

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI
VE SONUÇLARI

Mine BİNİŞ

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR- 2012

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

2007800193

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Mine BİNİŞ
Tez Başlığı : Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları
Savunma Tarihi : 18.01.2012
Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Ahmet Seha SELEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Abdullah TEKBAŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Mehmet ARSLAN	BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği
Oy Çokluğu ()

Mine BİNİŞ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları" başlıklı tezi kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum ‘‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları’’ adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../...

Mine BİNİŞ

ÖZET

Doktora Tezi

Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları

Mine BİNİŞ

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Hata üzerinden vergi alınmaması prensibi gereği, mükellefin başvurusu ile veya vergi idaresince tespit edilen vergi hatalarının düzeltilmesi gereklidir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116'ncı ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları kapsamaktadır.

Türk Vergi Hukukunda mükellef aleyhine ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesine karşı mükelleflere idari ve yargısal haklar tanınmıştır. Bu haklar ile mükellef ödeyeceği vergi cezalarının daha azını ödeme veya tümünü ödememe imkânları elde edebilecektir. Vergi hataları vergi idaresinin vergiyi doğru miktarda tahsiline engel teşkil ederken, mükellefler açısından zaman, emek ve para kaybına yol açmaktadır. Çalışmada vergi mükelleflerini temsilen muhasebe meslek mensuplarının ve vergi idaresi personelinin vergi hataları ve vergi uygulamalarına ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla İzmir ilinde anket yapılmış ve bunların sonuçları analiz edilmiştir. Bu çalışma sonucunda vergi kanunlarının sadeleştirilmesinin ve vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik tedbirlerin alınmasının mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimlerini artıracığı ve dolayısıyla vergi hatalarının azaltılabileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hataları, Düzeltme, İdari çözüm yolları, Yargısal çözüm yolları, Ülke uygulamaları.

ABSTRACT

Doctoral Thesis

Doctor of Philosophy (PhD)

Tax Errors In Turkish Tax Law and Its Results

Mine BİNİŞ

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Public Finance Program

Due to the principle of no taxing on error, tax errors that detected both the application of the taxpayer or detected from tax administration itself must be corrected. The correction of tax errors includes only tax and penalties related to taxes in context of 116. substance and subsequent substances of Tax Procedure Law No. 213.

In the Turkish Tax Law there are some administrative and judicial rights for correction of tax errors that results against taxpayer. With these rights taxpayer has a opportunity that he/she must pay lesser or doesn't pay any tax penalty. While tax errors prevent tax administration to charge taxes in appropriate proportion, they also cause time, labor and money losses for taxpayers. In this thesis, a sample survey which aims to determine the view of taxpayers represented by accounting professionals and tax administration officials about tax errors and its applications executed in İzmir area and the results have been analyzed. As a result of this survey, actions for simplification of tax laws and improving tax consciousness will increase taxpayer tax compliance and therefore tax errors will reduce.

Key Words: Tax Errors, Correction of Tax Errors, Administrative Solution, Judicial Solution, Country Applications.

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE SONUÇLARI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
EKLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMİNDE HATALAR VE HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE DÜZENLENMESİ

1.1. HATA KAVRAMI	4
1.2. TÜRK HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDE HATANIN İNCELENMESİ VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ	6
1.2.1. Borçlar Hukuku Çerçevesinde Hata ve Vergi Hukuku İlişkisi	8
1.2.2. Ceza Hukuku Çerçevesinde Hatalar ve Vergi Hukuku İlişkisi	13
1.3. MUHASEBE HATALARI	19
1.3.1. Muhasebe Hataları Kavramı	19
1.3.2. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri	21
1.3.3. Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hatalar	25
1.3.3.1. Türkiye Muhasebe Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Çerçevesinde Hatalar	25
1.3.3.2. Uluslararası Alanda ve Amerikan Muhasebe Standartlarında (US GAAP) Hatalar	27
1.3.4. Muhasebe Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltilmesi	29
1.4. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE SINIFLANDIRILMASI	33
1.4.1. Vergi Hataları Kavramı ve Kapsamı	33
1.4.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları	36
1.4.3. Vergi Hatalarının Sınıflandırılması	39
1.4.3.1. Hesap Hataları	39
1.4.3.1.1. Matrah Hataları	39
1.4.3.1.2. Vergi Miktarında Hatalar	41
1.4.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması	42
1.4.3.2. Vergilendirme Hataları	45
1.4.3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	46
1.4.3.2.2. Mükellefiyette Hata	49
1.4.3.2.3. Konuda Hata	51
1.4.3.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	53

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI, DÜZELTİLMESİ VE
DÜZELTİLMESİNDE MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR

2.1. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI	54
2.1.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi Ortaya Çıkarılması	56
2.1.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler İle Ortaya Çıkarılması	56
2.1.3. Teftiş Sırasında Hataların Ortaya Çıkarılması	57
2.1.4. Vergi İncelemesi İle Hataların Ortaya Çıkarılması.....	57
2.1.5. Mükellefin Müracaatı İle Hataların Ortaya Çıkarılması	58
2.2. VERGİ HATALARININ DÜZELTME YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ	58
2.2.1. Düzeltme Kavramı	58
2.2.2. Düzeltmenin Kapsamı	59
2.2.2.1. Düzeltme Kapsamında Yer Alan Konular	60
2.2.2.2. Düzeltme Hükümlerinin Dışında Kalan Vergi Hataları.....	62
2.2.3. Düzeltme Talebi ve Düzeltme Talebinde Bulunmaya Yetkililer.....	64
2.2.4. Hataların Düzeltmesinde Süre	66
2.2.5. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları.....	68
2.2.5.1. Re'sen Düzeltme	68
2.2.5.2. Başvuru Üzerine Düzeltme	69
2.2.5.2.1. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Talebi	70
2.2.5.2.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Talebi ..	73
2.2.6. Düzeltmenin Sonuçları.....	76
2.2.6.1. Düzeltme Sonucunun Mükellef Lehine Olması.....	76
2.2.6.2. Düzeltme Sonucunun Mükellef Aleyhine Olması	78
2.3. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE MÜKELLEFLERE	
SAĞLANAN HAKLAR	81
2.3.1. Mükellef Hakları ve Vergilendirme İşlemlerindeki Yeri.....	81
2.3.1.1. Mükellef Haklarının Gelişimi ve Kaynakları.....	82
2.3.1.2. Türkiye’de Mükellef Haklarının Kaynakları	84
2.3.2. İdari Haklar	85
2.3.2.1. Uzlaşma Müessesesi.....	85
2.3.2.1.1. Uzlaşma Tutanaklarında Vergi Hatalarının Olması.....	86
2.3.2.1.2. Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hataları İlişkisi	90
2.3.2.2. Cezalarda İndirim.....	92
2.3.2.2.1. Cezalarda İndirim Koşulları ve Sonuçları.....	93
2.3.2.2.2. Cezalarda İndirim ve Vergi Hataları İlişkisi.....	95
2.3.2.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesi.....	96
2.3.2.3.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Koşulları.....	96
2.3.2.3.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Vergi Hataları İlişkisi.....	99
2.3.2.4. Bazı Ülke Örnekleri İle Vergi Hatalarının İdari Aşamada	
Çözümlemesi.....	100
2.3.2.4.1. Almanya	100
2.3.2.4.2. Amerika Birleşik Devletleri	102
2.3.2.4.3. Avustralya	107
2.3.2.4.4. Fransa	109
2.3.2.4.5. İngiltere	111
2.3.2.4.6. Kanada.....	112

2.3.3. Yargısal Haklar	114
2.3.3.1. Vergi Davaları ve Niteliği	114
2.3.3.2. Düzeltmeye Karşı Dava Açma Hakkı	116
2.3.3.3. Düzeltmeye Yetkili Olan Mahkemeler	117
2.3.3.4. Vergi Hatalarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinde Özellikli Durumlar	119
2.3.3.4.1. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltmenin Dava Konusu Yapılması	119
2.3.3.4.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltmenin Dava Konusu Yapılması	124
2.3.3.5. Vergi Hatalarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Sonuçları ve Değerlendirilmesi	127
2.3.3.6. Bazı Ülke Örnekleri İle Vergi Hatalarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi	131
2.3.3.6.1. Almanya	131
2.3.3.6.2. Amerika Birleşik Devletleri	132
2.3.3.6.3. Avustralya	134
2.3.3.6.4. Fransa	136
2.3.3.6.5. İngiltere	137
2.3.3.6.6. Kanada	138

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ İDARE VE MÜKELLEF AÇISINDAN SONUÇLARI

3.1. VERGİ HATALARININ SONUÇLARI	142
3.1.1. Vergi İdaresi Açısından Sonuçları	143
3.1.1.1. Vergi Ziyatı (Vergi Kaybı)	143
3.1.1.2. Ek İş Yükü	146
3.1.1.3. Vergi İlkelerine Aykırılık	149
3.1.2. Mükellef Açısından Sonuçları	152
3.1.2.1. Vergi Uyumsuzluğu ve Uyum Maliyetleri	152
3.1.2.1.1. Vergi Uyumsuzluğu	153
3.1.2.1.2. Uyum Maliyetleri	155
3.1.2.2. Muhasebe Kayıtlarında Gerekli Düzeltmelerin Yapılması	157
3.1.2.3. Mükellef Hakkında Vergi İncelemesine Başlanması	159
3.2. VERGİ İDARESİ PERSONELİ İLE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI	162
3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	162
3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	162
3.2.3. Araştırma Yöntemi ve Sınırlılıkları	164
3.2.4. Araştırma Sorularının Hazırlanması ve Verilerin Toplanması	165
3.3. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ	166
3.3.1. Vergi İdaresi Personeline Yönelik Verilerin Analizi	166
3.3.1.1. Güvenirlilik Analizi	167
3.3.1.2. Vergi İdaresi Personelinin Demografik Bilgileri	168
3.3.1.3. Vergi İdaresi Frekans (Sıklık) Analizi	171
3.3.1.4. Vergi İdaresi Sıralama Soruları	174
3.3.1.5. Vergi İdaresi Korelasyon Analizi	177

3.3.1.5.1. Vergi İdaresi Personelinin Görüşlerine Yönelik Korelasyon....	178
3.3.1.5.2. Vergi İdaresi Personelinin Çalışma Süresine Yönelik Korelasyon Analizi.....	181
3.3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Verilerin Analizi	185
3.3.2.1. Güvenirlilik Analizi.....	185
3.3.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Bilgileri.....	186
3.3.2.3. Muhasebe Meslek Mensupları Frekans Analizi.....	188
3.3.2.4. Muhasebe Meslek Mensupları Sıralama Soruları	194
3.3.2.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Korelasyon Analizi	197
3.3.2.5.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine Yönelik Korelasyon	197
3.3.2.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine Yönelik Korelasyon	200
3.3.3. Vergi İdaresi Personeli ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Ortak Verilerin Analizi	203
3.3.3.1. Çapraz Tablo Analizi	204
3.3.3.2. Bağımsız t Testi	207
3.3.3.2.1. Durum Tespitine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi.....	207
3.3.3.2.2. Vergi Bilincine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi	212
3.3.3.2.3. Vergi Hataları İle İdare İlişkisi ve Görüşlerin Bağımsız t Testi.....	214
3.3.3.2.4. Vergi Hataları İle Mükellef İlişkisi ve Görüşlerin Bağımsız t Testi.....	216
3.3.3.2.5. Vergi İncelemesine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi	218
3.3.3.2.6. Vergi İdaresinin İşleyişine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi.....	220
3.3.3.2.7. Vergi Sistemi ve Mevzuata İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi.....	223
3.3.3.2.8. Vergi Hatalarının Azaltılmasına İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi.....	228
3.4. ANKET SONUCU VE ÖNERİLER.....	233
SONUÇ.....	239
KAYNAKÇA	246
EKLER.....	272

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Mali Müşavirler Odası)
ATO	Australian Government Taxation Office (Avustralya Vergi İdaresi)
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
Bkz	Bakınız
D	Daire
Dn	Danıştay
DK	Danıştay Kanunu
DİBK	Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı
Dn VDDK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
Dn VDDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E	Esas No
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GAO	Government Accountability Office (ABD Sayıştayı)
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
Hk	Hakkında

HUD	Hesap Uzmanları Derneği
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IRS	Internal Revenue Service (Amerikan Gelir İdaresi)
ISA	International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	Karar Numarası
NAO	National Audit Office (Ulusal Denetim Bürosu)
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Danıştay, BİM ve Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü.....	s. 129
Tablo 2. Vergi Mahkemelerindeki Davaların Konularına Göre Dağılımı	s. 129
Tablo 3. Vergi İdaresi Anketinin Güvenirliğı	s. 168
Tablo 4. Vergi İdaresi Personeline Ait Demografik Bilgiler	s. 168
Tablo 5. Vergi Denetimi Yapan Birim Sayısı İle Etkinliğı Arasındaki İlişki	s. 171
Tablo 6. Denetim Birimlerinin Örgütlenme Şeklinin Koordinasyonuna Etkisi ...	s. 172
Tablo 7. Vergi İncelemesinin Bağımsız Olması Görüşüne Katılma Oranı	s. 173
Tablo 8. Kanun Maddelerinde Uygulamaya İlişkin Hususların Bulunmaması....	s. 173
Tablo 9. En Sık Rastlanılan Mükellef Kaynaklı Vergi Hatalarının Dağılımı	s. 174
Tablo 10. Uyuşmazlığın Yargıya Taşınmasında Etkili Olan Faktörlerin Sıralaması	s. 175
Tablo 11. Hataların Doğmasında Etkili Olan Faktörlerin İdarece Sıralaması.....	s. 176
Tablo 12. Hataların Azaltılmasında Etkili Olacak Faktörlerin İdarece Sıralaması	s. 176
Tablo 13. Doğru Miktarda Vergi Ödeme İle Çeşitli Görüşler Arasındaki Korelasyon.....	s. 178
Tablo 14. Beyannamelerinin Doğruluğı İle Bazı Görüşler Arasındaki Korelasyon.....	s. 179
Tablo 15. Mevzuat ile Vergi Uygulamalarına İlişkin Görüşler Arasındaki Korelasyon.....	s. 180
Tablo 16. Mevzuatın Karışıklığı İle Anlaşılabilirliğı Arasındaki Korelasyon	s. 181
Tablo 17. Vergi İdaresi Personelinin Çalışma Süresinin Korelasyon Analizi	s. 181
Tablo 18. Denetim Birimlerin Fazlalığına Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı	s. 183
Tablo 19. Hataların Kaynaklarına Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı	s. 184
Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensupları Anketinin Güvenirliğı	s. 186
Tablo 21. Muhasebe Meslek Mensuplarına Ait Demografik Bilgiler.....	s. 186
Tablo 22. Hizmet Verilen Vergi Mükellefi Sayısı	s. 189
Tablo 23. Hizmet Verilen Alan	s. 189

Tablo 24. Mevzuat Değişikliklerini Takip Etme Aracı	s. 190
Tablo 25. Nitelikli Muhasebe Elemanı Hakkındaki Görüşlerin Dağılımı.....	s. 190
Tablo 26. Muhasebe Politikalarının Uygulanması İle Vergi Hataları İlişkisi	s. 191
Tablo 27. Vergi İdaresinin Dikkatsizliği ile Vergi Hataları İlişkisi	s. 191
Tablo 28. Muhasebe Standartlarına Uyum Görüşüne Katılma Oranı	s. 192
Tablo 29. Vergi İdaresinin Maliyetleri Azaltma Konusundaki Etkisi.....	s. 192
Tablo 30. Hataların Önlenmesinde İnceleme Elemanlarının Katkısı.....	s. 193
Tablo 31. Mükellef Lehine Hataların Vergi Dairesince Haber Verilmesi	s. 193
Tablo 32. Vergi İhtilafının Çözümünde Tercih Edilecek Yol.....	s. 194
Tablo 33. Mesleklerinde Önem Verdikleri Faktörlerin Sıralaması	s. 195
Tablo 34. Uyuşmazlığın Yargıya Taşınmasında Etkili Olan Faktörlerin Sıralaması	s. 195
Tablo 35. Hataların Doğmasında Etkili Olan Faktörlere İlişkin Muhasebecilerin Sıralaması	s. 196
Tablo 36. Hatalarının Azaltılmasında Etkili Olacak Faktörlerin Muhasebecilerce Sıralaması	s. 196
Tablo 37. Beyannameleri Doğru Şekilde Düzenleme İle Bazı Görüşler Arasındaki Korelasyon	s. 197
Tablo 38. Profesyonel Yardım Almadan Beyanname Düzenleme İle Çeşitli Görüşler Arasındaki Korelasyon	s. 198
Tablo 39. Yeterli Eğitilmiş Muhasebe Elemanı Olmaması ile İlgili Korelasyon.....	s. 199
Tablo 40. Vergi Bilinci ile İlgili Çeşitli Görüşler Arasındaki Korelasyon	s. 199
Tablo 41. Muhasebecilerin Çalışma Süresi ile Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon.....	s. 200
Tablo 42. Mevzuatta Sık Yapılan Değişiklikler ile Vergi Hataları İlişkisine Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı.....	s. 202
Tablo 43. Ceza Oranlarının Artırılması ile Vergi Hataları İlişkisine Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı	s. 203
Tablo 44. Hesap Hatalarına İlişkin Görüşün Çapraz Tablo Analizi.....	s. 204
Tablo 45. İdari Çözüm Yolları Hakkında Mükellef Bilgi Düzeyinin Çapraz Tablo Analizi	s. 204

Tablo 46. Hatalarda Etkili Olan Faktörlere İlişkin Çapraz Tablo Analizi	s. 205
Tablo 47. Vergi Sisteminde Önem Taşıyan Unsurların Çapraz Tablo Analizi.....	s. 206
Tablo 48. Durum Tespitine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları.....	s. 207
Tablo 49. Hataların İdari Aşamada Çözüm Süresine İlişkin Çapraz Tablo Analizi	s. 209
Tablo 50. Beyannamelerin Profesyonel Yardımla Düzenlenmesi Görüşünün Çapraz Tablo Analizi.....	s. 210
Tablo 51. Matematiksel Hatalar ile Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi	s. 211
Tablo 52. Vergi Bilincine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları	s. 212
Tablo 53. Vergi Bilinci İle Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi	s. 213
Tablo 54. Doğru Miktarda Vergi Ödeme Görüşüne Ait Çapraz Tablo Analizi ...	s. 213
Tablo 55. Vergi Hataları ile İdare İlişkisinin Bağımsız t Testi Sonuçları.....	s. 214
Tablo 56. Kanunların Yanlış Yorumlanması ile Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi.....	s. 215
Tablo 57. Vergi Hataları ile Mükellef İlişkisinin Bağımsız t Testi Sonuçları	s. 216
Tablo 58. Mükelleflerin Dikkatsizliği ile Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi	s. 217
Tablo 59. Vergi İncelemesi ile İlgili Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları.....	s. 218
Tablo 60. Vergi İncelemesinin İşleyişi İle İlgili Görüşün Çapraz Tablo Analizi	s. 218
Tablo 61. Vergi İncelemelerine Ayrılan Sürenin Yeterliliği Görüşünün Çapraz Tablo Analizi	s. 219
Tablo 62. Vergi İdaresinin İşleyişine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları.....	s. 220
Tablo 63. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının İşleyişine İlişkin Çapraz Tablo Analizi	s. 221
Tablo 64. İdarece Verilen Tavsiye ve Bilgilere İlişkin Çapraz Tablo Analizi.....	s. 222
Tablo 65. Vergi Sistemi ve Mevzuatı İle İlgili Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları.....	s. 223
Tablo 66. Vergi Sistemindeki Değişikliklerin Takibine İlişkin Çapraz Tablo Analizi	s. 226

Tablo 67. Mevzuatın Vergi Uygulamalarına Yön Göstermesine İlişkin Çapraz Tablo Analizi.....	s. 227
Tablo 68. Mevzuatın Karışıklığı ile Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi	s. 228
Tablo 69. Vergi Hatalarının Azaltılmasına İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları.....	s. 229
Tablo 70. Nitelikli Personel İle Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi s.	230
Tablo 71. Ceza Oranlarının Artırılması İle Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi.....	s. 231
Tablo 72. Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Çapraz Tablo Analizi	s. 232

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Vergi İdaresi Personelinin Yaş Dağılımı.....	s. 169
Şekil 2. Vergi İdaresi Anketine Katılanların Eğitim Düzeyi	s. 170
Şekil 3. Vergi İdaresindeki Unvanı.....	s. 170
Şekil 4. Vergi İdaresi Personeli Mesleki Tecrübelerinin Dağılımı.....	s. 171
Şekil 5. Muhasebe Meslek Mensupları Yaş Dağılımı	s. 187
Şekil 6. Muhasebe Meslek Mensupları Eğitim Düzeyi	s. 187
Şekil 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvan Dağılımı.....	s. 188
Şekil 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübelerinin Dağılımı	s. 188

EKLER LİSTESİ

EK 1 Vergi İdaresi Personeline Uygulanan Anket Formu

EK 2 Muhasebe Meslek Mensuplarına Uygulanan Anket Formu

GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerini finanse etmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak hukuki cebir altında alınan ekonomik değerdir. Tanımdan da anlaşıldığı üzere, vergi, kanunlara dayanılarak alınmasına rağmen, içinde barındırdığı cebren alınma özelliği, vergi mükellefi ile devletin eşit konumda olmadığı gerçeğine ulaştırmaktadır. Ancak bu özellik devletin sınırsız güce sahip olduğunu göstermemektedir. Devlet ancak kanunlar ölçüsünde hareket edebilir.

Devlet açısından temel gelir kalemi olan vergi, mükellefler açısından ise bir külfet, bir gider kalemi oluşturmaktadır. Devletin egemenlik hakkına dayanarak tahsil ettiği vergi, vergiyi doğuran olaya sebep veren durumla birlikte vergi mükellefi ile devlet arasında bir borç ilişkisi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu borç ilişkisi vergiyi doğuran olaya sebebiyet verilmesiyle başlamakta vergi mükellefleri bu aşamada şekli ve maddi yükümlülükler üstlenmektedir. Vergilendirme sürecinde mükellefin yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin yanı sıra çağdaş vergilendirmenin bir gereği olarak vergi mükelleflerine bu aşamada çeşitli haklar da tanınmaktadır.

Günümüzde mevcut koşulların etkisi, teknolojik gelişmeler gibi etkenlerle ekonomik yaşamın sürekli bir değişim içerisinde olması, vergi kanunlarını da etkilemekte ve vergi kanunlarında tüm bunlara paralel olarak sık sık değişikliklere gidilmektedir. Bu değişim ise gerek mükellefler gerekse vergi idaresi açısından uygulama güçlüklerine yol açmakta, kimi zaman uygulamanın içinde olan vergi memurları da hatalar yapmaktadır.

Mükellef sadece kanunlara göre ödemesi gereken miktarı ödemek ile sorumludur. Mükellefin vergi yükümlülüğünü doğru olarak beyan etmesi vergiye gönüllü uyumun bir göstergesidir. Vergi hataları ise mükellefin gayri iradi olarak vergiye karşı uyumsuzluğuna neden olmaktadır.

Mükellef veya idare kaynaklı hatalar vergi borcunun aslında ortaya çıkabileceği gibi vergi cezalarında da ortaya çıkabilir. Böyle durumların varlığı halinde, idare hataların düzeltilmesi yoluna gitmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi vergilendirme sürecini kısaltan bir işlemdir. Devletin temel finansman aracı olan vergi gelirlerinde vergi alacaklısı olan devletin gelir kaybına uğramasını engellemek amacıyla mevcut olan vergi hatasının düzeltilmesi gereklidir.

Vergi Usul Kanunu 116. maddesinde vergi hatası, “*vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” şeklinde ifade edilmiştir. Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi dairesinden yazı ile talep etme hakkına sahipken, idare de aynı zamanaşımı süresi içinde düzeltme yapma imkânına sahip bulunmaktadır.

VUK 121’nci madde doğrultusunda idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe iade edilir. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı’na müracaat edebilirler.

Aleyhine yapılan düzeltme sonucunda ek vergi tarhı ve bu vergiye bağlı olarak kesilen cezayı ödemek zorunda olan mükellef, bu vergi ve cezayı uzlaşma, cezalarda indirim ve hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olması şartıyla pişmanlık ve ıslah müesseselerinden birinden yararlanarak daha az miktarda da ödeyebilirler.

“Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları” isimli üç ana bölümden oluşan çalışma kapsamında, ilk bölümde hata kavramı, Türk hukuk sistemi içinde hataların yeri ve Türk Vergi Hukukunda vergi hatalarının hukuki niteliği ele alınmıştır.

İkinci bölümde vergi hatalarının düzeltilmesi ve düzeltmeye karşı başvurulabilecek idari ve yargısal çözüm yollarına, bunların fonksiyonu ile genel yapısı ve işleyişi aktarılmaya çalışılmıştır. Bu açıklamalarda Danıştay kararları, özelgeler ve tebliğlerden yararlanılmıştır. Ayrıca karşılaştırma yapma imkânı sağlaması açısından bu bölümde diğer ülke örneklerine de yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde vergi hatalarının vergi idaresi ve mükellefler açısından sonuçlarına yer verilmiş ve İzmir ilinde vergi idaresi personeli ile serbest muhasebeci ve mali müşavirlere yapılan anket çalışmasının sonuçları ele alınmış ve bunlar arasındaki görüş farklılıkları frekans, korelasyon, çapraz tablo ve bağımsız t testi ile analizi yapılmış ve çıkan sonuçlar yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İŞLEMİNDE HATALAR VE HUKUK SİSTEMİ İÇİNDE DÜZENLENMESİ

Vergilendirme işlemleri verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilini kapsayan bir süreçtir ve bu süreçte gerek vergi mükellefleri tarafından gerekse vergi idaresi tarafından hatalar yapılabilmektedir. Hile ise hata kavramından farklı olarak kasıt unsuru taşımakta olup vergi mükelleflerince yapılmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinde yapılan vergi hataları ve hileleri, devletin temel finansman aracı olan vergi gelirlerinin doğru miktarda alınmamasına, vergilemede adalet, eşitlik ve genellik ilkelerinin zedelenmesine neden olmaktadır. Hata kavramına, hata kavramının Türk Hukuk Sistemi içerisinde vergi hukukunun yanı sıra diğer hukuk dallarında incelenmesine yer verildikten sonra, muhasebe hataları kavramı ve bunların muhasebe standartları çerçevesinde düzenlenmesi ele alınacaktır. Çalışmanın ana konusu olan vergi hataları teorik bilgiler ve yargı kararları ışığında değerlendirilerek, Türk Vergi Hukuku içerisinde vergi hatalarının kapsamına ve vergi hatalarının sınıflandırılmasına yer verilecektir.

1.1. HATA KAVRAMI

Kanunlara göre ödenmesi gereken verginin miktarı ile gerçekte yüklenilen vergi miktarı arasında kimi zaman farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Mükellef veya vergi idaresinin yaptığı yanlışlıklardan kaynaklanan bu farklılıklar vergi hataları olarak adlandırılmaktadır. Kasıtsız olarak yapılan hatalar düzeltilmektedir. Ancak hatalar, vergi kaçırma amacıyla yapılması halinde kasıt unsuru taşımama özelliğini kaybetmektedir.

Vergiden kaçınma eylemi hukuki boşluklardan yararlanma amacıyla yapılmışsa vergi hilesi olarak kabul edilmemektedir. Bununla birlikte gerçekleri gizlemek, kanunlara aykırı faaliyette bulunmak, hayali indirimler yapmak, yanlış bilgi vermek gibi faaliyetler ise vergi hilesi sayılmaktadır (Swedish Tax Agency, 2005: 25).

Hata kavramı sözlükte kelime anlamı olarak; “istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanlışlık, yanlışlık, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan kusur” olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2011). Hata kavramının kelime anlamı içinde bilmeme eylemi yer alsa da aslında hata ile bilmeme kavramı birbiriyle tam olarak örtüşmemektedir.

Hata kavramı ile bilmeme kavramı birbiriyle kimi zaman karıştırılsa da bu kavramların aralarında farklılık bulunmaktadır. Bilmeme herhangi bir hatadan bağımsız olarak ortaya çıkan, bir şeyin eksik bilinmesi veya bilinmemesini ifade eden negatif özellik taşıyan bir kavram iken; hata ise bir durumun eksik bilinmesi veya bilinmemesi sonucu ortaya çıkan ve bu nedenle pozitif nitelik taşıyan bir kavramdır. Bu doğrultuda bilmeme kavramında gerçek hakkında doğru veya yanlış hiçbir fikre sahip olunmazken; hata kavramında gerçeğe uyuşmayan bir fikre sahip olunmaktadır (Güngör, 2006: 5). Bilmeme kavramının yanı sıra uygulamada hata ile hile kavramının da kimi zaman aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Her ne kadar uygulamada hata kavramı ile hile kavramı birbirleri ile karıştırıldığı görülse de kasıt unsuru taşımayan hata kavramı, hileden farklılık arz etmektedir. Bu açıdan hilenin tanımına yer verilmesi önem taşımaktadır.

Hilenin tek bir tanımı olmamakla birlikte; “illegal veya kanuna aykırı bir şekilde haksız kazanç sağlamak”, “kasten hatalı beyanda bulunmak”, “başka bir kişiye zarar vererek yarar sağlamak”, “kasıtlı bir şekilde birilerine gerçek düzen hakkında yanıltıcı beyanda bulunmak” gibi tanımlarla açıklanabilir (Jafarova, 2009: 4- 5). Türk Dil Kurumundaki tanımına göre hile; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise ve entrikalardır”. Diğer bir tanımla ise hile, “bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanması ile bir çalışanın kişisel yarar sağlama çabası” olarak ifade edilebilir (Sipahi, 2004: 116). Hukuk alanında hilenin tanımı ise genellikle “bir kişinin yanlış beyanlarla veya gerçeği saklamak yoluyla diğer kişi ya da kişiler karşısında menfaat sağlamak üzere başvurduğu her türlü yolu içeren genel bir terim” olarak geçmektedir (Şentürk ve Alpaslan, 2009a: 277). Hile birçok farklı şekilde tanımlanmakla birlikte tüm bu kavramların ortak noktası hile eyleminin kasıt unsuru taşıması ve bir menfaat elde etmek amacıyla bilerek yapılmasıdır.

Hata ve hile kavramlarından hareketle bu iki kavramın aralarındaki temel farkın hatanın kasıtsız; hilenin ise kasıtlı olarak yapılması şeklinde ifade edilebilir. Ayrıca menfaat amacı da bu kavramlar arasındaki diğer bir fark olarak gösterilebilir. Hilede, hileli davranışta bulunan kişinin temel amacı kendileri veya başkalarının hakkı olmadığı halde bir menfaat elde etmek iken; hatada ise hatalı davranışta bulunan kişinin menfaat amacı olmaksızın bilgisizliği veya dikkatsizliği sonucu hatalı davranışa yol açılmaktadır (Dumanoğlu, 2005: 349).

1.2. TÜRK HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDE HATANIN İNCELENMESİ VE VERGİ HUKUKU İLE İLİŞKİSİ

Hukuk Arapça kökenli bir sözcük olup haklar anlamına gelmekte ve “toplumun genel yararını veya kişilerin ve toplumun ortak iyiliğini sağlamak amacı ile konulan ve kamu gücü ile desteklenen kuralların bütünü” olarak tanımlanmaktadır (Gözübüyük, 2000: 5). Hukuk bilimi özel ve kamu hukuku olmak üzere iki ana dala ayrılmaktadır. Kişilerin kendi aralarındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalı, *özel hukuk* iken kişilerle devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalı ise *kamu hukukudur*. Özel hukukta, kişiler arasında astlık-üstlük ilişkisi var olduğundan *eşitlik ilkesi* ve *irade özgürlüğü* geçerli iken; kamu hukukunda ise bir taraftan egemenlik hakkına sahip devlet, diğer taraftan devletin koyduğu emredici kurallara uymak zorunda olan kişilerin olması nedeniyle devletle kişiler arasındaki ilişkilerde *devletin üstünlüğü* ilkesi geçerlidir (Pehlivan, 2007: 18).

Vergi hukuku, hukuk sistemi içerisinde kamu hukukunun bir alt dalı olarak yer almaktadır. Vergi hukukunun hukuk disiplini ile ilişkisine bakıldığında vergi ile ilgili kanuni düzenlemelerin kaynağını anayasadan aldığı, bu düzenlemelere ve uygulamalara vergilerin kanuniliği ilkesince şekil verildiği görülmektedir (Akdoğan, 2001: 3). Örneğin 1961 Anayasa’sının tüm maddeleri incelendiğinde yaklaşık olarak üçte birinin vergi veya vergi hukuku ile ilişkili konulardan oluştuğu görülmektedir (Kumrulu, 1979: 147).

Vergi hukukunun çeşitli yazarlarca yapılan tanımlarına bakılacak olursa “vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bu ödevlere uygun hareket edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek olan cezalar ve uyuşmazlık konularını inceleyen

hukuk dalı” (Bilici, 2006: 36); “kendi konusuna giren vergi kanunlarının yapısı, yorumu, yer ve zaman bakımından uygulanması, kaynakları, vergi borçlusu ve vergi alacaklısı, vergi ehliyeti, vergi suçları gibi konuları inceleyen bir kamu hukuku kolu”(Erginay, 1995: 11) şeklinde tanımlandığı görülmektedir. Tüm bu tanımlardan hareketle vergi hukukunun kamu hukukunun bir alt dalı olarak vergilendirmenin temel ilkeleri olan adalet, eşitlik ve genellik ilkelerinin uygulanmasını ve güvence altına alınmasını sağlamaya yönelik mali hukukun geniş bir kolu olduğu ifade edilebilir.

Vergi kavramı kapsamına sadece vergi adı altında yer alan kamu gelirleri değil aynı zamanda harç, resim, fon, prim, aidat, harcamalara katılma payı gibi diğer kamu gelirleri de girmektedir. Ayrıca bu kapsam dâhilinde sadece merkezi devlet idaresince toplanan vergiler değil, aynı zamanda yerel yönetimlerce ve vergi toplama yetkisine haiz olan diğer kamu tüzel kişilerince toplanan vergi ve diğer kamu gelirleri de girmektedir (Işık ve diğerleri, 2005: 4). Bu açıdan vergi hukukunun kapsamına giren konuların geniş olduğu ifade edilebilir.

Vergi hukukunun kapsamına giren konular maddi ve şekli hukuk açısından ele alınabilir. *Maddi vergi hukukunun* kapsamına verginin kimlerden, hangi konulardan ve ne miktarda alınacağı, vergi borcunun doğması ve sona ermesi gibi devlet ile kişiler arasındaki hak ve yükümlülükler girerken; *şekli vergi hukukunun* kapsamına verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları, uyuşmazlıkların çözümü gibi konular girmektedir.

Hata kavramına ve buna yönelik düzenlemelere Türk hukuk sistemi içinde farklı kanunlarla yer verilmiştir. Hata kavramına Borçlar Kanunu’nda, Ceza Kanunu’nda ve çalışmanın ana noktasını oluşturan Vergi Usul Kanunu’nda yer verilmektedir. Ancak tüm bu adı geçen hukuk dallarında hatalara yönelik düzenlemelere yer verilmiş olmasına rağmen borçlar hukuku özel hukuk içinde yer alan bir hukuk dalı olup kişiler arasında eşitlik ve irade serbestliğine dayanırken; ceza hukuku ve vergi hukuku kamu hukukunun içinde yer almakta ve devletle kişiler arasındaki ilişkilerde eşitlik ilkesi söz konusu olmamaktadır.

1.2.1. Borçlar Hukuku Çerçevesinde Hata ve Vergi Hukuku İlişkisi

Borçlar Hukuku özel hukuk grubunu oluşturan hukuk dallarından biridir. Özel hukuk, kişilerin kendi aralarındaki ilişkileri düzenleyen bir hukuk dalıdır. Bir kamu hukuku dalı olarak vergi hukuku, özel hukuk içerisinde yer alan medeni hukuk, ticaret hukuku, devletler özel hukuku ile ilişki halindedir. Vergi hukuku özel hukukun mülkiyet, ikametgâh, hukuki ehliyet, temsil gibi hukuki işlem ve kurallarından faydalanmaktadır (Arslan, 2011: 44). Bu nedenle bir kamu hukuku dalı olmakla birlikte vergi hukukunun, özel hukuk ile yakın bir ilişkisi olduğu söylenebilir.

Vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişki başlıca üç şekilde görülmektedir. İlk olarak vergi hukukunun özel hukuka doğrudan doğruya atıf yapması, yani direk olarak özel hukukta yer alan hükmün vergi hukukunda uygulanması; ikinci olarak vergi hukukunda ayrı bir tanıma bağlanmayan durumlarda işin niteliği hakkında özel hukuka başvurulması şeklinde görülen vergi hukuku ile özel hukuk arasında dolaylı bir ilişkinin olması ve son olarak vergi hukukunun özel hukukun kavramlarını alarak onu değiştirmesi ve yeni bir kural haline getirmesi şeklinde görülmektedir (Kırbaş, 2004: 35). Bu noktada borçlar hukukundaki hata kavramının, vergi hukukunda yararlanma imkânının incelenmesi önem taşımaktadır.

Borçlar hukukunda irade bozukluğunu teşkil eden durumlar olarak hata, hile ve ikrah düzenlenmiştir¹. Borçlar hukukunda hata; “irade ile beyan arasında istenmeyerek meydana gelen uygunsuzluk” olarak tanımlanmakta ve bu uygunsuzluk başlıca iki şekilde ortaya çıkmaktadır (Reisoğlu, 1997: 86):

- Beyanda bulunan kimsenin, beyanındaki kelimeleri kullanmayı istememesi (Örneğin 100 lira yerine 10 lira yazması).
- Beyanda bulunan kimsenin beyanında kullandığı kelimeleri iyi bilmediği için, bu deyim ve kısıtlamalara karşı tarafın vereceği anlamdan başka bir anlam verilmesine yol açması.

¹ 11.1.2011 tarihinde kabul edilen 01.07.2012’de yürürlüğe girecek olan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile irade bozukluğunu teşkil eden durumlar yanılma, aldatma ve korkutma olarak düzenlenmiştir. Buna göre hata yanılma hali, hile aldatma ve ikrah ise korkutma olarak yeniden düzenlenmiştir (Resmi Gazete, 2011).

Hata irade beyanının istenmeyerek isteğe uygun olmaması şeklindeki *beyan hatası*² veya isteğin oluşmasına etken olan bir durumda düşüncenin gerçek duruma uygun olmaması şeklindeki *saike hata* olarak ortaya çıkabilir (Doğrusöz, 1999: 7). Borçlar Kanunu, Genel Hükümler, Borç İlişkisinin Kaynakları, Sözleşmeden Doğan Borç İlişkisi “İrade Bozuklukları” başlığı altında ilk alt başlık olarak hatalara (yanılma), ikinci alt başlık olarak ise hilelere (aldatma) yer verilmiştir. Borçlar Kanunu’nun hatayı (yanılma) düzenleyen 30. maddesinde; “sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen taraf, sözleşme ile bağlı olmaz” şeklinde düzenlenmiş ve basit hesap yanlışlıklarının sözleşmenin doğruluğunu sakatlamayacağı, bunların düzeltilmesinin yeterli olacağı hükümlerine yer verilmiştir. 31’inci maddesinde esaslı yanılma halleri sıralanmıştır. Bunlar:

1. Yanılan, kurulmasını istediği sözleşmeden başka bir sözleşme için iradesini açıklamışsa.
2. Yanılan, istediğinden başka bir konu için iradesini açıklamışsa.
3. Yanılan, sözleşme yapma iradesini, gerçekte sözleşme yapmak istediği kişiden başkasına açıklamışsa,
4. Yanılan, sözleşmeyi yaparken belirli nitelikleri olan bir kişiyi dikkate almasına karşın başka bir kişi için iradesini açıklamışsa,
5. Yanılan, gerçekte üstlenmek istediğinden önemli ölçüde fazla bir edim için veya gerçekte istediğinden önemli ölçüde az bir karşı edim için iradesini açıklamışsa.

Bu maddeden hareketle esaslı hata (yanılma) sayılacak durumlara aşağıdaki şekilde yer verilebilir (Reisoğlu, 1997: 87; Doğrusöz, 1999: 8-9):

- *Sözleşmenin niteliğinde hata*: Hata yaptığını savunan taraf sözleşme hakkında rızasını beyan ederken, hukuki önemini ve sonucunu bilmeden kendisine borç yükleyen bir beyanda bulunması. Örneğin, bir kimsenin tavsiye mektubu imzalıyor düşüncesiyle kefil olması sözleşmenin niteliğinde hatadır.

² 6098 sayılı Kanun ile yanılma hallerinde de düzenlemeye gidilmiş, beyan hatası açıklamada yanılma olarak, saikte hata saikte yanılma olarak değiştirilmiş ve yeni bir hal olarak iletmede yanılmaya ilişkin hükümler getirilmiştir.

- *Sözleşmenin konusu olan şeyde hata:* Hata yaptığını savunan taraf sözleşmeye konu teşkil eden şeyden başka bir şey kastetmesi sözleşmenin konusunda hatadır.
- *Şahısta hata:* Burada sözleşmeyi yaparken dikkate aldığı şahısta yanılma hali söz konusudur.
- *Miktarda hata:* Miktarda hatada borç altına girilen miktarın kastettiğinden önemli ölçüde çok veya karşı tarafın kastettiğinden önemli ölçüde az olması söz konusudur.

Bahsedilen bu esaslı hata halleri dışında *saike hata* olarak geçen sözleşmenin zorunlu unsurlarında hata da söz konusu olabilir. Sözleşmenin geçerliliğini etkilemeyen bu tür hatalar irade ile beyan arasında uygunsuzluk içermeyen, sadece yanlış bazı tahminler veya değerlendirmeler doğrultusunda beyanda bulunup, sözleşme yapılmasını içermektedir. Borçlar Kanunu'na saikte hata dikkate alınmamakla birlikte bu genel kaideye istisna olarak bazı şartların varlığı halinde saikte hata, esaslı hata olarak kabul edilmektedir. Bunun için saikte hatanın subjektif ve objektif şartları taşınması gerekmektedir. Subjektif şart; bazı maddi veya hususi hususlarının sözleşmenin zorunlu unsuru olarak addedilmiş olması ve hata iddiasında bulunan tarafın hata yaptığını bilmiş olması halinde sözleşmeyi yapmayacak olmasıdır. Objektif şart ise, hatanın ticari doğruluk kurallarına göre sözleşmenin vazgeçilmez unsurlarından oluşması halinde sözleşme iptal edilmektedir (Reisoğlu, 1997: 88). Ancak her koşulda hata yapıldığı ileri sürülemez.

Borçlar Kanunu'nun 34.maddesinde iyi niyet kurallarına aykırı düşen hallerde hatanın öne sürülemeyeceğine ilişkin hükme yer verilmiştir:

“Yanılan, yanıldığını dürüstlük kurallarına aykırı olarak ileri süremez. Özellikle diğer tarafın, sözleşmenin yanılanın kastedtiği anlamda kurulmasına razı olduğunu bildirmesi durumunda, sözleşme bu anlamda kurulmuş sayılır”. Hükümden de görüldüğü üzere iyi niyet kurallarına aykırı durumlarda beyanda bulunan kimse hatanın iradeleri dışında gerçekleştiği savını ileri süremeyecektir.

6098 sayılı Kanun ile yanılmada kusur olarak yeniden düzenlenen kişilerin ihmalinden kaynaklanan hata durumu da söz konusu olabilir. Kanun koyucu Borçlar Kanunu madde 35’de buna ilişkin hükme yer vermiştir. *“Yanılan, yanılmasında kusurlu ise, sözleşmenin hükümsüzlüğünden doğan zararı gidermekle yükümlüdür. Ancak, diğer taraf yanılmayı biliyor veya bilmesi gerekiyorsa, tazminat istenemez. Hâkim, hakkaniyetin gerektirdiği durumlarda, ifadan beklenen yararı aşmamak kaydıyla, daha fazla tazminata hükmedebilir”*. Görüldüğü üzere kendi ihmali sonucunda hataya neden olan kişi, kendi kusuru olmaksın meydana gelen ve bu hata dolayısıyla kayba uğrayan kişiye tazminat ödemesi kararlaştırılabilir.

Hatanın yanısıra hile (aldatma) ile ilgili düzenlemelere de Borçlar Kanunu’nun 36’ncı maddesinde şu hükümlerle yer verilmiştir; *“Taraflardan biri, diğerinin aldatması sonucu bir sözleşme yapmışsa, yanılması esaslı olmasa bile, sözleşmeyle bağlı değildir. Üçüncü bir kişinin aldatması sonucu bir sözleşme yapan taraf, sözleşmenin yapıldığı sırada karşı tarafın aldatmayı bilmesi veya bilecek durumda olması hâlinde, sözleşmeyle bağlı değildir”*. Borçlar Kanununda hile, sözleşmenin geçerliliğini bozan durumlar arasında ele alınmıştır.

Hile, karşı tarafı bir sözleşme yapmaya sevk etmek amacıyla bilinçli olarak hatalı tasavvur yaratmak veya mevcut tasavvuru susmak suretiyle devamını sağlamaktır (Saban, 2006: 60). Hile tarafların beyan ve iradeleri arasında uygunsuzluk hali değil, iradenin oluşması sırasındaki sakatlıktır. Bu durum karşı tarafın etkisiyle oluşmuş bir saikte hata hali olup hileye uğrayan kişi sözleşmeyi feshedebilmektedir (Reisoğlu, 1997: 92). Bir eylemin borçlar hukuku çerçevesinde hile olarak değerlendirilmesi için belli unsurları taşıması gereklidir. Bu unsurlar; davranışta bulunan kimsenin hile kastı, taraflardan birinin diğerini aldatmaya yönelik davranışı ve bu davranışın sebep olduğu hata ve son olarak karşı tarafın bu davranış sebebiyle sözleşmeye girmiş olması (nedensellik bağı) unsurlarından oluşmakta ve bu üç unsurun birlikte var olması durumunda hile olarak değerlendirilmektedir (Yavuz, 2007: 19). İrade bozukluğu oluşturan hata ve hilelerin etkilerinin giderilmesi mümkündür. Borçlar Kanunu’nun 39’uncu maddesinde belirtilen hükümlerin yerine getirilmesi şartıyla hata ve hile unsurları taşıyan sözleşmeler geçerliliğini kaybetmektedir.

Borçlar Hukuku'nda yer alan hata (yanılma) kavramı ile VUK'nda yer alan hata kavramları karşılaştırıldığında çeşitli benzerliklerin olduğu görülmektedir. İlk olarak Borçlar Kanunu'nun 24. maddesinde hatalar içerisinde yer alan miktarda ortaya çıkan hata ile VUK'nda yer alan vergi miktarındaki hatalar ile yine aynı şekilde BK'ndaki şahısta ortaya çıkan hata ile mükellefin şahsında hata benzerlikler göstermektedir (Doğrusöz, 1999: 10). Ayrıca Borçlar Kanunu'nun 24. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendinde yer alan sözleşmenin konusunu meydana getiren şeyde hata ile konuda hata örtüşmemekle birlikte benzerlikler gösterdiği söylenebilir. Tüm bu benzerliklere rağmen unutulmaması gereken ana nokta Borçlar Hukuku'nun özel hukukun bir dalı olarak kişiler arasındaki ilişkileri eşitlik ve irade serbestliğine dayanarak düzenlemesi iken, bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda ise devletle kişiler arasındaki ilişkilerde tarafların eşitliği ilkesinin geçerli olmamasıdır. Bu nedenle hukuk terminolojisinde iki farklı dalda yer alan borçlar ve vergi hukukunda yer alan hata kavramlarının ve buna ilişkin hükümlerin vergi hukukuna uyarlama ve uygulamanın güçlüğü göze çarpmaktadır.

Konuya hile kavramı açısından bakıldığında ise; VUK'nda hilelerin genellikle hesap hileleri veya muhasebe hileleri şeklinde defter, belge ve kayıtlar üzerinden gerçekleştirildiği gözlenmektedir. Hesap hileleri ile muhasebe hileleri arasındaki fark bir örnek yardımıyla açıklanabilir. Hesap hilelerine örnek olarak mal hesabının borçlu kısmını fazla toplayarak mal maliyetini mazur görülemeyecek şekilde arttırmak; muhasebe hilelerine örnek olarak ise; mal satışının hesabın alacak kısmı yerine borçlu kısmına kaydedilmesi gösterilebilir (Şentürk ve Alpaslan, 2009a: 278). Tüm bu açıklamalardan hareketle bir işlemin vergi hukuku açısından hile olarak değerlendirilmesi için işlemde hilenin tespit edilmesi veya bu amaçla yapılmış olması yeterli olmakta, bu işlem sonucunda vergi kaybı doğmasa hatta fazla vergi ödenmiş olsa bile VUK'nun 359. maddesine göre suç olarak değerlendirilmektedir (Şeker, 2009: 106). Ancak Borçlar Kanunu'nda bir eylemin hile olarak değerlendirilmesi için sadece kasıt unsuru değil, bununla birlikte kasıt unsurunun neden olduğu aldatma davranışı ve bunlar arasındaki nedensellik bağı da dikkate alınmaktadır. Bu nedenle bu iki hukuk dalının birinin özel hukuk ve diğerinin kamu hukukunun dalları olmasından hareketle, Borçlar Kanunu'nda yer alan hile

kavramının kişiler arasındaki sözleşme ilişkisini tanımladığı ve bu açıdan VUK’nda yer alan hile kavramını açıklamakta yetersiz kaldığı ifade edilebilir.

1.2.2. Ceza Hukuku Çerçevesinde Hatalar ve Vergi Hukuku İlişkisi

Ceza hukuku, “suç olan fiilleri ve bunlara uygulanacak yaptırımları kendine inceleme konusu edinen bir kamu hukuku dalı” olarak tanımlanmaktadır. Türk Ceza Kanununa göre herhangi bir eylemin suç olarak nitelendirilebilmesi için kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olarak sınıflandırılan suçun kurucu unsurlarını taşıması gerekmektedir. Hukuka aykırılığı ortadan kaldıran veya aykırılığın doğmasını engelleyen olay ve durumlara hukuka uygunluk sebepleri denilmektedir (Oktar, 2009: 10). Hukuka uygunluk sebepleri, “*ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenler*” başlıklı Türk Ceza Kanunu’nun birinci kitabının ikinci kısmının ikinci bölümünde 24 ile 34. maddeleri arasında şu şekilde düzenlenmiştir:

“Hukuka uygunluk sebepleri, kanunun hükmü ve amirin emri; meşru savunma ve zorunluluk hali; hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası; sınırın aşılması; cebir, şiddet, korkutma ve tehdit; haksız tahrik; hata; yaş küçüklüğü; akıl hastalığı; sağır ve dilsizlik; geçici nedenler; alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma” şeklinde sıralanmıştır. Görüldüğü üzere ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenler arasında hatada sayılmıştır.

Türk Ceza Kanunu’na göre ceza kanunlarını bilmemenin mazeret olarak kullanılma imkânı yoktur. Buna ilişkin düzenleme Türk Ceza Kanunu’nun 4. maddesinde yer almaktadır. “*Ceza kanunlarını bilmemek, mazeret sayılmaz. Ancak, sakınamayacağı bir hata nedeniyle kanunu bilmediği için meşru sanarak bir suç işleyen kimse cezaen sorumlu olmaz*”.

Türk Ceza Kanunu’nun kanunu bilmemek deyimi ile, “bir ceza kuralının veya bu kuralın öngördüğü fiilin bilinmemesi” kastedilmektedir. Hata ise; “yanlış ve kusurlu bilgi, yanlış ve eksik tanıma” olarak tanımlanmaktadır (Ersoy, 1967: 253). Bir kişinin bilmeyerek bir suça neden olması iki şekilde mümkün olabilir (Demirel, 1955: 100- 101):

1. Hukuki hata (Kural üzerinde hata) olarak ifade edilen kanunu bilmeme nedeniyle kanuna müteallik bir hata yapma,
2. Fiili hata olarak ifade edilen hata da işlediği fiili başka bir fiil zannetmesi, fiile müteallik bir hata yapma söz konusudur.

Hukuki hata genel olarak ceza sorumluluğunu etkilemezken, fiili hata belirli koşulların varlığı halinde kastı kaldıran bir neden olarak kabul edilmektedir. Fiili hata, genellikle dış dünyaya ilişkin bir algılama hatasından kaynaklanır. Bu tür bir hata, hataya konu olan şeyin durumundan kaynaklanabileceği gibi, kişiye ait bir özellik de hatanın nedeni olabilir. Hukuki hata ise, algılama hatasından da kaynaklanabilmekle birlikte genellikle bir hukuk normunun bilinmemesinden veya yanlış yorumlanmasından meydana gelmektedir (Güngör, 2006: 7- 8).

Hatayı düzenleyen Türk Ceza Kanunu'nun 30. maddesinde fiili hata ve hukuka uygunluk nedenlerinde hata durumunda ne olacağına ilişkin düzenlemeler şu şekilde belirtilmiştir: *“Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz”*. *“Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır. Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır”*. *“Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır”*.

Hata ile ilgili olarak, bugün yürürlükte olan ve hata kurumunu düzenleyen bazı önemli ceza kanunları tarafından da benimsenen ve hatanın niteliğini açıklamakta en çok kullanılan ölçüt, esaslı olan ve esaslı olmayan hata ayrımıdır. Bu ayrıma göre, suç teşkil eden fiilin kurucu unsurlarına ilişkin olan hata esaslı hata, ikincil olarak nitelenen ve fiile suç olma özelliği kazandırmayan unsurlar üzerinde hata ise esaslı olmayan hata olarak kabul edilir (Güngör, 2006: 54). Bu açıklamalardan hareketle sadece suç teşkil eden fiilin kurucu unsurlarına ilişkin olan esaslı hataların, ceza sorumluluğunu kaldırdığı veya azalttığı görülmektedir.

Ceza hukukuna etkileri bakımından, bilmeme ve hata failin hüsnüniyeti çerçevesinde değerlendirmektedir. Bilmeme ve hata halleri bilinçli olduğu takdirde hüsnüniyet ortadan kalkmakta, ceza hukuku açısından hata ve bilmeme durumları

kapsamında değerlendirilmemektedir (Ersoy, 1967: 256). Türk Ceza Kanunu'na göre kanun varlığının bilinmemesinin herhangi bir özür oluşturmayacağı kabul edilmiş olmakla birlikte, vergi kanunları açısından ise vergi kanunları ve içtihatlardaki yanlışlar vergi ceza kanununda mazeret olarak kabul edilmektedir.

Vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine rağmen mükellefin vergi borcunu ilgili vergi dairesine bildirmemesi veya eksik bildirmesi halinde vergi kaybı meydana gelmektedir. Bununla birlikte eğer idareden kaynaklanan bir vergi kaybı söz konusu ise bu durum VUK'nun 369'uncu maddesinde yer alan "Yanılma" hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek ve bu hüküm doğrultusunda vergi cezası kesilmeyecektir (Erdem, 2005: 139). Ancak yanlış halinde sadece ceza ortadan kalkmakta, vergi aslı ortadan kalkmamaktadır. Bu noktada VUK'nda yer alan hali ile yanlışlığın incelenmesi faydalı olacaktır.

Yanılma hali vergi hukukunda düzenlenişine bakıldığında; VUK'nda iki şekilde düzenlendiği görülmektedir. Buna göre yanlış yetkili makamların yanlış bilgi vermesi veya yetkili makamların görüş ve içtihatlarının değişmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Yetkili makamların yanlış bilgi vermesi sonucu yanlışlık iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan birincisi Maliye Bakanlığının yeni çıkan bir kanunun uygulanması veya değişiklik yapılan bir hususu teşkilata bildirmek veya nasıl hareket edileceğini göstermek amacıyla çıkardığı *genel tebliğlerde*; ikincisi ise mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulamaları ile ilgili olarak Maliye Bakanlığından veya bakanlığının yetki verdiği makamlardan yazılı olarak aldıkları *muktezalarda* yanlış bilgi verilmesi yanlışlık olarak sayılacak ve bunlar doğrultusunda vergi suçu işlenmiş olsa bile cezalandırılmayacaktır (Bayraklı, 2006: 236). Yetkili makamların görüş ve içtihatlarının değişmesi sonucu ortaya çıkan ikinci yanlışlık türünde ise; idarenin eski görüşünün yanlış olması sonucunda mükelleflerin bu görüşe dayanarak yaptıkları fiilleri nedeniyle ceza verilmemektedir. Yargı organlarınca içtihatlarda değişikliğe gidilmesi halinde eski içtihatların geçerli olduğu dönemlerde gerçekleştirilen fiiller yeni içtihat doğrultusunda suç kapsamına girse bile ceza verilmeyecektir (Işık ve diğerleri, 2005: 161). Bu noktada yanlışlığın cezai işlemleri ortadan kaldıran özellikli bir durum olduğu ifade edilebilir.

Türk Ceza Kanunu'nda hile kavramına da yer verilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nda hile kavramına 157'inci madde içerisinde “*Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye bir yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası verilir*” biçiminde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre bir fiilin suç olarak sayılabilmesi için, failin bu fiili maddi bakımdan gerçekleştirmiş olması yetmemekte aynı zamanda geniş anlamda kusurlu olması da gerekmektedir. Bu açıdan bir fiilin hile olarak sayılabilmesi için; icrai veya ihmali hareket/hile, menfaat elde edilmesi ve kasıt unsurlarının varlığı aranmaktadır.

Genel bir değerlendirme ile ceza hukukunda yer alan hata ile VUK'nda yer alan hata kavramları karşılaştırıldığında vergi hukuku ile ceza hukuku arasındaki yakın ilişki göze çarpmaktadır. Öncelikle kamu hukukunun alt dalları içerisinde yer alan her iki hukuk dalında da tarafların eşitliği söz konusu değildir. Ayrıca vergi hukuku açısından bakıldığında ceza hukukunda yer alan hükümlerinin vergilendirme işlemleri açısından büyük bir önem taşıdığı ve bütünleyici bir fonksiyon içerdiği söylenebilir. Verginin zora dayalı bir yapıya sahip olması mükelleflerin vergiye uyumunda ve konulan kurallara uyumunda herhangi bir yaptırım oluşturulmaması halinde uyum zorluklarının yaşanmasına yol açabilir. Bu nedenle uygulamada vergi kanunların suç saydığı fiiller için cezai yaptırımlar öngörülmüştür. Vergilendirme işlemleri kanuna aykırı fiiller nedeniyle ortaya çıkan suç ve cezalar vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukukunda düzenlenmektedir ve bu düzenlemelerin birçoğunda ceza hukukuna atıf yapılmaktadır.

Ceza hukuku ile vergi hukuku arasında temel bir nokta da önem teşkil etmektedir. Her iki kanunda kanunilik ilkesine dayanmaktadır. Ceza hukukunda “kanunsuz suç olmaz” ilkesi geçerli iken vergi hukukunda ise vergilerin kanuniliği³ “kanunsuz vergi olmaz” ilkesi geçerlidir. Verginin kanuniliği ilkesi, verginin

³ Vergilerin kanuniliği ilkesi 1982 T.C. Anayasası'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede vergi ile ilgili yer alan düzenlemeler şu şekildedir:

- Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla koyulur, değiştirilir veya kaldırılır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklikler yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.

hukuksal yapısı açısından önem taşımakta ve verginin konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı gibi verginin temel kavramlarına dayanak oluşturmaktadır (Gerek ve Aydın, 2005: 132). Bu ilke ile devletin yetkilerine bağlayıcı bir sınır getirilerek mükellefe idarenin bu ilkeye ters hareket etmesi durumunda oluşan hak ihlallerine karşı bazı haklar⁴ tanımaktadır. İdarenin mükellefi veya vergi konusunu yanlış yorumlayarak hatalı vergi tarh etmesi vergilerin kanuniliği ilkesine ters bir uygulama ortaya çıkartabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi mükellefe verginin kanuna uygun ve doğru bir şekilde alınması güvencesi sağlarken, idareye ise kanuni koşulların varlığı halinde bu yetkinin kullanılması imkânı sağlamaktadır (Kumrulu, 1979: 150- 151).

Ceza hukuku ile vergi hukuku arasındaki farklılıklara değinilecek olursa, VUK’nda hilelerin neler olduğuna yer verilmiş olmasına rağmen, tanımına yer verilmediği görülmektedir. VUK’nun 359’uncu maddesinde⁵ genel olarak kaçakçılık suçu teşkil eden eylemlerle, kapsamına ilişkin bilgilere yer verilmişken; kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak fiilin tam olarak ne anlama geldiği, hangi durumların bu kapsamda değerlendirileceğine açık bir biçimde yer verilmediği görülmektedir (Şentürk ve Alpaslan, 2009a: 272). Oysa ceza hukukunda kanunlarda sayılmayan bir ceza için cezai işlem uygulanamamaktadır.

⁴ Yanlış uygulamanın ortadan kaldırılması, yanlışlıkların düzeltilmesi veya yargı yoluna başvurma hakları sağlanmaktadır.

⁵ 5728 sayılı Kanununun 276. maddesiyle değiştirilen ve 8.2.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”na VUK 359. maddesinde şu şekilde yer verilmiştir:

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

TCK’nda birinci maddesinde yer alan “*kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez*” ve “*suç ve ceza içeren hükümler kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz*” hükümlerinden yola çıkarak ve Anayasa’nın 38’inci maddesinde yer alan “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkesinden hareketle cezalandırılması istenen bir suçun kanunda açık ve net olarak tanımlanması, belirtilmesi ve somut olaylara uygulanabilir nitelikte olması gerekirken VUK 359. maddesinde metninde açık bir şekilde yer almayan kavramdan dolayı doğan fiili suç olarak değerlendirmenin yerinde olmayacağı savunulabilir (Şimşek, 2004: 9- 10; Şentürk ve Alpaslan, 2009b: 315).

Ceza hukukundaki hile ile vergi hukukundaki hile eylemlerine uygulanan cezalar konusunda da açıklama yapılması faydalı olacaktır. Öncelikle her iki hukuk dalında da hilelerde kusur amacı ön planda tutulmaktadır. Vergi hukukunda vergi suçları kapsamında yer alan hileler, kasıt unsuru içermesinden dolayı hatalardan farklı düzenlemelere tabi tutulmakta ve bunlardan ağır nitelikte suç teşkil edenleri ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır. 4369 sayılı Kanun ile VUK’nda yer alan suç ve cezalara ilişkin değişikliğe gidilmiştir⁶. Bu kanunla vergi kaybına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık suçları kaldırılmış, yerlerine vergi ziyai cezası getirilmiştir (Ak, 2001: 1). Bu değişikliklerden sonra kasıt unsuru taşıyan eylemler de vergi ziyai suçunun kapsamına alınmıştır. Bu nedenle özellikle kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerle ortaya çıkan vergi ziyayına karşı uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezalar konusunda ceza hukuku ile vergi hukuku arasında sıkı bir illiyet bağı olduğu ifade edilebilir.

⁶ 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olan 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 344. maddesinde kaçakçılık, “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesidir” şeklinde tanımlanmaktaydı. 4369 sayılı kanunda 344. maddede, vergi ziyai suç ve cezası düzenlemiş ve madde metninden kasıt ibaresi çıkarılmıştır. 359. maddede kaçakçılık sayılan fiiller sıralanmakla birlikte 344. maddeden kasıt ibaresinin çıkarılma gerekçesi olarak kaçakçılık sayılan fiiller ile vergi ziyai suçunu diğer fiillerden ayırmaktır. 359. maddede sayılan fiiller ile vergi ziyai sebep olunması halinde vergi ziyai cezası işlenen fiilin türüne göre artırılacak ve bu fiil neticesinde hürriyeti bağlayıcı ceza da kesilebilecektir. Bununla birlikte bir fiil kasten işlenmiş olmakla birlikte vergi ziyayına yol açılmamış olması hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına engel oluşturmayacaktır (Edizdoğan ve diğerleri, 2007: 90).

1.3. MUHASEBE HATALARI

Muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan usulsüzlükler, vergi matrahının veya vergi miktarının olması gerektiğinden farklı bir şekilde hesaplanmasına ve vergi kaybının doğmasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi hatalarına değinmeden önce muhasebe hatalarının ele alınması faydalı olacaktır.

1.3.1. Muhasebe Hataları Kavramı

Muhasebe hataları, “unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlem ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklar” (Irmak ve diğerleri, 2002: 30) veya diğer bir ifadeyle “kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar” olarak tanımlanmaktadır (Kirik, 2007: 39). Muhasebe hataları kavramına denetim standartları ve muhasebe standartlarında da yer verildiği görülmektedir.

Uluslararası Denetim Standartları (International Standard on Auditing- ISA) hatayı “kontrol testleri yapılırken ortaya çıkan kontrol sapmaları veya maddi işlemler yapılırken ortaya çıkan yanlış beyanlar” şeklinde tanımlamaktadır (IFAC, 2004: 428). 1971 yılında Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Principles Board- APB) No. 20’de muhasebe hatalarını “matematiksel hatalar, muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yapılan yanlışlıklar veya mali tabloların hazırlama aşamasında gözden kaçırılan veya bilgilerin yanlış kullanılmasıyla sonuçlanan konular” olarak tanımlanmaktadır (DeFond ve Jiambalvo; 1991: 643). Bu tanımlar doğrultusunda muhasebe hataları olarak sayılan durumlar şu şekilde sıralanabilir (Demir, 2006: 46):

- a. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılan bir yanlışlık,
- b. Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini,
- c. Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konularında yapılan bir yanlışlık.

Muhasebe işlemleri bilinçli bir şekilde belli amaçlarla yapılması halinde muhasebe hatası olmaktan çıkmakta ve bu eylem muhasebe hilesi çerçevesindeki usul ve esaslara göre değerlendirilmektedir. Bu nedenle muhasebe hileleri kavramının da açıklanması gereklidir. Muhasebe hileleri, “işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi” şeklinde ifade edilmektedir (Selek ve Arıkan, 2004: 21). Muhasebe literatüründe daha önceleri usulsüzlük olarak yer alan hile kavramına ilk kez 1997 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan denetim standardında (SAS No.82) yer verilmiştir. Bu standartta hile, “olacakların farkında olarak finansal tabloların raporlanmasında veya bu tablolarda yer alan varlıkların üzerinde bilgi ve belge saklanması veya ilave edilmesi” (Dumanoglu, 2005: 349) şeklinde tanımlanmıştır. Daha sonra bu standart 2002 yılında kabul edilen SAS 99 ile kaldırılrsa da, hile kavramında bir değişikliğe gidilmemiştir (Küçük ve Uzay, 2009: 2). Uluslararası Muhasebeciler Birliği *IFAC* ise hileyi; “yönetimin arasında bulunan yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir veya daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve kanun dışı avantajlar sağlamak” şeklinde tanımlamaktadır (Şentürk ve Alpaslan, 2009a: 278). Gerek hile tanımından gerekse uluslararası alanda muhasebe literatüründe önem taşıyan kurumların tanımlarından hareketle, muhasebe hilelerinin temel olarak bilerek ve menfaat amacı güdülerek yapıma özelliği taşıdığı görülmektedir. Bu temel özelliklerle birlikte muhasebe hileleri diğer özellikleri de içinde barındırmaktadır.

Bir eylemin hile olarak sayılabilmesi için belirtilen tüm bu tanımlardan yola çıkarak şu özellikleri taşıması gerektiği ifade edilebilir (Balcı, 2008: 19- 20):

- Yanlış veya gerçeğe aykırı beyanda bulunulması,
- Beyanda bulunan kişi veya kurumun bu beyanın yanlış veya gerçeğe aykırı olduğunu bilerek, bilinçli bir şekilde yapması,
- Mağdur tarafın bu yanlış beyana güvenerek hareket etmesi ve bunun sonucunda malvarlığında azalış meydana gelmesi.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri birçok ülkede belli bir derecede yoruma açık olmakla birlikte yapılacak yorumların standartların genel çerçevesine uygun ve kanuni sınırlar içerisinde olması gerekmektedir. Bu çerçevede yapılan yorumların hatalı olması mümkünken, yorumlar doğrultusunda hilenin ortaya çıkmasının mümkün olmadığı görülmektedir. Örnek vermek gerekirse; finansal tabloları oluştururken, satışları yüksek göstermek için fatura üretmek hile iken; konsinye satışları sıradan satışlar olarak yorumlamak bir hatadır. Hileli finansal raporlamayı incelemek amacıyla kurulan Amerikan Komisyonu, hileyi “finansal tabloları önemli ölçüde yanlış gösteren herhangi bir eylem” olarak tanımlarken; gerçek hile olarak tanımlanan eylem ise, “belge ve dokümanları değiştirmek, kayıtlardan işlemleri silmek, hayali işlemleri kaydetmek veya önemli bilgileri yok etmek” şeklinde açıklamaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 115).

1.3.2. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri

Muhasebe hataları ile hileleri arasındaki temel fark muhasebe hilelerinin önceden planlanıp kurgulanması ve belgeler üzerinde yapılması iken; muhasebe hatalarının, önceden planlanmaksızın kayıtlar üzerinde ortaya çıkmasıdır. Bu nedenle kasıt unsuru içeren hilelerin muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılmasının güç olduğu söylenebilir. Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X, No:22) hatayı usulsüzlüklerden ayıran temel unsur olarak fiilin kasıtsız yapılması gösterilmiştir. Muhasebe hata ve hileleri arasındaki farkın daha net bir biçimde ortaya konması açısından bunların çeşitlerinin incelenmesi faydalı olacaktır.

Unutkanlık, dikkatsizlik, bilgi ve deneyim eksikliği gibi nedenlerle ortaya çıkan muhasebe hatalarının temel çeşitleri aşağıda belirtilmiştir:

- *Matematiksel Hatalar:* Muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında kullanılan defter ve belgeler üzerinde matematiksel işlemler sonucu yapılan hesaplama hatalarıdır. Bu tür hataların kendiliğinden tespiti çift kayıt sistemi nedeniyle mümkün olmasa da direk belgeler üzerinden yapılacak aritmetik incelemelerle tespit etme imkânı doğacaktır (Kirik, 2007: 40- 41).

- *Kayıt ve Nakil Hataları:* Manuel muhasebe uygulamalarında görülen bu hatalar genellikle herhangi bir maddenin borç ve alacağının birbirini tutmaması, yevmiye defterinden defteri kebire nakil olurken başka hesaplara veya farklı rakamlara yanlış tutarların aktarılması şeklinde görülmektedir (Erol M., 2008: 231).
- *Unutma ve Tekrar Kaydetme:* Kasıt olmaksızın muhasebe işleminin ilgili bulunduğu dönemde kaydedilmemesi, unutulmuş kayıt dışı bırakılması veya herhangi bir muhasebe fişinin birden çok yazılması şeklindeki hatalardır.
- *Bilânço Hataları:* Bilânço hataları değerlendirme hataları ve hesapların birleştirmesindeki hatalar şeklinde görülebilir. Değerleme *hatalarında* muhasebe uygulamalarına vakıf olmama nedeniyle aktif ve pasif hesapların yanlış değerlemeye tabi tutulması söz konusu iken; hesapların birleştirilmesindeki hatalar ise muhasebe işlemleri ile ilgili kayıtların ayrı hesaplarda izlenmesi gerekirken tek bir hesapta izlenmesi veya hesapların birbirine mahsup edilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır (Irmak ve diğerleri, 2002: 36, 38).

Yukarıdaki maddelerden görüldüğü üzere muhasebe hataları daha çok kişilerin dikkatsizliğinden kaynaklanan ve çoğu zaman hata yapıldığı dahi fark edilmeyen veya daha sonradan fark edilen eylemlerden oluşmaktadır. Kasıt unsuru taşımayan muhasebe hatalarının, muhasebe hilelerinden farkının daha net ortaya konması açısından muhasebe hilelerinin incelenmesi gereklidir.

Muhasebe hileleri ise muhasebe hatalarından ve diğer hilelerden farklı olarak daha çok üst yönetim düzeyinde kişilerce işletmeyi olduğundan iyi veya aksine işletmeyi olduğundan kötü göstermeye yönelik düzenlemeler şeklinde görülmektedir. Bu hileler gerek tepe yönetimlerince gerekse işletme sahiplerince kendi yararlarına veya sadece işletme ilgililerini yanıltmaya yönelik yapılsa da muhasebe kayıtlarını ve mali tabloları etkilemektedir (Bozkurt, 2000: 16). Muhasebe hileleri, muhasebe kayıtlarını ve mali tabloları gerçek durumundan farklı yansıtarak örneğin olduğundan kötü göstererek vergiden kaçırma amaçlı yapılabilmekle birlikte, tam tersine

işletmenin durumunu olduğundan iyi göstererek o işletmenin hisse senetlerini elinde bulunduran kişilerin yatırımlarını etkileme amaçlı da yapılmaktadır.

Muhasebe hilelerinin yapılış nedenlerine bakıldığında temel amacın vergi kaçırma güdüsü olmasıyla birlikte işletme içi yolsuzlukları gizlemek, işletme durumunu daha kötü göstererek daha az kar dağıtmak, şirket hisseleri üzerinden borsada spekülasyon yapmak, kamusal yardımlardan daha çok yararlanmak gibi birçok farklı nedenle de başvurulduğu görülmektedir (Şeker, 2009: 105). Tüm bu açıklamalardan hareketle bir muhasebe işleminin muhasebe hilesi olarak nitelendirilmesi için, işlemlerin çeşitli muhasebe kayıtları aracılığıyla gizlenmiş olması ve vergi incelemesi sırasında bu kayıtların fark edilemeyecek nitelikte olması gerektiği ifade edilebilir. İşletmenin durumunu farklı göstermek veya tamamen kişisel menfaat güdülerek yapılan muhasebe hileleri uygulamada birçok farklı yöntemle gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe hileleri çok farklı yöntemlerle gerçekleşmekle birlikte, bu yöntemleri başlıca yedi ana grupta toplamak mümkündür:

- *Kasdi hatalar*⁷: Muhasebe uygulamalarında dikkatsizlik veya bilgisizlik nedeniyle ortaya çıkan yanlışlıkların belli bir amaçla sistematik olarak yapılmasıdır. Aslında muhasebe hatası olan bu eylemler kasıt unsuru ile birlikte hileye dönüşmektedir.
- *Kayıt dışı işlemler*: İşlemlerin belgesiz olarak ve defterlere kaydedilmeden işletmenin gerçek durumunu gizlemeye yönelik yapılan işlemlerdir.
- *İşlemden Önce veya Sonra Kayıt*: İşlemler gerçekleştiği gün itibariyle defterlere zamanında kaydedilmesi gerekmektedir. İşlemler gerçekleştiği günden önce veya sonra işlenerek işletmeyi olduğundan farklı göstermeye yönelik muhasebe kayıtlarında hileler yapıldığı görülmektedir.

⁷ Kası hatalar; matematik hataları, kayıt ve nakil hataları, unutma ve tekrarlamaya hataları gibi aslında maddi hata niteliği taşıyan hatalardır ve bunlar kastın karışmasıyla hileye dönüşmektedirler (Şimşek, 2004: 97).

- *Belge Sahtekarlığı*: Muhasebe hileleri içinde en yaygın olarak görülen bu yöntem; belgelerin içeriğinin yanıltıcı olması veya hem belge içeriğinin hem de belgenin gerçek olmaması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Bayraktar A., 2007: 25- 28).
- *Uydurma (Mevhum) Hesaplar*: Hasılatın gizlenmesi veya maliyetlerin şişirilerek gerçek kişiler dışında fiktif kişiler adına hesap açılması şeklinde meydana gelmektedir.
- *Bilânçonun Maskelenmesi*: İşletmenin mali durumu hakkında üçüncü kişilere yanlış ve yanıltıcı bilgi vermek ve vergi matrahını azaltmak amacıyla kasıtlı olarak bilânçonun usul ve esaslara aykırı olarak düzenlenmesidir (Selek ve Arıkan, 2004: 23, 24).
- *Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek*: Bu muhasebe hileleri yönteminde; defter sayfalarını yok etme, defter ve belgeleri yok etme veya defter ve belgeleri gizleme yoluna gidilmektedir (Kirik, 2007: 62, 63).
- *Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hata ve Hileler*: Günümüzde bilgi teknolojilerinin gelişmesi muhasebe uygulamalarına da yansımış, muhasebe işlemleri elektronik ortamda yapılmaya ve beyannameler internet üzerinden doldurulmaya başlanılmıştır. Ancak bu gelişmeler elektronik ortamda gerçekleşen muhasebe hilelerinin de artmasına yol açmıştır. Dönem içinde henüz deftere geçirilmemiş muhasebe işlemleri üzerinde geriye doğru düzeltme, silme veya yeni kayıt işlemleri yapılabilir (Yükçü ve Gönen, 2010: 5).

Özellikle bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte elektronik ortamda işletmeyi olduğundan farklı göstermeye yönelik yapılan muhasebe hilelerinin daha açık bir hale geldiği ifade edilebilir. Bunun yanı sıra muhasebe hileleri, muhasebe hatalarından daha zor fark edilen ve bu nedenle genellikle bir inceleme ile özellikle karşıt inceleme ile ortaya çıkarılması muhtemel eylemlerden oluştuğu belirtilebilir.

1.3.3. Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hatalar

Muhasebe standartlarında hata kavramlarına, bu kapsamda nelerin değerlendirildiğine ve düzeltmeye ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Bu çerçevede öncelikle Türkiye Muhasebe Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu çerçevesinde hatalara yer verilecek, daha sonra uluslararası alanda ve Amerikan Muhasebe Standartları kapsamında hatalar değerlendirilecektir.

1.3.3.1. Türkiye Muhasebe Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Çerçevesinde Hatalar

Muhasebe, “işletme içi veya işletmeler arası karşılıklı ilişkilerden doğan, tamamen veya kısmen mali nitelikte olan ve para ile ifade edilebilen işlemlere ilişkin bilgilerin; toplanıp kaydedilmesi, sınıflandırılması, anlamlı ve güvenilir bir şekilde özetlenerek rapor edilmesi ve raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi ve sonuçların analiz edilmesi ve yorumlanması işlevlerini yerine getiren teknik bir bilim” (Karacan, 2009: 3) olarak tanımlanmaktadır. Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle gelişen süreç içerisinde muhasebe işlemlerinin güvenilirliğini sağlamak ve ortak bir yön saptayabilmek amacıyla belli standartlar oluşturulmuş ve hangi eylemlerin hata kapsamında değerlendirildiğine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Türkiye’de muhasebe düzenlemelerinden en geniş kapsamlısı olarak geçen 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir. Ayrıca Avrupa Birliği’ne uyum çerçevesinde Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları önemli bir etkiye bulunmuştur. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Uluslararası Muhasebe Standartlarını ülkemize ilk kez tanıtmış olmasına karşın yeterli yaptırım gücüne sahip olmaması nedeniyle faaliyetlerine son vermiştir. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 15.11.2003 tarihli, Seri: XI, No: 25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayınlanmış, Türkiye’de Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarını (IAS/IFRS) kabul eden ve uygulamaya başlayan ilk resmi kuruluş olarak ön plana çıkmıştır. Ayrıca 1999 tarihinde idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişiliği olarak kurulan Türkiye Muhasebe

Standartları Kurulu (TMSK) ülkemizde uluslararası muhasebe standartları olan IAS/IFRS'leri set olarak aynen uygulama kararı almıştır (Ağca ve Aktaş, 2007: 231). Muhasebe standartları vergilendirme işlemlerinde önemli bir role sahiptirler. Bu standartların vergi mevzuatı ile ilişkisine 16.01.2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 25702 sayılı bir sıra numaralı “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ” ile aşağıdaki şekilde yer verilmiştir:

“Türkiye Muhasebe Standartları ve yorumları ile bu kavramsal çerçevede yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. VUK’ndaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu itibarla, mükellefler TMS’ye göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kardan hareketle, VUK’ndaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kara eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır”.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8) Hakkında beş sıra numaralı tebliğ” ile muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarının düzenlenmesi amaçlanmıştır (TMSK, 2005a: 2). Muhasebe hatalarının düzeltilmesine kılavuzluk eden muhasebe standartlarına ilişkin usul ve esaslar muhasebe sistemine yön vermektedir.

Muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme yetkisi VUK 175. maddesi ile Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini muhasebe sistemi uygulama tebliğleri doğrultusunda yürütmekte olup, bu tebliğlerde belirtilen muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymamak kabahat fiili olarak düzenlenmiş bulunmaktadır (Şenyüz, 2008: 113). Muhasebe usulüne ilişkin yapılan düzenlemelerde yer alan kavram ve ilkeler kapsamında işletmeler, vergiye tabi karın tespitinde vergi kanunlarında yer alan hükümler doğrultusunda hareket etmek zorundadırlar. Aksi takdirde bu işletmelere VUK ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır (Hesap Uzmanları Derneği, 2007: 827). Görüldüğü üzere muhasebe standartları vergilendirme işlemlerinde önemli bir role sahip bulunmakta ve bu standartlara aykırı eylemlere cezai hükümler uygulanmaktadır. Türkiye'de muhasebe standartlarına ilişkin hükümlere Sermaye Piyasası Kurulu Standartlarında yer verildiği görülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu Standartları çerçevesinde hata ise SPK Seri: XI, No:25 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar) şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Hatalar; cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılması” şeklinde ifade edilmektedir.

Muhasebe hatalarının yanı sıra muhasebe hilelerine ilişkin düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan *Seri: X, No: 22* tebliğinde muhasebe hilelerine ilişkin düzenlemeler ele alınmaktadır. Bu tebliğde, muhasebe hilelerinin finansal tablolardaki bilgilerle oynama, bilgileri manipüle etme veya gerçek kanıtları ortadan kaldırma yollarıyla gerçekleştiği ve hileli finansal raporlama şekli olarak iki tür raporlamaya değinildiği göze çarpmaktadır. Bunlar; kasıtlı olarak finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması ve işletme yönetiminin etkin olarak işletilmesi gereken kontrolleri göz ardı etmesinden kaynaklanan hileli finansal raporlamadan oluşmaktadır. Tüm bu bahsedilen muhasebe standartları muhasebe uygulamalarına yön vermede ve muhasebe işlemlerinin güvenilirliğini sağlamada önemli bir role sahiptir.

1.3.3.2. Uluslararası Alanda ve Amerikan Muhasebe Standartlarında (US GAAP) Hatalar

Uluslararası alanda muhasebe standartlarının muhasebe uygulamalarına yön vermede önemli bir fonksiyonu vardır. Öncelikle uluslararası denetim standartlarına bakıldığında *Uluslararası Denetim Standartları (ISA) 320*'de hata ve hile kavramının

ve bunlara ilişkin bilgilerin ele alındığı görülmektedir. Bu standartta, yanıltıcı bilgilerin hata veya hilelerden kaynaklanabileceği ve bu eylemlerin beş farklı şekilde olabileceği belirtilmektedir. Bu eylemlerin nelerden oluştuğu aşağıda gösterilmiştir (Myddelton, 2009: 7-8):

- Gerçeklerin yanlış yorumlanması veya gözden kaçırılması kaynaklı yanlış bir tahmin;
- Toplama veya veri hesapları yapılırken işlemlerdeki bir yanlışlık;
- Hesap kalemlerindeki miktarlar arasındaki farklılık ve finansal raporlama kurallarına uymak için gerekli olan miktar arasındaki fark;
- Finansal raporlama kuralları için gerekli olan miktardaki ihmal;
- Yöneticiler ve denetçilerin muhasebe tahminlerindeki farklılıklar ve muhasebe politikalarını yorumlamadaki farklılıklar.

Muhasebe standartlarında hata ve hilelerin neler olduğuna yer verilmekle birlikte, bu standartların hile veya hataları tamamen ortadan kaldırmadığı bir gerçektir. Muhasebe standartları, daha çok şirket hesaplarının kesinliği hakkında neyin uygulanabileceğini gösterme eğilimindedir. Muhasebe hesaplarındaki hataların sınırı ne olmalıdır? Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (2004) muhasebe hesaplarındaki hataların “kanıt veya ikna edici karşı bir argüman olmadığı sürece” şu sınırlar içerisinde olabileceğini belirtmektedir (Myddelton, 2009: 5):

- a. Uygun baz miktar olabileceği düşünülen yüzde 10’dan büyük veya eşit bir miktar;
- b. Uygun baz miktar olabileceği düşünülen yüzde 10’dan küçük veya eşit bir miktar.

Aynı şekilde Amerikan muhasebe standartlarını incelemek faydalı olacaktır. Amerikan muhasebe standartlarında (Generally Accepted Accounting Principles-*US GAAP*) muhasebe standartları, “standart koyucu kuruluşlarca benimsenen genel uygulama, metin ve diğer kaynaklar olan muhasebe prensipleri ve yöntemleri” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi sistemi beyana dayalı bir sisteme dayanmaktadır, mükellef vergiye tabi gelir tutarının belirlenmesinden kendi sorumludur, bir varsayım olarak mükellefin GAAP tarafından izin verilen esneklik doğrultusunda

kazancını hesaplarırken bu esnekliği kendi lehine kullanacağı öngörülmektedir (Pedwell, 2000: 36, 41) . US GAAP'a göre hatalar; matematiksel yanlışlardan, muhasebe ilkeleri uygulamaları ve finansal tabloların hazırlık aşamasında bilgilerin yanlış kullanılmasından kaynaklanabilir. Muhasebe ilkelerinde meydana gelen bir değişim US GAAP kapsamında yer almaması durumunda, hatanın düzeltilmesi kapsamında değerlendirilmekte ve önceki dönem finansal tablolarında bulunan hatalar, hataların bulunduğu dönemi takip eden ilk raporlama tarihindeki finansal tablolarda bilânçoyu dengeleyecek şekilde ilgili hesap kaleminde ve dönem başı dağıtılmamış karlarda geçmişe dönük olarak düzeltilmektedir (Demir, 2006: 45). ABD muhasebe hatalarına ilişkin standartlar uluslararası alana yön vermekle birlikte, aynı şekilde muhasebe hilelerine yönelik çalışmalara da yön verdiği görülmektedir.

Muhasebe hilelerine ilişkin uluslararası alandaki ilk çalışmalara ise 1934 yılında ABD'de Sermaye Piyasası Kanunu ile yer verilmiştir. Bu kanunda hile ve hileli finansal raporlamaya ve bunların önlenmesine ilişkin bilgiler ele alınmıştır. Muhasebe standartlarında yer alan hile kavramına ayrıca denetim standartlarında⁸ da yer verilmiştir (Uçma, 2010: 34). Günümüzde sadece muhasebe standartlarının değil, bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte denetim standartlarının da öneminin arttığı ifade edilebilir. Bu nedenle denetim standartlarındaki gelişmelere uyum sağlanması muhasebe işlemlerinin güvenilirliğinin artırılmasında önem teşkil etmektedir.

1.3.4. Muhasebe Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltilmesi

Muhasebe hataları mükelleflerce bizzat ortaya çıkarılabilmekle birlikte yapılan vergi incelemelerinde de ortaya çıkartılabilir. Bununla birlikte hatalardan farklı olarak kasıt unsuru taşıyan muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması daha zordur. İşletme yöneticilerinin gerçekleştirdiği muhasebe hilelerinin yanı sıra işletme çalışanları tarafından da yapılan muhasebe hileleri görülmektedir. Özellikle büyük ölçekli işletmelerde çalışanların sayısının fazla olması, otomasyon sisteminin

⁸ Günümüze kadar olan süreçte hile konusunun yer aldığı dört adet denetim standartları oluşturulmuştur. Bunlar; 1977 yılında çıkarılan SAS No: 16 Bağımsız Denetçinin Hata ve Düzensizlik Tespit ve Rapor Etme Sorumluluğu, 1988 yılında çıkarılan SAS No: 53 Denetçinin Hata ve Düzensizlik Tespit ve Rapor Etme Sorumluluğu, 1997 yılında çıkarılan SAS No: 82 Finansal Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması ve 2002 yılında çıkarılan SAS No: 99 Finansal Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulmasıdır.

gelişmişliği işletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hilelerinin sayısının artmasına yol açtığı gözlenmektedir (Bayraktar A., 2007: 18). Burada önemli olan denetim standartlarına uyumun sağlanarak muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasının sağlanmasıdır.

İşletmelerin mali tablolarını bozmaya yönelik yönetim hilelerini diğer tür hilelerde olduğu gibi tümüyle ortadan kaldırmak mümkün olmasa da alınacak çeşitli önlemlerle en aza indirme imkânı olabilir. Öncelikle uyumlu bir tepe yönetimi oluşturarak hileli raporlamayı önlemeye ve ortaya çıkartmaya yönelik bir iç kontrol yapısı kurmak, işletmenin işleyişi ile ilgili kuralları yazılı hale getirmek bu konuda alınabilecek ilk önlemler arasındadır. Ayrıca oluşturulacak etkin bir iç denetim bölümü ile yönetimin gözlenmesi ve işletme dışı denetim firmaları ile etkin bir dış denetimin gerçekleştirilmesi bu konuda alınabilecek önlemler arasındadır (Bozkurt, 2000: 20- 21). Denetim standartlarında tüm bu açıklamalara ilişkin genel kurallar ve muhasebe usulsüzlüklerinin ortaya çıkarılmasında denetçilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Denetim Standartları Bildirimi (SAS No: 53): Denetçinin Hataları ve Düzensizlikleri Tespit ve Raporlama Sorumluluğu'nda hatalar ve düzensizliklerle ilgili olarak denetçilerin kararlarının sorumluluğunu arttırmıştır. “Denetçi finansal tablolarda maddi bir yanlışlığın devamına yol açabilecek hata ve düzensizliklerin riskini tahmin etmelidir. Tahmine dayalı olarak, denetçi finansal beyanlardaki maddi yanlışlıklar olan hatalar ve düzensizliklerin tespitinde denetim modelini makul bir güvence olarak sağlamalıdır” (Shibano, 1990: 111). Aynı şekilde denetçilerin görev ve sorumluluklarını tespit etmede de denetim standartları bildirimleri yol göstermektedir.

Denetçilerin risk beyanlarına kılavuzluk etmede SAS No: 39 ve SAS No: 47 Amerikan Mali Müşavirler Odası Birliği (AICPA) tarafından geliştirilmiştir ve denetim riski (AR) modeli denetim riskinin temel etkenlerle arasındaki ilişkinin belirlenmesinde kullanılmaktadır. Denetçilere kılavuzluk eden AR modelinin altında yatan istatistiksel teori, düzensizlikler için değil hatalar için denetimde kullanılacak değerlendirmeleri içermektedir (Shibano, 1990: 112). Denetim riskleri sadece

hesaplar arasında farklılık göstermemekte, aynı zamanda SAS No. 53’de belirtildiği üzere, denetim riskleri hata eğilimli hesaplar olarak adlandırılan hatalara bağlı olarak da değişiklik göstermektedir. Hata eğilimli hesaplar için denetim riski *stratejik olmayan denetim riski (NSAR)* olarak adlandırılan risklerle, düzensizlik eğilimli hesaplar için *stratejik denetim riski (SAR)* olarak adlandırılan risklerle ölçülmektedir (Shibano, 1990: 114).

Muhasebe hatalarına ilişkin düzenlemelerin yanı sıra son yıllarda muhasebe uygulamalarında hile konusunda yapılan çalışmalar da dikkat çekmektedir. Özellikle günümüzde muhasebe hilelerine daha fazla önem verilmesiyle birlikte muhasebe ile ilgili taraflar tarafından değişik mevzuat çalışmaları yapılmış ve buna yönelik uluslararası düzenlemelere gidilerek Treadway Komisyonu, Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standardı (ISA), Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC) ve Amerikan Mali Müşavirler Odası Birliği (AICPA) gibi kuruluşlar oluşturulmuştur (Erol M.,2008:233). Bu gelişmelerde yaşanan muhasebe skandallarının rolü büyük olmuştur. Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC)’nın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) denetime ilişkin yeni standartlar ortaya koymuştur. Bu doğrultuda finansal tabloların denetiminde hilelerin dikkate alınması için denetçilerin sorumluluğu ile ilgili 2003 yılında yeni ISA yayımlayarak yeni denetim risk standartları getirmiş ve denetçilerin, muhasebe hileleri nedeniyle önemli yanlış beyan riski taşıyan ve yönetim tarafından yapılan hileleri de içeren alanlara odaklanmaları gerektiği vurgulanmıştır (Bayraktar A., 2007: 56).

Türkiye’de yaşanan bu gelişmelere paralel olarak çalışmalar devam etmiştir. Türkiye’de işletmelerin hata ve hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılması sorumluluğunu, Türk Ticaret Kanunu’na göre seçilen denetçiler, bağımsız dış denetçiler ve tasdikli görevli denetçiler yürütmektedir. Bunlar kendilerine verilen görevleri yerine getirmemeleri durumunda doğan zararlardan aksi ispat edilmedikçe müteselsilen sorumlu olacaklardır (Erol M., 2008: 233- 235).

Muhasebe hatalarının ortaya çıkarılması önemli bir konu olmakla birlikte, ortaya çıkan bu hataların ne şekilde düzeltileceği de önem arz etmektedir. Buna

ilişkin düzenlemeler TMS doğrultusunda ele alınmıştır. TMS 8 ve Uluslararası Muhasebe Standartları 8’de (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar) ortaya çıkarılan hataların aşağıda yer alan şekilde düzeltileceği düzenlenmiştir:

“Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir” ifadesine yer verilmektedir.

Muhasebe hatalarının düzeltilmesinde TMS çerçevesinde “geriye dönük uygulama” ile geçmiş dönem hataları⁹ düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması sağlanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında (TFRS) bir işletme; önceki döneme ilişkin önemli hataları geçmişe dönük olarak, hataların bulunduğu dönemde yayımlanacak olan ilk finansal tablolarında hataların gerçekleştiği önceki dönem veya dönemlerin karşılaştırmalı değerlerini yeniden açıklayarak; ilk dönem sunumlarında, açılış bilânçosu değerlerini yeniden açıklayarak düzeltilmelidir (Demir, 2006: 43). Ancak SPK, bilgilerin yeniden düzenlenmesinin aşırı maliyet gerektirdiği durumlarda önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesini zorunlu saymamakta, bir sonraki dönemin birikmiş karlar hesabı, dönem başlamadan önce hatanın kümülatif etkisiyle yeniden düzenleneceğini belirtmektedir.

⁹ Geçmiş dönem hatalarına 01.11.2010 tarihli 208 sıra numaralı “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” 10. bölümünde madde 19’da yer verilmiştir. Geçmiş dönem hataları; önceki bir veya daha fazla dönemin finansal tabloları için söz konusu olan ve finansal tabloların yayımlanması için onaylanması sırasında mevcut olan ve normalde, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya hatalı kullanılmasından kaynaklanan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Bu hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010).

Finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler ile hatalar, muhasebe politikalarının açıklanması ve dipnotlarda belirtilmesiyle düzeltilmiş sayılmamakta; düzeltmelerin muhasebe kayıt ve tekniğine göre yapılması ve finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (Demir, 2006: 47). Yevmiye defterinde yapılan değişikliklerin ne şekilde düzeltileceğine VUK'nun 217'nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre yevmiye defterinde yapılan yanlışlıklar, ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Yevmiye defterine yanlış kayıt yapıldığında, yanlış kaydın üstü çizilerek değil, muhasebe esaslarına göre düzeltilir. Diğer bütün kayıt ve rakam yanlışlıkları ise, üzerleri okunacak şekilde çizilerek üst veya yan taraflarına doğrusu yazılarak düzeltilmesi gereklidir.

1.4. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE SINIFLANDIRILMASI

Vergi, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla herkesin ödeme gücüne göre vermekle yükümlü olduğu karşılıksız değerdir. Vergi ilişkisi devletle gerçek veya tüzel kişiler arasında gerçekleşen iki taraflı bir ilişkiyi temsil etmekte ve vergi borcunun doğumundan vergi alacağının tahsiline kadar geçen süreçteki vergilendirme işlemlerinin tümünü kapsamaktadır. Bu işlemler sırasında gerek mükellef gerekse vergi idaresi vergi hatalarına yol açabilir.

1.4.1. Vergi Hataları Kavramı ve Kapsamı

Vergi hataları vergilendirme sürecinin her aşamasında ortaya çıkabilen ve vergi ilişkisinin tarafları olan vergi idaresinden veya vergi mükelleflerinden kaynaklanabilen hatalardır. Verginin gerek eksik alınması gerekse fazla alınması veya istenmesi hallerinde ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi “*verginin kanuniliği ilkesi*” gereğince bir zorunluluktur.

Vergi hataları, “vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve vergi alacağının haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olan usulsüz işlemlerdir” (Kızılot ve Kızılot, 2010: 109). Bu tanımdan hareketle vergi hataları, vergilendirme süreçleri içinde yer alan verginin tarhından tahsiline her aşamada ortaya çıkabilen verginin

ödenmesi gerekenden az veya fazla istenmesine veya tahsil edilmesine yol açan verginin tarafları olan vergi idaresinden veya vergi mükellefinden kaynaklanabilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır.

Vergilerin yanlış hesaplanmasının kaynağı genellikle iki basit hatadan kaynaklanmaktadır. İlk olarak anlaşılması daha kolay olan matematiksel hatalardan kaynaklanabilir. Matematiksel hatalar genellikle formül hataları olarak ortaya çıkmaktadır. İkinci olarak hatalar, gelir vergisi için geçerli olan muhasebe ilkelerinin yanlış uygulanması nedeniyle ortaya çıkan teknik hatalardan kaynaklanabilir. Bu hatalar bir önceki döneme ait hesapların yanlış geçirilmesi veya doğru bir şekilde hesaplanmanın yapılmamasından kaynaklanmaktadır (Dougherty, 2010: 85). Mükellefler vergi hatalarına genellikle dikkatsizlikle veya kanunların karmaşıklığından kaynaklı, kasıt amacı olmaksızın yaptıkları yanlışlıklarla neden olmaktadır. Vergi işlemleri sırasında en çok rastlanan vergi hataları beyanname düzenlerken, vergi matrahı saptanırken ve vergi tarihi sırasında yapılan hatalar şeklinde sınıflandırılarak aşağıda sıralanmıştır (Stason: 1930: 638- 639):

1. Beyannameleri düzenlerken yapılan hatalar:
 - a. Belgeler üzerindeki hatalar.
 - b. Beyanname doldururken yapılan yanlış vergi kayıtları veya yanlış mükellefiyet tesisi nedeniyle oluşan hatalar.
 - c. Memurların dikkatsizliği nedeniyle oluşan hatalar.
 - d. İstisna kapsamındaki unsurların listelenmesi.
 - e. Vergi idaresinin beyanname üzerinde yanlış yargıya varması.
2. Vergi matrahı saptanırken yapılan hatalar:
 - a. Yanılma hali nedeniyle aşırı değerlendirme veya farklılık.
 - b. Hatalı bir kural veya bir ilkeye bağlı matrahın saptanması.
 - c. Kanuni ya da anayasal gereklilikleri takip edememe nedeniyle bildirimleri veya diğer zorunlu prosedürleri yerine getirememe.
3. Vergi tarihi sırasında yapılan hatalar:
 - a. Kanuni bir dayanağı olmadan bir vergi koyma.
 - b. Kanuni veya anayasal sınırları aşan ölçüde vergi koyma

Yukarıdaki maddelerden de görüldüğü üzere içinde kasıt unsuru barındırmayan vergi hataları vergi idaresi personelinin dikkatsizliği nedeniyle idare kaynaklı olabilmekle birlikte mükellefin yanılması veya dikkatsizliği gibi mükellef kaynaklı da ortaya çıkabilir. Ayrıca kanuni veya vergi uygulamalarına ilişkin değişiklikleri takip edememe kaynaklı vergi hatalarının da önemli bir paya sahip olduğu söylenebilir.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı hem idarenin hem de mükelleflerin uygulamada hatalar yapmasına yol açmakla birlikte bu kanunlarda sıklıkla yapılan değişiklikler, kanunların anlaşılabilirliğinin daha da azalmasına yol açmaktadır. Tüm bunların sonucu olarak vergilerin tam ve doğru bir miktarda alınmasına veya istenmesine ve dolayısıyla vergilerin etkinliğinin azalmasına yol açan vergi hatalarını doğurmaktadır.

Vergilendirme işlemlerindeki vergi hataları, ilave etkilere yol açmakta, kamu gelirlerinin kesinliği ve devamlılığını büyük ölçüde azaltmaktadır. İdarenin beyannameleri düzenlerken yaptığı hatalar kişilerin olması gerektiğinden daha fazla veya daha az vergi ödemelerine neden olmaktadır. Ayrıca beyannamedeki hataların düzeltilmesinde, daha fazla bilgi veya değişiklik için vergi mükellefi ile yeniden temasa geçilmesi idare açısından zaman kaybına yol açmaktadır (NAO, 2007: 17). Türkiye’de vergi hatalarının yol açtığı vergi kaybına ilişkin herhangi bir çalışma olmamakla birlikte Amerika Birleşik Devletleri tarafından yapılan çalışmalar vergi hatalarının aslında bir devlet açısından ne denli maliyetlere neden olduğunu görmek açısından faydalı olacaktır.

ABD vergi idaresi tarafından yapılan son çalışmalar, vergi mükellefleri tarafından beyannamelerini doldururken yapılan kasıtsız hataların 300.000.000 dolar üzerinde vergi kaybı ile sonuçlandığını göstermektedir. Ayrıca hatalar vergi mükelleflerinin fazla vergi ödemeleri nedeniyle de ortaya çıkabilir ancak vergi idarelerinin bu hataların ne ölçüde olduğuna dair ellerinde veri mevcut değildir (NAO, 2007: 6). Vergi idaresinin beyannameleri örnek olarak rastgele yaptığı incelemelerde beyannamelerdeki vergi hatalarının genel yüzde içindeki payı tahmin edilmeye çalışılmıştır. Bu tahminlere göre 2001- 2002 mali yılında (en son mevcut

veriler) 3.3 milyon vergi mükellefi veya onların yaklaşık üçte biri beyana dayalı gelir vergisi beyannamelerindeki vergilerini toplamda 2.8 milyar dolar daha düşük gösterdiği görülmektedir (NAO, 2007: 17). IRS'ye verilen beyannamelerdeki mükellef hata oranlarının yaklaşık olarak yüzde 15 seviyesinde seyrettiği tahmin edilmektedir. IRS vergi hatalarına ve hilelerine bağlı olarak ortaya çıkan vergi kaybının bir yılda yaklaşık olarak 250 milyar dolar olduğunu saptamıştır. IRS ayrıca 1997 ile 1999 yılında 1.1 milyon beyanname üzerindeki “Kazanılan Gelir Vergi Kredisi (Earned Income Tax Credit)” beyanlarının azalmasının hatalı veya hileli olan miktarların 378 ile 2.382 milyar dolar arasında artırdığını rapor etmiştir (Authenticated US Government Information, 2003: 35, 36).

Ayrıca ABD Sayıştay (Government Accountability Office- GAO) tarafından yapılan çalışmalar da dikkat çekicidir. GAO tarafından yapılan çalışmalarda, beyannamelerdeki hataların % 50'nin üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. GAO sadeleştirmeye gitmenin vergi açığını azaltma potansiyeli oluşturacağını ifade etmiş ve kanunların karmaşıklığının ortadan kaldırılmasının, vergiye uyumsuzluk ile istismarları daha zorlaştırarak ve kanunların artan anlaşılabilirlik düzeyine bağlı olarak vergiye uyumun artırılması ile hataların azaltılacağı vurgulanmıştır (Carley ve diğerleri, 2010: 1). Vergi hatalarının kavramına yer verildikten sonra Türk Vergi Hukukunda vergi hatalarının düzenlenişinin incelenmesi gereklidir.

1.4.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları

Türk Vergi Hukukunda hata kavramına VUK'nda yer verilmiştir. Devletle mükellef arasındaki ilişkilerin inceleme konusu yapıldığı vergi hukukunda vergilendirme sürecinde hatalar ortaya çıkabilir. Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan bu hatalardan VUK'nun ilgili maddelerinde yer alanlar vergi hataları kapsamında değerlendirilmekte ve bu kapsamda yer alan usul ve esaslara göre düzeltilmektedir.

Türk Vergi Hukuku içerisinde “*vergi hatası*” deyimini öncesinde vergi hataları yerine maddi hata kavramına yer verilmiş ve 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamenin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'da maddi hata olarak nitelendirilen ve altı gruba ayrılan hatalara yer verilmiştir. Daha sonra 213

sayılı VUK’nda değişiklikler yapılarak *vergilendirme hataları* şeklinde bir ayrıma gidilmiştir. Bu Kanun’da 2986 sayılı Kanun ile vergi yargısında düzenlemeler yapılmıştır. Vergi hataları son olarak 3239 ve 5035 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemelerle son şeklini almıştır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 101).

VUK’nda vergi hataları ile ilgili hükümler 116’ncı ve bunu izleyen 116 ile 126’ncı maddelerde yer almakta ve vergi hatalarına vergi türleri açısından bir sınırlama getirilmektedir. Ayrıca VUK’nun 118. maddesinde yer alan “verginin mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna evrak üzerinden vergi istenmesi veya alınması mevzuda hatadır ve düzeltme hükümlerine tabi tutulacaktır” hükmünden de hareketle vergi mükellefinin aleyhine yapılmış olan hatanın vergi türüne bakılmaksızın VUK’nun vergi hataları ile ilgili belirtilen şartlara uyması durumunda vergi hatası olarak değerlendirilerek düzeltileceği anlaşılmaktadır (Baştuğ, 2010: 72). VUK’unda vergi hatalarının tanımına da yer verilmiştir.

VUK 116. maddesinde vergi hataları, “ *vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak yapılan bir hatanın vergi hatası niteliği taşıması yani idari işlemin¹⁰ sakat sayılması için esasa dönük bir hata niteliği taşıması ve içerisinde bazı unsurları barındırması gerektiği ifade edilebilir. Bu unsurlara aşağıda yer verilmiştir (Saban, 2002: 293):

- Haksız bir işlemin varlığı,
- Haksız işleme dayalı vergi istenmesi veya alınması,
- Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünden olması,
- Vergi idaresi veya mükellef tarafından gerçekleştirilmiş olması.

Vergi hatalarının VUK’ndaki tanımında vurgu yapılan fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesi ifadesinden verginin fazla veya eksik istenmesinin vergilendirme aşamalarından tarh- tahakkuk aşamalarında; fazla veya eksik vergi

¹⁰ Devletin vergi alacağını tahsil etmesine kadar geçen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri birer idari işlem niteliğindedir ve tüm bu işlemlerin yürütülmesinde yetkili olan vergi idaresi de kamu idaresi içinde yer almaktadır (Kızılot ve diğerleri, 2008: 22).

alınmasının ise tahsil aşamasında söz konusu olabileceği söylenebilir (Karakoç, 2007b: 69). Görüldüğü üzere vergilendirme sürecinde ortaya çıkan vergi hataları hem vergi idaresi hem de vergi mükellefi açısından olumlu veya olumsuz sonuçların doğmasına yol açmaktadır.

Türk Vergi Hukuku'na göre bir hatanın vergi hatası kapsamında değerlendirilebilmesi için VUK'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde sayılan vergi hataları içerisinde yoruma gerek duyulmaksızın açık bir şekilde yer alması gereklidir. Danıştay Yedinci Dairesi'nin 16.06.1997 tarih ve 1996/4042 esas no 1997/2365 sayılı karar¹¹ doğrultusunda 213 Sayılı Kanunu'nun 116. 117 ve 118. maddeleri kapsamında bir vergi hatası bulunmayan hukuki yorum gerektiren iddiaların düzeltme ve şikâyet yoluyla açılan davada incelenemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Yine aynı doğrultuda Danıştay Yedinci Dairesi'nce 30.01.2003 tarihinde 2003/273 sayılı almış olduğu kararda vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin VUK'nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıkları olarak nitelendirilmiştir. Danıştay'ın vergi hataları ile ilgili olan kararları incelendiğinde ilk başlarda içtihatlarında çok dar bir şekilde yer alan vergi hataları kavramı ve bununla ilgili ölçülerin genişlediği Danıştay'ın mükellef lehine olmak üzere hata kavramını oldukça kapsamlı yorumladığı görülmektedir (Melikoğlu, 2007: 19). Konuya açıklık getirilmesi açısından VUK'ndaki sınıflandırma içinde yer alan vergi hatalarının incelenmesi gereklidir. Bu sınıflandırma içinde yer alan hatalar vergi hataları şeklinde değerlendirilmekte, bunun dışındakiler ise hukuki uyuşmazlığa konu olmaktadır.

¹¹ “213 sayılı yasanın 122 ile 124. maddelerinde yer alan düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için vergilendirme işlemleri sırasında anılan yasanın 117. ve 118. maddelerinde tanımı yapılan bir hata yapılmış olması gerekmektedir. Uyuşmazlığın, vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi durumunda düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak yoktur. Düzenlenen vergi inceleme raporunda dönem matrahının hesaplanma şekline yönelik yükümlü iddiaları, ancak vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine vergi mahkemesinde tarhiyata karşı açılacak davada incelenebilecek nitelikte olup, olayda 213 sayılı yasanın 116., 117. ve 118. maddeleri kapsamında bir vergi hatası, hesap hatası veya vergilendirme hatası bulunmadığından, düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemini iptal eden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir” (Danıştay Başkanlığı, 2011).

1.4.3. Vergi Hatalarının Sınıflandırılması

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan vergi hataları tarh aşamasında ortaya çıkabileceği gibi tahsil aşamasında da ortaya çıkabilmektedir. VUK'nun 117. ve 118. maddelerinde “hesap hataları” ve “vergilendirme hataları” olmak üzere vergi hataları iki şekilde sınıflandırılmıştır.

1.4.3.1. Hesap Hataları

Hesap hataları genellikle kolay görülebilen, beyannamelerdeki toplama veya mahsup yanlışlıkları şeklindeki basit aritmetik yanlışlıklardan doğan ve vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama hatalarıdır (Sarılı, 2011: 21). VUK'nun 117 maddesinde hangi hataların hesap hataları olduğuna yer verilmiştir. Buna göre hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

1.4.3.1.1. Matrah Hataları

VUK 117/1 maddesinde yer alan matrah hataları; “vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi matrahı *ad-valorem* ve *spesifik* matrah olmak üzere iki çeşitte görülmektedir. Günümüzde yaygın kullanıma sahip *ad-valorem* matrahta fiyat, değer, gelir, irat gibi parasal bir değer; spesifik matrahta ise sayı, metre, metreküp, litre, kilo gibi fiziki veya teknik bir değer söz konusudur (Işık ve diğerleri, 2005: 19). *Ad valorem* matrahlı vergilere gelir ve kurumlar vergisi; spesifik matrahlı vergilere ise motorlu taşıtlar vergisi örnek olarak gösterilebilir.

Verginin konusu ile vergi matrahı kavramları kimi zaman aynı kavramlar olarak düşünülse de aslında birbirlerinden farklıdır. Verginin konusu nitel, kalitatif bir kavram iken; vergi matrahı ise, nicel, kantitatif bir kavramdır. Ancak baş vergilerinde, şahsi gelir ve kurumlar vergisinde ve servet vergilerinde verginin konusu ile matrahı birleşmiş bir durumda uygulanmaktadır (Türk, 1992: 180).

Günümüzde beyan usulünün yaygın olmasından dolayı vergi matrahının tespiti vergi mükellefleri veya vergi sorumluları tarafından gerçekleştirilmektedir. Mükellefler tespit ettikleri matrahları ve bu matrahlara esas teşkil eden bilgi ve belgeleri vergi dairesine bildirmektedir. Vergi daireleri vergi matrahının doğruluğunu her zaman araştırma yetkisine sahiptir ve matrah farkı ortaya çıkması halinde cezalı vergi tarhiyatına gitmektedir.

Türk vergi sistemi, daha çok beyana dayalı bir yapıya sahiptir. Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuku, mükellefin beyanı doğrultusunda düzenlenen tahakkuk fişi ile gerçekleştirilmektedir. Kanunda sayılan belgeler dışında verginin eksik veya fazla alınmasına sebep olacak biçimde matrahın hatalı olması matrah hatası olarak kabul edilmemektedir. Düzeltme konusu olacak matrah hatası, yalnızca tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararların bulunduğu belgelerde¹² yapılan hataları kapsamakta, bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme konusuna girmemektedir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 91). Ayrıca mükellefin defter ve belgelerinde yapmış olduğu bir maddi hata sonucu vergi matrahı olduğundan yüksek şekilde belirlenmiş ise bu durumda hata ancak bir vergi incelemesi neticesine göre düzeltilebilecek, düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün olmayacaktır. Matrah hatası nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için hatanın değerlendirme hatası niteliğinde olmaması gerekmektedir (Ürel, 2007: 252).

Matrah hataları ile ilgili önemli bir durumda bazı vergi işlemlerinde mükelleflere tanınan seçimlik haklarla ilgilidir. Buna örnek olarak mükelleflere seçimlik bir hak sağlanan Gelir Vergisi Kanunu'nun 87'nci maddesindeki ihtiyari toplama ve beyan gösterilebilir. Mükellefin kendi isteğiyle aleyhine kullanmış olduğu hakkını daha sonra matrahında hata olduğu gerekçesiyle vergi incelemesi yoluyla da olsa dahi düzeltme talebinde bulunma hakkı bulunmamaktadır (Oto, 1996: 62). Matrah hatalarının nelerden oluştuğuna açıklık kazandırılması açısından buna ilişkin örnekler sunulması faydalı olacaktır.

¹² Matrah hataları başlıca şu belgeler üzerinde görülebilmektedir; beyanname, tahakkuk fişi, ihbarnameler, takdir komisyonu kararları, vergi inceleme ve teftiş raporları, yoklama fişi, tarhiyata esas teşkil eden tutanaklar, tahakkuk pusulası ve vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları (Kızılot ve Kızılot, 2010: 111).

Matrah hatalarına örnek olarak, verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi yanlışlıklar, matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalar gösterilebilir (GİB, 2008a: 7). Başka bir örnek olarak, vergi inceleme raporunda üç ayrı durumla ilgili olarak tespit edilen 100'er liralık matrah farkının 300 lira olarak toplanacakken, maddi hata sonucu 400 lira olarak toplanması da bir matrah hatasıdır (Özbalcı, 1999: 365).

Matrahta hataya Danıştay Üçüncü Dairesi'nce 04.04.2006 tarih ve 2005/2364 esas no 2006/942 sayılı alınmış bir kararla örnek vermek yerinde olacaktır. *“Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dâhil edilmesi 213 sayılı Kanunu'nun 117'nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hataların düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11'inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu”* şeklinde hükme bağlanmıştır (Danıştay Başkanlığı, 2011). Gerek örneklerden gerekse Danıştay kararından anlaşıldığı üzere kanunda belirtilen belgeler üzerinde matraha ilişkin rakamların eksik veya fazla gösterilmesi veya hesaplanması matrah hatası olarak sayılmakta ve bu kapsamda düzeltme hükümlerine tabi tutulmaktadır.

1.4.3.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi mükellefinin başlıca ödevi olan verginin ödenmesi yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için ödeyeceği verginin miktar olarak hesaplanması ve bunun içinde vergi kanunlarında belirtilen oranların uygulanabileceği miktar veya değer olan matrahın bilinmesi şarttır (Kırbaş, 2004: 105). *“Verginin hesaplanmasına esas alınan değer veya miktar”* olan vergi matrahına ulaşabilmek için çeşitli ekleme veya indirimler yapılarak matraha esas teşkil eden miktara ulaşılmaktadır.

VUK 117/2. maddesinde yer alan vergi miktarındaki hatalar; *“vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış*

olması, verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması”, şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi tarifesi, “*vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçülerdir*”. Matraha uygulanan vergi tarifeleri verginin hesaplanmasında uygulanan bir unsurdur. Vergi borcunun saptanabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olaya bağlı olarak matrahın hesaplanması gereklidir. Bunun için de matraha uygulanacak olan tarifenin belirlenmesi ve bu tarife aracılığıyla vergi matrahı üzerinden ne kadar vergi ödeneceği tespit edilmelidir (Erdem, 2005: 123).

Verginin temel öğelerinden biri olan vergi tarifesi her vergi kanununda açık bir şekilde belirtilmektedir. 1982 T.C. Anayasası’nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde vergi tarifelerinde kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Vergi tarifeleri daha çok oran şeklinde olmasına karşın bazı vergilerde maktu miktarlarda kullanılmaktadır.

Tahakkuk fişi veya vergi/ ceza ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, verginin eksik veya fazla tarh edilmesi vergi miktarındaki hatalara örnek olarak gösterilebilir. Bu tür hatalara genellikle yapılması gereken mahsupların yapılmaması veya kanunlara göre mahsup yapılmaması gereken bir verginin mahsup edilmesi şeklinde uygulamada sıklıkla rastlanılmaktadır.

1.4.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Günümüzde devletlerin egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme alanında sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanan vergilendirme yetkisinin kullanımını ve kapsamını sınırlandıran bir norm bulunmamakta; devletler “*güneşin altındaki her unsuru vergilendirme*” özgürlüğüne sahip bulunmaktadırlar (Ferhatoğlu, 2010: 17). Yaşanan bu gelişmeler vergilendirme yetkisinin aynı vergilendirme dönemi, aynı mükellef ve aynı tür vergi için kullanılmasına yönelik olarak iç hukuk alanında mükerrer vergilendirme ve uluslararası hukuk alanında çifte

vergilendirme sorunlarına neden olabilmekle birlikte, alınacak çeşitli tedbirlerle¹³ bu sorunların önüne geçilebilir.

Ulusal vergi sistemleri kapalı ekonomiler için tasarlanmıştır. Farklı ülkelerde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen gelir farklı devletlerce iki kez vergilendirilebilir. Bunun nedeni genellikle yatırımcıların ülkelerinde küresel gelirleri üzerinden ikametgâh ilkesine göre vergilendirmelerinden ve aynı zamanda geliri elde ettikleri ülkelerde de kaynak ilkesine göre elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirmelerinden kaynaklanmaktadır. Kaynak ilkesi veya uyruklu ilkesi prensiplerinden birinin uygulanması ile çifte vergilendirmeyi tamamen önleme imkânı olacaktır (Gerken ve diğerleri, 2001: 245).

Uluslararası ilişkilerin artmasıyla birlikte ülkelerin vergilendirme yetkilerinde çakışma¹⁴ ortaya çıkabilmekte ve bu durumda aynı konu üzerinden aynı vergilendirme döneminde vergi alınması durumu olan çifte vergilendirme sorununa yol açmaktadır. Bu sorunu önlemek amacıyla ülkeler aralarında vergi anlaşmaları yapma yoluna gitmektedirler. Asıl olarak çifte vergilemeye yol açan neden ülkelerin vergi uygulamalarında yer bakımından kapsamalarını belirlerken kaynak ilkesi ve

¹³ Tek taraflı ve iki taraflı/çok taraflı tedbirler olarak geçen bu tedbirlerden tek taraflı tedbirler; dış ülkede ödenen verginin matrahtan tenzili usulü, dış ülkede ödenen verginin mahsubu usulü ve dış ülkelere elde edilen gelirlerin vergiden istisna edilmesi usullerinden oluşmaktadır. İki taraflı tedbirler ise başlıca ülkelerin imzaladıkları milletlerarası vergi anlaşmaları ile vergi koyma haklarını sınırlamalarıdır (Tuncer, 2003: 113).

¹⁴ Ülkelerin vergilendirme yetkileri doğrultusunda uyguladıkları farklı ilkeler ülkeler arasında başlıca şu çeşitlerde çakışmalara yol açabilmektedirler (Ferhatoğlu, 2010: 18- 19):

- *Kaynak- Kaynak Çatışmaları:* İki ya da daha fazla ülkenin vergi yükümlüsünün gelirin kendi vergilendirme yetkisi içinde elde edildiğini iddia etmeleridir.
- *Yerleşik-Yerleşik Çatışmaları:* İki ya da daha fazla ülkenin vergi yükümlüsünün kendi ülkesinde yerleşik olduğunu iddia etmesidir.
- *Yerleşik-Kaynak Çatışmaları:* Gelir kaynak ilkesini benimseyen ülke tarafından vergilendirilirken, bu gelirin ayrıca başka bir ülke tarafından vergi yükümlüsünün bu ülkede yerleşik sayılmasından dolayı vergilendirilmesidir.
- *Gelir Niteliğinden Kaynaklanan Çatışmalar:* İki ya da daha fazla ülkenin geliri birbirlerinden farklı tanımlamaları ya da sınıflandırmaları, dolayısıyla farklı esaslarla vergilendirmeleridir.
- *Vergi Yükümlüsü Tanımından Kaynaklanan Çatışmalar:* Vergi yükümlüsünün ülkelerin iç hukuk düzenlemelerinde farklı tanımlanması, dolayısıyla farklı esaslarla vergilendirilmesidir.
- *Uyumsuz Vergi Sistemlerinden Kaynaklanan Çatışmalar:* Vergi sistemlerinin değerlendirme, vergiye tabi gelirin tanımlanması veya verginin tarihi gibi konularda farklı esaslar belirlemiş olmalarıdır.

uyrukluk ilkesini¹⁵ yeknesak bir biçimde uygulamaları sonucunda vergilendirme yetkilerinin çakışmalarıdır.

Uluslararası alanda ortaya çıkan çifte vergilendirme hukuki ve iktisadi olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, “*birden fazla devletin, vergilendirmede farklı ilkeler kabul etmeleri veya ilkeleri farklı uygulamaları nedeniyle, aynı kişinin aynı vergi konusu için birden fazla kere vergiye tabi tutulmasıdır*” (Karakoç, 2007a: 120, 121); iktisadi anlamda çifte vergilendirme ise; “iki ya da daha fazla devletin aynı vergi konusunu farklı vergi yükümlüleri nezdinde aynı vergilendirme döneminde benzer veya aynı vergilerle vergiye tabi tutması” şeklinde ifade edilmektedir (Ferhatoğlu, 2010: 19).

İç hukuk açısından bakıldığında aynı vergi konusundan birden fazla vergilendirme yapılmış olması halinde bu durum çifte vergilendirme olarak değil verginin mükerrerliği olarak yer almaktadır. Türk Vergi Hukuku’nda mükerrer vergileme vergi hataları kapsamında değerlendirilmekte ve buna ilişkin hükümler VUK’nun 117. maddesinin 3 numaralı bendinde düzenlenmektedir. VUK 117/3. maddesinde yer alan verginin mükerrer olması; “aynı vergi kanunu uygulanarak, belli bir vergilendirme dönemi içinde, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasını” ifade etmektedir.

Vergi uygulamalarında mükerrerliğe benzemekle birlikte çifte vergileme veya mükerrerlik olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan bazı durumlarda¹⁶ söz

¹⁵ Vergi kanunlarının uygulanmasında kaynak (mülkîlik) ilkesi ve uyrukluk (şahsilik) ilkesi uygulanmaktadır. Kaynak ilkesi; ülkenin egemenlik alanında oluşan bütün vergiyi doğuran olaylar ve konular o ülkenin kanunlarına göre vergiye tabi tutulmasıdır. Uyrukluk ilkesi ise; vergilendirme yetkisini kullanan devletin kişisel egemenliği altındaki vatandaşlarının dünya çapındaki gelir ve servetlerini vergilendirmesidir (Karakoç, 2007a: 120).

¹⁶ Mükerrerliğe benzemekle birlikte mükerrerlik kapsamında değerlendirilmeyen durumlar olarak şunlar gösterilebilir (Tuncer, 2003: 95- 97):

- Bir kimsenin gelirinin vergilemesinden sonra, bu gelirin bir hizmet karşılığında verdiği ikinci kimse elinde vergilendirilmesi halinde çifte vergi yoktur.
- Bir gelirden ayrı ayrı yapıda vergiler alınması halinde vergi mükerrerliği yoktur.
- Sadece mülkiyeti vergilendiren servet vergilerinde zaman aralarına göre alınan vergilerde mükerrerlik yoktur.
- Bir vergi üzerinden hesaplanarak alınan diğer bir vergi çifte vergi sayılmaz.
- Bir kişinin ayrı ayrı gelir kaynaklarından vergi alındıktan sonra bunların gelir toplamı üzerinden şahsi bir vergi alınması çifte vergi sayılmaz.
- Bir vergi konusunun değişik açı ve ölçülere göre birden fazla vergilendirilmesi mükerrerlik sayılmaz.

konusudur. Bir verginin mükerrer olabilmesi için tarhiyatın aynı vergi kanunun uygulamasıyla ilgili olması, vergilemenin aynı vergilendirme dönemi içinde yapılması ve aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması unsurlarını taşıması gerekmektedir (Özyer, 2003: 192). Bu unsurlardan anlaşıldığı üzere verginin mükerrer olduğu gerekçesiyle vergi işleminin hatalı olduğunu iddia edebilmek için vergilendirme dönemi, matrah ve vergi konusu unsurlarının tümünün aynı olması gerekmektedir. Örneğin, 2008 yılı gelir vergisi matrahı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi uyarınca tarh edilen bir vergi bulunmasına rağmen daha sonra bu matrah üzerinden 104. madde uyarınca tekrar bir gelir vergisinin tarh edilmesi aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesine (Tokaç G., 2009: 190) veya Ocak 2010 dönemine ait katma değer vergisinin hem mükellefin muhasebecisi hem de mükellef tarafından ödenmesi (Arslan, 2011: 317) aynı matrah üzerinden vergi alınmasına örnek olarak gösterilebilir.

Matrah hataları, verginin miktarında hatalar ve verginin mükerrerliği şeklinde görülen hesap hataları genellikle kolaylıkla görülen basit hatalardan kaynaklanmaktadır. Bir hatanın hesap hatası olarak değerlendirilebilmesi için bu hatanın VUK'nda açık bir şekilde hesap hataları içerisinde yer alması gereklidir. Bu çerçevede doğrultusunda Danıştay Yedinci Dairesi'nce¹⁷ hesap hatalarının kanunda sayılanlardan ibaret olduğuna ilişkin 27.05.2004 tarih ve 2001/2149 esas no, 2004/1473 sayılı kararı gösterilebilir.

1.4.3.2. Vergilendirme Hataları

Hesap hatalarına kıyasla vergilendirme işleminin esas ve vergiyi doğuran olayla daha yakından ilgili olan vergilendirme hataları, “vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları” olarak ifade edilmekte ve bu tür hatalar hukuki uyuşmazlık konusu olmaya daha yatkın olan hatalardan oluşmaktadır (Edizdoğan ve diğerleri, 2007: 260). Uygulamada vergilendirme hataları ile hukuki

¹⁷ “Gümrük Kanunu'nun 146'ncı maddesinde sözü edilen maddi hesap hatasından, veriler doğru olmakla birlikte toplama, çıkarma, çarpma, bölme işlemlerinde yapılan hataları anlamak gerekir. Oysa olayda, kanunun aradığı anlamda bir hesap hatası bulunmadan, kıymetin düşük beyanı söz konusudur. Açıklanan nedenle, davacı şirketin temyiz isteminin reddine karar verilmiştir” (Danıştay Başkanlığı, 2011).

anlaşmazlıklar birbiriyle karıştırılabilir. Bunların arasındaki sınırı yargı organları belirlemektedir. Nitekim Danıştay 7. Dairesi'nin 12.11.1980 tarih ve 1979/1987 esas no, 1980/1372 sayılı kararında bir işyerinin vergi konusuna girip girmediği, işletmecilerin bu işyerinden dolayı yükümlü olup olmayacağı hususlarının VUK'nun 118. maddesine giren bir vergilendirme niteliğinde olmadığı, hukuki uyumsuzluk niteliği taşıdığı kararına bağlanmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2010: 90).

Bu tür hatalar genellikle mükellefiyet, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet ve istisna ve vergilendirme dönemiyle ilgili olup çoğu zaman vergi dairelerince yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden kaynaklanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 115). Nadir olarak görülse de bu tür hatalara mükellefler de kendisini mükellef sanma, istisna ve muafiyet kapsamına girmediğini düşünen kişinin yanlış beyanı üzerine vergi tarh ve tahsil edilmesi gibi durumlarla yol açabilirler (Oto, 1996: 63).

213 sayılı VUK'nun 118. maddesinde hüküm altına alınmış olan vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört alt başlık altında incelenmektedir.

1.4.3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellef, Arapça kökenli bir kavram olup külfet kökünden gelmekte ve zahmet, sıkıntı, zorluk, yorgunluk, zorlu iş anlamına gelmektedir. Mükellef kavramının günlük hayatta kullanışı incelendiğinde beyannameye tabi ve vergi dairesi tarafından dosya ile takip edilen kişiler mükellef olarak anlaşılmakta ve günlük hayatta mükellef olunmamasına rağmen kişiler kendilerini mükellef olarak addetmektedir. Ancak bu dar anlamda mükellef tanımı içerisine girmekte VUK'nda ise geniş anlamda tanımlanmaktadır (Özyer, 2003: 27). VUK'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasında mükellef kavramına “ *vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu terettip eden gerçek veya tüzel kişi*” şeklinde yer verilmiştir.

Vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması bir kişinin vergi mükellefi

sayılmasında gerekli şartlardandır (Gerçek, 2005: 159). VUK’nda yer alan mükellef tanımı doğrultusunda gerçek ve tüzel kişi olmayanların mükellef olmayacağı sonucu ortaya çıksa da vakıflar, cemaatler, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, iş ortaklıkları gibi bazı ortaklıkların veya mal topluluklarının tüzel kişiliği olmadığı halde vergi mükellefi olduğu görülmektedir (Özbilen, 1997: 267). Vergi mükellefi ile ilgili önemli bir durum da VUK dokuzuncu maddesinin ikinci fıkrasında yer verilmiş olan vergiyi doğuran olaya kanunen yasak edilmiş bir faaliyet dolayısıyla yol açılmış olmasının vergi mükellefiyetini kaldırmamasıdır.

Vergi mükellefi kavramı ile birlikte vergi sorumlusu kavramının da açıklanması önem taşımaktadır. Vergi sorumlusu kavramı vergi alacağının hızlı bir şekilde tahsilâtının sağlanması, vergi borcunun doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlayarak vergi kayıplarının azaltılmasına yönelik olarak getirilmiş bir müessesedir (Uluatam ve Methibay, 2001: 98). Vergi sorumlusu verginin asıl borçlusu olmamakla birlikte çoğu zaman mükellef yerine geçen veya mükellefle birlikte hareket eden kişilerdir (Oktar, 1997: 65). Vergi sorumluluğu, vergi mükellefinde olduğu gibi, sorumluluğun dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmakta ve vergiyi doğuran olaya sebep veren durumların ortadan kalkmasıyla son bulmaktadır.

Vergi sorumlusu kavramına VUK’nun sekizinci maddesinde, “*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde yer verilmiştir. Ancak aynı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan “*mükellef tabiri vergi sorumlularına da sakildir*” hükmü değerlendirildiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının yalnızca verginin ödenmesi olan maddi ödevle sınırlı olmadığı şekli ödevleri de içerdiği belirtilebilir (Akkaya, 1997: 185). Mükellef ve vergi sorumlusu kavramlarına açıklık kazandırdıktan sonra vergilendirme hataları kapsamında düzenlenen mükellefin şahsında hata daha net şekilde ortaya konulabilir.

Vergilendirme hataları içerisinde yer alan ilk hata çeşidi mükellefin şahsında hatadır. VUK 118/1. maddesinde düzenlenen mükellefin şahsında hata; “bir verginin gerçek borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması” şeklinde ifade

edilmiştir. Bu hata çeşidi içerisinde asıl olarak kanunlara göre o verginin borçlusu olmayan bir kişiden vergi istenmekte veya alınmaktadır.

Uygulamada nadir olarak ortaya çıksa da bu tür hatalara örnek olarak; aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergiye tabi iki mükellefi bulunması, bunlardan gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin vergi borcunun basit usule tabi olan mükelleften istenilmesi gibi isim benzerliğinden kaynaklanan hatalar (Tokaç G., 2009: 191); tüzel kişi adına tarh edilmesi gereken verginin ortaklarından istenmesi; başkasına ait gayrimenkul vergisinin o gayrimenkule sahip olmayan kişiden istenmesi (Karakoç, 2007b: 72, 73) ve Danıştay Dördüncü Dairesince 02.11.1992 tarih ve 1991/428 esas no, 1992/4719 sayılı kararında hükme bağlanmış olan anonim şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle yönetim kurulu üyesi hakkında yapılan işlem (Danıştay Başkanlığı, 2011) mükellefin şahsında hatayı teşkil etmektedir.

Mükellefin şahsında hataya başka bir örnek olarak, 13.06.2003 tarihinde Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 2002/611 esas no, 2003/320 sayılı alınan karar gösterilebilir (Danıştay Başkanlığı, 2011):

“Şirketten tahsil imkânı kalmadığı saptanan kamu alacağıının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikâyet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir”. Danıştay’ın hükme bağladığı karardan anlaşıldığı üzere verginin öncelikle kanuni temsilcinin varlığından aranılması gerektiğinden, kanuni temsilci sıfatı taşımayan kişiden tahsil edilmesi mükellefin şahsında hata kapsamında değerlendirilmektedir.

1.4.3.2.2. Mükellefiyette Hata

Vergi mükellefi kavramının yanı sıra mükellefiyet kavramı ile kişinin vergi kanunu dolayısıyla vergiye olan bağılılığı ifade edilmekte ve maddi ve şekli mükellefiyet¹⁸ olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi mükellefinin en temel ödevi verginin zamanında eksiksiz ve tam olarak ödenmesi olan maddi mükellefiyettir. Maddi mükellefiyet genellikle para ile ifade edilen tutarların ödenmesi iken; şekli mükellefiyet, parasal yükümlülüklerin yanında defter tutmak, belge düzenlemek veya bildirimde bulunmak gibi ödevleri ifade etmekte ve yükümlü grupları, iş hacimleri, faaliyet alanları gibi kriterlere göre farklılık göstermektedir (Taş, 2007: 116, 117; Bildirici ve Gökbel, 2002: 11).

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte vergi borcu ve vergi mükellefiyeti doğmaktadır. Vergilemede genellik ilkesi doğrultusunda, herkesin ayırım gözetmeksizin vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda çeşitli gerekçelerle vergiyi doğuran olaya sebep verilmiş olmasına karşın bazı mükellefler ve vergi konuları muafiyet, istisna gibi adlarla vergi dışı bırakılmaktadır (Pehlivan, 2002: 113). Konuya açıklık getirilmesi açısından muafiyet ve istisnanın tanımlarının ele alınması gereklidir.

Muafiyet, *“vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişinin kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır”*. İstisna ise, *“vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen veya tamamen sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır”*.

Vergi kanunlarında muafiyet ve istisna hükümlerine çeşitli ekonomik ve sosyal sebeplerle bazı kanunlarda muafıklar, bazılarında hem muafıklar hem istisnalar başlığı altında bazılarında ise sadece istisnalar başlığı altında yer verilmektedir (Pehlivan, 2007: 65). Vergi harcaması niteliği taşıyan muafiyet ve

¹⁸ Şekli mükellefiyetler kapsamında mükellefin ödevleri; bildirim ödevi, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri saklama ve ibraz etme, yazar kasa kullanma, beyanname verme ve diğer ödevler kapsamında yer alan vergi karnesi alma, levha tasdik etme, beyanname imzalatma veya onaylatma, inceleme veya diğer elemanlara yardımcı olma, kendisinden istenilen bilgileri verme gibi ödevler bulunmaktadır.

istisnalar vergi gelirlerinin azalmasına, vergide genellik ve yatay eşitlik ilkesinin zedelenmesine yol açabilir.

VUK 118/2. maddesinde düzenlenen mükellefiyette hata; “açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmaktadır. Mükellefiyette hatada tanımdan anlaşıldığı üzere kanunlara göre o vergiden muaf olan kişiden vergi istenmesi veya alınması durumu söz konusudur.

Her verginin mükellefi ve o vergiden muaf olanlar kendi kanunlarında açıkça belirtilmiştir. Vergiye tabi olmayan bir mükellefe verginin tarh edilmesi halinde tarh edilen bu vergi düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilecektir (Ürel, 2007: 254). Bir hatanın mükellefiyette hata içerisine giren bir vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için açık bir şekilde, herhangi bir hukuki tartışmaya yol açmaksızın vergi istenilen kişinin vergiye tabi olmadığına ortaya konması gerekmektedir (Candan T., 2001: 204). Aksi takdirde böyle bir hatanın mükellefiyette hata kapsamında bir vergi hatası olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Mükellefiyette hata ile mükellefin şahsında hata kavramları uygulamada birbiriyle karıştırılabilmektedir. Oysaki mükellefiyette hata da vergiyi doğuran olayla arasında dolaylı veya dolaysız bir ilişki bulunmakla birlikte kanuna göre mükellef sayılmayan bir kişiden vergi alınması söz konusu iken; mükellefin şahsında hata da ise, vergiyi doğuran olayla herhangi bir ilişkisi olmayan bir kişiden vergi istenmesi veya alınması söz konusudur (Oto, 1996: 64).

Veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden, mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi (Tokaç G., 2009: 191), kamu yararına çalışan derneklere Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmasına rağmen bu derneklerden vergi istenilmesi (Karakoç, 2007 b: 73) mükellefiyette hataya örnekler teşkil etmektedir. Mükellefiyette hataya ilişkin Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca 24.03.2006 tarih 2006/12 esas no, 2006/59 sayılı karar da gösterilebilir (Danıştay Başkanlığı, 2011):

Bu kararda VDDK “Köylere hizmet götürmek amacıyla kurulan davacı birliğin faaliyeti kurumlar vergisinden muaf olduğundan, mükellefiyette hata yapıldığı ileri sürülerek yapılan düzeltme-şikâyet başvurusunun reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı” yönünde karar vermiştir. Vergi dava daireleri kurulunca alınmış olan karardan da hareketle bir kanunda muafiyet ve istisna kapsamında yer alan bir konunun vergilendirilmesi mükellefiyette hata kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

1.4.3.2.3. Konuda Hata

“Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması” VUK 118/3. maddesinde yer alan verginin konusunda hatayı ifade etmektedir.

Verginin konusu, “*verginin üzerinden alındığı şey veya işlemlerdir*”. Verginin konusunu bir eşya oluşturabileceği gibi bir hizmet veya işlem de oluşturabilmektedir (Erdağ, 2002: 51). Verginin konusu her vergi kanununa göre ayrı ayrı belirlenmiştir. Örneğin, gelir vergisinde gerçek kişilerin gelirleri iken, kurumlar vergisinde kurum kazancı verginin konusunu oluşturmaktadır.

Servet veya servetin el değiştirmesi üzerinden alınan vergilerde verginin konusunu teşkil etmektedir. Örneğin servetten alınan vergiler içinde yer alan emlak vergisinin konusu Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsalar iken; bu kategoride yer alan diğer bir vergi olan motorlu taşıtlar vergisinin konusuna ise Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5 ve 6’ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan ve 1’nci maddede belirtilen kuruluşlara kayıt ve tescil edilen motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterler girmektedir. Servet transferi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinin konusu ise Türk tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde intikali oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde verginin üzerinden alındığı üçüncü konu olan harcamalar üzerinden alınan vergiler ise her bir gider vergisi kanununda ayrı olarak düzenlenmiştir. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu’nda verginin konusu kanunun birinci maddesinde yazılı teslim, hizmet, ithalat ve diğer işlemlerdir. Vergilerin

kanuniliği ilkesi gereği, herhangi bir unsur veya işlemin vergilendirilebilmesi için kanunlarda gösterilmiş olması gerekmektedir.

Vergi konusunda hata kısaca vergiyi doğuran olay gerçekleşmeksizin vergilendirme yapılması olarak da ifade edilebilir (Karakoç, 2007b: 73). Konuda hatada mükellef veya mükellefiyet açısından değil, vergilendirilecek ekonomik unsurdan yani vergi konusu olay ve işlemlerden doğan hatalar söz konusudur. Bu tür hatalar başlıca iki şekilde görülebilir. İlk olarak verginin konusuna girmeyen veya girdiği açık bir şekilde belli olmayan işlem ve olayların vergilendirilmesi; ikinci olarak ise verginin konusuna girmekle birlikte istisna kapsamında yer alan dolayısıyla matrah dışı bırakılması gereken işlem ve olayların matraha dâhil edilmesi şeklinde meydana gelebilir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 117).

Konuda hataya örnek olarak; vergiden istisna edilmiş bulunan bir menkul sermaye iradından vergi istenmesi (Arslan, 2011: 317), Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı tabloda yer almayan bir kâğıt üzerinden vergi alınması (Özbalcı, 1999: 373), veraset ve intikal vergisine tabi tutulmayan örf ve âdete göre verilmesi mutad olan çeyiz ve drahomalardan vergi istenmesi gösterilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 95). Danıştay Dördüncü Dairesince 13.11.1991 tarih ve 1991/554 esas no, 1991/3581 sayılı karar ve yine aynı dairece alınan 20.04.1993 tarih ve 1991/4613 esas no, 1993/1722 sayılı kararda beyanname geç verilmiş olmakla birlikte ödemenin zamanında yapılması halinde kesilen ceza mevzuda hata kapsamında değerlendirilmiştir (Danıştay Başkanlığı, 2011).

VUK'nun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanabilmesi için tarhiyatın ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış olması gerekmektedir. Eğer beyan üzerine tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmışsa bu durum VUK'nun 112. maddesine göre vergi konusuna girmediğinden dolayı vergi konusunda hata şeklinde değerlendirilecektir (Karakoç, 2007 b: 73).

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 23.02.2006 tarih ve 2005/1282 esas no, 2006/289 sayılı kararında konuda hataya yönelik almış olduğu kararlara örnek olarak, "*Yurtdışından döviz olarak gelen ücret gelirlerinin beyanı halinde olayda açık bir vergilendirme hatasının bulunduğu kabulü gerektiği*" ve yine aynı

dairece 15.04.1999 tarih ve 1998/327 esas no, 1999/1391 sayılı karar “*Menkul sermaye iradi matrahına dâhil edilmeyen yatırım indirimi üzerinden gelir (stopaj) vergisi alınması, V.U.K.nun 118/3.maddesindeki belirtilen mevzuda hata kapsamında değerlendirilerek mahkemece yeniden karar verilmesi gerektiği*” (Danıştay Başkanlığı, 2011) gösterilebilir.

1.4.3.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme hataları içinde yer alan son hata türü VUK 118/4. maddesinde düzenlenmiş olan vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata; “aranan vergi ile ilgili vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmasıdır”. Tanımdan da anlaşıldığı üzere bir hatanın vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak değerlendirilebilmesi için ilgili mali yıl içerisinde eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir.

Her verginin kendi vergi kanununda belirtilen vergilendirme dönemi vardır. Örneğin konut olarak kullanılan bina veya dairelere ilişkin geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 118).

Vergilendirme döneminde hata türüne daha çok hesap dönemi ile takvim yılının farklı olduğu durumlarda rastlanılmaktadır. Bu duruma örnek olarak gelir vergisinde yıllık beyanname ile vergilendirilenler dışında kalanlar gösterilebilir. Ayrıca, basit usule tabi olmanın özelliklerini yıl içinde kaydeden kişilerin ertesi takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi gerekirken, bu değişikliğin meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi vergilendirme döneminde bir hatadır (Oto, 1996: 66).

Tüm bu açıklamalardan hareketle bir hatanın vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi ve vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda düzeltilebilmesi için VUK’nda sayılan hesap veya vergilendirme hataları içinde yer alması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda yer almayan bütün hatalar hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirilecek ve ancak yargı yoluyla düzeltilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI, DÜZELTİLMESİ VE DÜZELTİLMESİNDE MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR

Vergi sistemlerinin karmaşıklığı ve çeşitliliği, kanunların uygulanması sırasında hem idare hem de mükellefler tarafından hataların yapılmasına ve yapılan bu hatalarda sonuç olarak devletin temel gelir kaynağı olan vergilerde kayba ve etkinliğinin azalmasına yol açmaktadır. Vergi kanunlarında ortaya çıkarılma yolları düzenlenmiş olan vergi hatalarının düzeltilmesi gereklidir. Düzeltilecek hatalar sonucunda mükelleflere “vergilemenin mükellefe rağmen değil mükellefle birlikte yapılması”ni içeren yeni yaklaşımla birlikte çeşitli haklar sağlanmaktadır. Bu kapsamda öncelikle vergi hatalarının ortaya çıkarılma yollarına, vergilendirme işlemlerinde mükellef haklarının gelişimine ve vergi hatalarına karşı mükelleflere tanınan haklar içerisinde yer alan idari ve yargısal haklara ve bazı ülke uygulamalarına yer verilecektir.

2.1. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI

Günümüzde vergilerin çeşitliliği, vergi kanunlarının karmaşıklığı ve sıklıkla yapılan değişiklikler vergi uyuşmazlıklarını başlıca ortaya çıkaran etkenlerdir. Asıl hakkın korunması veya bir olayın gerçekleşmesine ilişkin olan uyuşmazlık kavramı, “herhangi bir konuya taraf olanların o konuya ilişkin farklı düşünce ve tavırlara sahip olması nedeniyle karşılaşılan anlaşmazlıkları” ifade etmektedir (Taş, 2005: 21). Vergilendirme sürecinde idare ile mükellefler arasında yaşanan uyuşmazlıklar vergi uyuşmazlığı kabul edilmekte ve “vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki vergi uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına dayanan sorunlar” şeklinde tanımlanmaktadır (Armağan R., 2009: 200).

İdarenin mükellefin kanuna aykırı davrandığını öne sürmesiyle birlikte başlayan bu süreçte mükellef hukukun doğru yorumlanması konusunda, idare ise uygulama alanı içinde uyuşmazlıkları sona erdirmeye konusunda resmi yetkisinin vatandaşlar üzerinde kanuni olarak bağlayıcı olup olmadığına yönelik karar vermesiyle sürmektedir (Smith ve Stalans, 1994: 337). Sorunlarını çözmek için vergi

dairelerine danışarak belirsizliklerini gidermek isteyen mükellefler, uygulamacıların da vergi kanunlarının karmaşıklığından kaynaklı hatalar yaptığını öğrenmesi cesaret kırıcı olabilir (Pedwell, 2000: 4). Özellikle mevzuatta sık yapılan değişiklikler vergiye uyumu zorlaştırmakta ve vergi hatalarının doğmasına yol açmaktadır.

Vergi hatalarına ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar genellikle verginin esası ve tutarı, vergi cezaları, verginin tahsili gibi konularla ilişkili olup, idari işlemler yetki¹⁹, konu, şekil, sebep veya amaç açısından hukuka aykırılıklar içerebilir. Vergi hatalarına ilişkin başlıca uyuşmazlıklar şunlardır (Turmangil, 1982: 127):

- *Haksız yere vergilendirme iddiası üzerine doğan uyuşmazlıklar*: Verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi açık olarak vergiye tabi olmayan kimselerden vergi istenmesi, çifte vergilendirme yapılması.
- *Fazla vergilendirme iddiası üzerine doğan uyuşmazlıklar*: Matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış olması.
- *Haksız yere ödeme yapıldığı iddiası üzerine doğan uyuşmazlıklar*: Haksız yere vergilendirme yapılması ve mükelleften tahsil edilmesi üzerine ortaya çıkan uyuşmazlıklardır.

Vergi asıllarında hatalar ortaya çıkabileceği gibi vergi cezalarında da hatalar ortaya çıkabilir. Bununla birlikte vergi aslında hata olması cezada hata olacağı anlamına gelmediği gibi cezada hata olması da vergide hata olacağı anlamına gelmeyecektir. VUK'nun 375. maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların, vergi hataları için öngörülen usul ve esaslara göre düzeltileceği hükme bağlanmıştır.

¹⁹ *Yetki yönünden hukuka aykırılık*, vergi idaresinin yasalarca belirlenmiş konularda yetki alanına giren coğrafi alanda ve belirlenen süreler içinde kullanılmamasıdır; *konu yönünden hukuka aykırılık*; yasalarda belirlenmeyen konulardan vergi alınmasıdır; *şekil yönünden hukuka aykırılık*; vergileme işlemlerinin belirli kurallara ve izlenmesi gerekli yollara aykırı işlem yürütülmesidir; *sebep yönünden hukuka aykırılık*; idareyi bir işlem yapmaya yöneltten yürürlükte bulunan kanun hükmünü ifade eden hukuki sebep ile kanun hükmünde belirtilen hukuki durumun işlemin uygulanabileceği kişinin şahsında gerçekleşmesini ifade eden maddi sebep unsurlarından birinin eksikliğidir ve son olarak *amaç yönünden hukuka aykırılık*; verginin kamu yararına ve bazı idari işlem ve kararlar için öngörülmüş bulunan daha somut ve özel amaçlara aykırı olarak yapılmasıdır (Taş, 2005: 4- 5).

Vergi hatalarının ortaya çıkarılması çeşitli şekillerde gerçekleşmekle birlikte en yaygın şekli mükellefin başvurusu ile hataların ortaya çıkarılmasıdır. Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasına ilişkin hükümlere VUK'nun 119'uncu maddesinde yer verilmiştir. Bu madde doğrultusunda vergi hataları ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları inceleme neticesinde hatayı görmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ve mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılabilir.

2.1.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi Ortaya Çıkarılması

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına göre tarh edilmektedir. Beyana dayalı tarhiyatta mükellef veya sorumlunun beyanı açısından “adi kanuni karine” niteliği yani “ilk bakışta doğruluk karinesi” geçerlidir (Erdem, 2007: 25). Beyana dayalı tarhiyatta mükelleflerin bilgi eksikliği, vergi kanunlarını tam olarak yorumlayamamaları, yazım hataları ya da kötü niyetli olarak vergi matrahlarını olduğundan az göstermeleri vergi kayıplarına yol açmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda mükellefin beyanı esas olmakla birlikte vergi dairesinin de mükellefin beyanının doğruluğunu araştırma yetkisi saklı bulunmaktadır. Vergi dairelerinde görevli olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilât işleriyle uğraşan memurlar vergilendirme süreci olan verginin tarhından tahsiline kadarki süreçte vergi hatalarına rastlayabilmekte veya dosya üzerinden işlem yaparken vergi hatalarını tespit etmektedirler.

2.1.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler İle Ortaya Çıkarılması

Vergi hataları üst memurların yaptıkları incelemeler ile de ortaya çıkarılabilir. Vergi idarelerindeki üst makamlar her zaman astlarını denetleme yetkilerine sahiptir. 5345 sayılı Kanunla vergi idaresinin üst makamları, gelir idaresi başkanı ve başkanlık bürokratları, vergi dairesi başkan veya başkan yardımcısı, grup müdürleri, müdürler, şube müdürleri, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde, vergi dairesi müdür veya müdür yardımcısı, mal müdürü ve servis şeflerinden oluşmaktadır. Bu kişiler yaptıkları incelemeler ile bu hataları ortaya çıkarabilecekleri gibi rutin kontrollerde de hataları ortaya çıkarabilirler.

2.1.3. Teftiş Sırasında Hataların Ortaya ıkarılması

Vergi hataları kimi zaman maliye başmüfettişleri, maliye müfettişleri ve müfettiş yardımcıları tarafından yapılan teftişler sırasında saptanabilir. Maliye müfettişleri, teftiş, soruşturma, inceleme ve danışmanlık görevlerini yerine getirmektedir.

2010 yılında vergi dairelerinde yürütölen e-teftiş çalışmaları sonucunda 269.430.534 TL matrah farkı bulunmuş ve tarhiyatı istenen vergi tutarı ise 27.323.016 TL olarak belirtilmiştir. Bulunan bu matrah farklarının % 46.2'sini kurumlar vergisi, % 30.3'ünü harçlar ve % 16.7'sini damga vergisi oluşturmaktadır. Ayrıca 2010 yılında maliye müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda 273.388.177 TL matrah farkı tespit edilmiştir (Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2010: 36, 41).

2.1.4. Vergi İncelemesi İle Hataların Ortaya ıkarılması

Vergi incelemelerinde üzerinde durulan temel nokta mükelleflerin kanuni yükümlölüklerini doğru bir şekilde beyanının ve ödemesinin yapıp yapılmadığının tespitidir. Vergi idaresi beyannameleri incelemeye aldığında öncelikle, mükellef ve onun finansal raporları hakkında bilgi toplanmakta, beyannamelerine dayanak oluşturan kayıt ve belgeler incelenmekte ve böylece kanunların doğru uygulanıp uygulanmadığı tespit edilmektedir (Smith ve Stalans, 1994: 342).

Vergi incelemeleri inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmekte olup, bazı durumlarda örneğin vergi iade talebinde, mükellefler vergi incelemesinin yapılmasını kendileri talep etmektedir. Ayrıca vergi hatalarının varlığı halinde de mükellefler vergi incelemesi talep edebilir (Baykara, 2007: 16). Mükelleflere bir hak olarak sağlanan inceleme isteme talepleri VUK'nun 134. maddesi gereğince yerine getirilmektedir. Vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulguların uygunluğu incelenmekte ve doğruluğu saptanmaktadır. Bu incelemelerle mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarında hata ve hile olup olmadığı araştırılmaktadır.

2009 yılında Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda Türkiye genelinde toplam 92.752 mükellef incelenmiş yapılan bu incelemelerin sonucunda 125.603.952.419 TL matrah üzerinden 97.972.236.206 TL matrah farkı bulunmuştur (GİB, 2010: 61). Uygulamaya bakıldığında vergi uyumsuzlukların genellikle vergi inceleme veya denetim sırasında bulunan matrah veya matrah farkları sonucunda yaşandığı gözlenmektedir.

2.1.5. Mükellefin Müracaatı İle Hataların Ortaya Çıkarılması

Mükelleflerin vergi kanunlarını tam olarak yorumlayamamaları, bilgi eksiklikleri veya vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikleri takip edememeleri gibi nedenlerle mükellefler vergi matrahlarını doğru olarak tespit edemeyebilir. Bunun tam tersine kimi zaman vergi dairelerince mükellefiyette hata, mükellefin şahsında hata gibi vergilendirme hataları yapılabilir. Bu gibi durumlarda mükellef vergi hatalarının düzeltilmesi talebiyle vergi dairelerine başvurarak idari işlemin düzeltilmesini talep edebilir.

2.2. VERGİ HATALARININ DÜZELTME YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ

Düzeltilme yolu sadece VUK 116, 117 v e 118. maddelerinde yer alan vergi hataları için uygulanan bir yoldur. Vergi uygulamalarında mükellef lehine/aleyhine veya idare lehine/aleyhine ortaya çıkan vergi hatalarının idari aşamada çözüme kavuşturulmasında en kolay yollardan biri hataların düzeltilmesidir. Hesap ve vergilendirme hataları gibi vergi hatalarında düzeltmeye gidilirken, bunun dışında ortaya çıkan uyumsuzluklarda ise diğer idari yollara başvurulmaktadır.

2.2.1. Düzeltme Kavramı

Düzeltilme kelime anlamı olarak Türkçe sözlükte “yapılan bir hatanın veya yanlışlığın giderilmesi ve eski haline getirilmesi, daha iyi duruma getirmek için yapılan değişiklik”, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğüne göre ise “yanlış olarak gerçekleştirilen vergilerin kanunlara göre düzeltilmesi” (Türk Dil Kurumu, 2011) şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi hukukundaki anlamı ile düzeltme; “vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlem” (Arpacı, 2010a: 30) veya genel bir ifadeyle “vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmaksızın idari aşamada çözümünü sağlayan ve hem vergi borcunun hem de vergi cezasının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasını sağlayan bir yol”(Tosuner ve Arıkan, 2010: 88) olarak ifade edilebilir.

Hukuksal uyuşmazlıklar ile vergi hataları kavramı kimi zaman birbirlerinin yerine kullanılıyor olsa da hukuki uyuşmazlıklar, “vergilendirmenin özüne ve ruhuna ilişkin açık olmayan noktalardan, bu olayların karmaşık niteliğinden ve yorum farklılıkları, değerlendirme ayrılıkları ile kanun hükümlerinin yorumlanmasındaki tartışmalardan ortaya çıkan uyuşmazlıklardır” (Perçin, 2007: 158). Bu nedenle vergilendirmenin özüne ilişkin olmayan ve VUK’nun ilgili maddelerinde açıkça yer almayan uyuşmazlıkları vergi hataları olarak değerlendirmek ve bu kapsamda düzeltme yapmak mümkün değildir.

Mükellef veya idare kaynaklı hatalar vergi borcunun aslında ortaya çıkabileceği gibi vergi cezalarında da ortaya çıkmaktadır. Düzeltme sadece vergi mükelleflerine tanınan bir hak olmayıp vergi idaresi de yaptığı bir hatadan dolayı eksik bir vergi tarh edilmişse zamanaşımı süresi içinde kendi lehine düzeltme yapabilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi vergilendirme sürecini kısaltan bir işlemdir. Vergi hatalarının bertaraf edilmesiyle efektif vergilendirme süreci gerçekleştirilebilir (Tosuner ve diğerleri, 2008: 14). Devletin temel finansman aracı olan vergi gelirlerinde vergi alacaklısı olan devletin gelir kaybına uğramasını engellemek amacıyla mevcut vergi hatasının düzeltilmesi gerekmektedir.

2.2.2. Düzeltmenin Kapsamı

Düzeltme yolu anayasal bir hak olup, 1982 T.C. Anayasası’nın 125’nci maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda idarenin eylem ve işlemlerini denetleme hakkı sağlamaktadır. İdari denetim türleri içerisinde düzeltme başvurusu *isti’taf başvurusuna* denk gelmektedir. Mükellefin düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddedilmesi durumunda üst mercilere başvuru hakkı saklı bulunmaktadır. Şikâyet başvurusu olarak adlandırılan bu yol idari denetim yolları içerisinde *hiyerarşik*

başvuruya tekabül etmektedir (Karakoç, 2007b: 68). Kısaca düzeltme, uyuşmazlık konusu bir vergi hatasının idari aşamada çözümüne izin veren anayasal bir haktır.

2.2.2.1. Düzeltme Kapsamında Yer Alan Konular

Türk Vergi Hukukunda mükelleflerin beyanlarına istinaden yapılan tarhiyata karşı, yargı yoluna başvurma veya şikâyet mercilerine başvurma imkânı bulunmama ile birlikte istisnai olarak vergi hatalarında tüm bu imkânlardan yararlanma hakları bulunmaktadır. Bu hakkın gerekçesi olarak “*hatalı işlemler üzerinden vergi alınmaması*” ilkesi gösterilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK’nun birinci kitap altıncı kısım üçüncü bölümünde “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı 116- 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Düzeltilmenin kapsamına bakıldığında hem vergi aslı hem de vergi cezaları için bu idari yoldan faydalanıldığı görülmektedir. Vergi aslı için düzeltme VUK 116 ile 126. maddeler kapsamında yer alan usul ve hükümlere göre, vergi cezalarındaki hatalar ise VUK 375’inci maddesinde vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi için öncelikle söz konusu verginin tahakkuk fişi veya ihbarname ile tarh ve tahakkuk etmesi gerekmektedir.

Bir uyuşmazlığın düzeltme hükümlerinden yararlanabilmesi için VUK ilgili maddelerinde sayılan vergi hataları içinde yer aldığı açık ve hukuki yoruma gerek duymaksızın mutlak olması gereklidir. Danıştay Yedinci Dairesince 30.01.2003 tarih ve 2001/4655 esas no, 2003/ 273 sayılı karar ile “*İdareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları, idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin VUK’nun 3’üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır*”(Danıştay Başkanlığı, 2011) şeklinde hüküm vererek, vergi hatalarının yoruma başvurmaksızın anlaşılacak bir yapıda olması gerekliliği vurgulanmıştır.

Benzer bir görüşü içeren Danıştay Üçüncü Dairesince 30.10.1997 tarih ve 1996/5668 esas no, 1997/3699 sayılı kararda “*vergi hatalarının düzeltilmesi sadece 213 sayılı VUK’nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116. ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları*

kapsadığı” hükme bağlanmıştır. Danıştay düzeltme yoluna başvurulabilecek cezaları gecikme ve tecil faizlerini, gecikme zammının hesaplanmasında, VUK 117 ve 118’inci maddelerinde belirtilen hataların yapılması halinde giderilebileceğini kapsayacak şekilde geniş anlamda kabul etmektedir (Karakoç, 2007a: 696).

Düzeltilme kapsamında gerekli şartları taşımak şartıyla yargı organlarında görülmüş davaların dahi düzeltilme imkânı bulunmaktadır. VUK’nun 125’inci maddesine göre vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan işlemlerde bulunan vergi hatalarında, kararlar kesin hüküm halini almış olsalar dahi, düzeltilmeleri²⁰ mümkündür. Ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması gereklidir (Dumlu: 2002: 63). Eğer yargı yeri vergi hatası olmadığı konusunda karara varmışsa, bu hataya ilişkin düzeltme talebinde bulunulamayacağı gibi vergi dairesince re’sen düzeltme yoluna da gidilemez.

Bazı durumlarda kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatlar mümkün olabilir. Ancak kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatlar düzeltme kapsamında değerlendirilmemektedir. Kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilmesinin mümkün olmadığına Maliye Bakanlığı’nın 09.11.2004 tarih ve 52886 sayılı özelgesinde de yer verilmiştir.

Vergilendirme işlemlerinde mevcut vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilmesi bir yandan hata üzerinden vergi alınmaması prensibine uygun olarak hukuka ve kanuna uygun vergilendirmeyi sağlayarak vergilerin kanuniliği ilkesini

²⁰ Danıştay 3. Dairesince, 04.04.2006 tarih, E. 2005/2364 ve K. 2006/942 “*Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dâhil edilmesi 213 sayılı yasanın 117’nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hataların düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11’inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararı hukuka aykırı*” olduğu hükme bağlanmıştır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

18.06.2007 tarih ve 54841 sayılı Özelge’de ise; “*Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dan geçmiş olan muamelelerde hata bulunması halinde kararlar kesinleşmiş de olsa, yargı organlarının hata hakkında bir karar vermemiş olmaları kaydıyla, normal şekilde düzeltme yapılabilmesinin 213 sayılı Kanununun 125 inci maddesi hükmü gereği olduğu, başka bir deyişle, yargı kararlarının kesinleşmesinden sonra dahi, anılan husus hakkında mahkemece hüküm kurulmamış olması şartıyla, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istendiği veya alındığının hukuki değerlendirmeye ihtiyaç duyulmayacak şekilde açıklıkla anlaşılması halinde düzeltme hükümlerine göre işlem yapılması imkân dâhilinde*” olduğu belirtilmiştir.

gerçekleştirmeye, diğer yandan da vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımını sağlayıcı bir işleve katkıda bulunmaktadır (Doğrusöz, 1999: 57). Tüm bu açıklamalardan hareketle düzeltme sadece vergi hatası kapsamında yer alan vergisel sakatlıkların hızla giderilmesini sağlayan bir idari yol olduğu ifade edilebilir.

2.2.2.2. Düzeltme Hükümlerinin Dışında Kalan Vergi Hataları

Vergi hatası içeren bir idari işlem vergi miktarına bakılmaksızın vergi dairesince düzeltme hükümlerine göre düzeltilmektedir. Ancak bazı durumlarda düzeltme hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir. Bu durumlar çoğunlukla ilk bakışta anlaşılabilir derecede açık vergi hatası olduğu tespit edilemeyen, genellikle vergi incelemesini, re'sen takdir işlemini, yargı organı kararını gerektiren veya Maliye Bakanlığı'nın uygulamaya yön vermesini gerektiren durumlardan oluşmaktadır. Düzeltme kapsamında değerlendirilmeyen durumlar; hukuki uyuşmazlıklar, yargı kararına konu olmuş hususlar, ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar ve diğer hatalardan meydana gelmektedir.

Düzeltme asıl olarak daha kolay görülebilen, üzerinde tartışmaya gerek olmayan vergi hatalarına özgü bir yoldur. Bu nedenle tartışmaya açık olan hukuki uyuşmazlıklar (yorum uyuşmazlıkları) düzeltme kapsamı dışında yer alır. Bu tür uyuşmazlıklar için vergi hatalarına özgü olan düzeltme müessesinden faydalanmak mümkün olmamakla birlikte bunlar şikâyet yoluyla da değerlendirilemez. Danıştay tarafından alınan kararlarda, vergi hataları kapsamında değerlendirilmeyen hatalar hukuki uyuşmazlık olarak kabul edilmekte ve bu nedenle düzeltme kapsamı dışında tutulmaktadır. Danıştay Dördüncü Dairesince 31.03.2004 tarih ve 2003/1191 esas no, 2004/635 sayılı kararda “hukuki bir ihtilafın çözümüne yönelik iddiaların düzeltme şikâyet kapsamında değerlendirilmeyeceği” karara bağlanmışken; Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 20.12.1991 tarih ve 1991/140 sayı numaralı kararına göre VUK'nun 117 ve 118'inci maddelerindeki hesap ve vergilendirme hatalarından biri bulunmadıkça düzeltme ve şikâyet yolları izlenerek ilk derecede Danıştay'da dava açılmayacağı hükme bağlanmıştır (Danıştay Başkanlığı, 2011). Bu tür uyuşmazlıklar ancak yargı aşamasında çözümlenebilir.

Düzeltilme kapsamı dışında kalan diğer bir husus yargı organlarınınca karar verilmiş olan yanlışlıklardır. VUK 125'inci maddesine göre hakkında yargı organlarınınca karar verilmiş olan yanlışlıklar için düzeltmeye başvurmak mümkün olmakla birlikte vergi hataları ile ilgili yargı mercilerinde çözüme kavuşturulmuş olması halinde düzeltmeye başvurma imkânı bulunmamaktadır (GİB, 2008a: 6).

Aynı şekilde ödeme emrindeki hatalar hakkında tahsile yönelik olarak düzenlenen ödeme emrine karşı hata için düzeltme yoluna gidilemeyecektir. Bu tür uyuşmazlıklara ilişkin hükümlere ise VUK 125'inci maddesinde ve 6183 sayılı AATUHK'nun 58'inci maddesinde yer verilmiştir. Bu kanunlardaki ilgili maddelerden yola çıkarak tarh işlemi sırasında ve tahsilden sonra başvurulabilecek olan düzeltme yoluna tahsil işlemleri yürütülürken başvurulamayacağı anlaşılmaktadır (Akkurt, 2002: 29). Aynı doğrultuda Danıştay 3. Dairesince 10.01.1986 tarih ve 1985/322 esas no, 1986/76 sayılı kararda, vergi hatalarının düzeltilmesi hükümlerinin ödeme emriyle istenilen kamu alacaklarına uygulanamayacağı, bu nedenle, ödeme emrine karşı itiraz yoluna gidilmeden, şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın, incelenmesine olanak bulunmadığından reddedilmesine karar verilmiştir (Danıştay Başkanlığı, 2011).

Bunların dışında ayrıca diğer hatalar kategorisinde değerlendirilen hatalarında düzeltme hükümlerinden yararlanması mümkün değildir. Bu kapsamda bir vergi incelemesi veya defter ve belge tetkiki ile kesinlik kazanacak hatalar; mükellefin değerlendirme hatalarından doğan matrah fazlalık veya noksanlıkları; vergi inceleme raporları ve eklerine mesnet teşkil eden belgelerdeki hatalar; takdir komisyonu kararlarındaki hesap ve matrah hataları (Doğrusöz, 1999: 58); ihbarnamelerin tebliğinde yapılan hatalar düzeltme kapsamı dışında yer almaktadır. Örneklerden görüldüğü üzere bir hata ilk bakıldığında anlaşılabilir derecede basit vergi hatalarından oluşmuyor, bir incelemeyi veya işlemin tamamlanmasını gerektiriyorsa bu işlemler için düzeltme yoluna gitme imkânı bulunmamaktadır. Danıştay'ca verilen kararlar da bunu destekler doğrultudadır.

2.2.3. Düzeltme Talebi ve Düzeltme Talebinde Bulunmaya Yetkililer

Bir mükellefin vergi hatasına ilişkin olarak düzeltme talebinde bulunabilmesi için vergilendirme işleminin kesin, yürütülmesi zorunlu, sübjektif bir işlem olması ve mükellefin mamelekinde azaltıcı etkide bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu vergilendirme işlemi için düzeltme talebinde bulunma hakkı doğmamaktadır. Bir mükellefin vergi hatası olduğu gerekçesiyle idareye düzeltme talebinde bulunması, vergi idaresinin tahakkuk etmiş vergiyi istemesine ve yükümlü adına ödeme emri düzenlemesine engel oluşturmamaktadır (Karakoç, 2007b: 79). Kısaca mükellefin düzeltme talebinde bulunması verginin tahsilini durdurmamaktadır.

VUK'nun 122. maddesinde düzeltme talebine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre, mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri gibi posta ile taahhütlü olarak da düzeltme taleplerini göndermeleri de caizdir. Düzeltme talebi, yazılı ve şekle tabi olmayan bir dilekçe ile işlemi yapan vergi dairesine başvurarak yapılır. Düzeltmenin yazılı olması gerektiği dışında VUK'nda başka şekil ve içeriğe ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Ancak uygulamada, düzeltilmesi istenilen vergi ve cezanın türü, miktarı, dönemi, mükellefi, hesap numarası, hatanın yapıldığı vesika ve hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir. Verilen düzeltme dilekçesinde, belirtilen tüm bilgi ve açıklamaların açık ve öz biçimde ortaya konulması ve kanuni dayanaklarının gösterilmesi önem arz etmektedir.

Mükelleflerin düzeltme talepleri VUK 123. maddede yer alan hükümler doğrultusunda incelenir. Vergi dairesinin ilgili servisinin düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek düzeltme mercine göndereceği ve düzeltme mercinin, talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emredeceği, yerinde görmediği takdirde de, keyfiyetin düzeltmeyi isteyeneye yazı ile tebliğ olunacağı belirtilmiştir. Düzeltmenin yapılmasına ilgili vergi dairesi müdürü karar verir ve düzeltme işlemi hazırlanan düzeltme fişi²¹ üzerinden gerçekleştirilir. Düzeltme fişi hazırlandıktan sonra sırasıyla ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı

²¹ Düzeltme fişine istinaden tarhiyat yapılabilmesi için ortada açık ve mutlak bir vergi hatası bulunması gerekmektedir (Danıştay 4. Dairesi, E. 1995/2362, K. 1995/5615; Sönmez ve Ayaz, 1999: 288).

tarafından imzalanmakta en son olarak vergi dairesi müdürünün imzasına sunulmakta ve onun imzası ile birlikte düzeltme işlemi yerinde görülmüş olmaktadır. Düzeltme talebi dava açma süresi içinde yapılabileceği gibi düzeltme zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla dava açma süresi geçtikten sonra da yapılabilir. Vergi dairesinin red kararı vermesi halinde mükellef şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilir.

VUK'nun 122. maddesine göre vergi hatalarını düzeltme talebi kanuni olarak mükelleflere tanınmaktadır. Düzeltme talebi aslen kanun gereği vergi mükellefleri tarafından yapılması gerekse de uygulamada vergi sorumluları tarafından da düzeltme talebinde bulunulduğu görülmektedir. Bu konuda Danıştay'ın dairelerinin birçok kararı²² bulunmakla birlikte bu kararlardan bazıları incelenecek olursa; Danıştay VDDGKK tarafından 22.04.1994 tarih ve 93/118 esas no, 94/195 sayılı kararında “düzeltme ve şikâyet yollarının vergi sorumluları tarafından istenebileceğine”, Danıştay Üçüncü Dairesince 20.03.2001 tarih ve 1999/5257 esas no, 2001/372001 sayılı kararında ise, “vergi sorumlularının mükelleflere tanınan düzeltme isteminde bulunma hakkından yararlanabilecekleri” ve Danıştay Vergi Dava Daireleri, 13.11.1997 tarih ve 1997/335 esas no, 1997/454 sayılı karar ile aynı dairece 11.04.1997 tarih ve 1995/194 esas no, 1997/188 sayılı diğer kararlarda ise,

²² Bu kararlara örnek olarak Dn. 4. Daire, 24.09.2002 tarih ve 2002/795 esas no, 2002/2975 sayılı karar “Vergi mükellefi olmayanların yaptıkları düzeltme şikâyet başvurusunun reddi halinde, bu işlemin iptali istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddinde hukuka uyarlık bulunmadığı” (Danıştay Başkanlığı, 2011) gösterilebilir.

Benzer yönde Danıştay Yedinci Dairesinin, 23.11.1986 tarih, 1985/3253 esas no, 1986/343 sayılı kararı da örnek gösterilebilir.

“213 sayılı VUK'nun 8'inci maddesinde, vergi sorumlusu “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanmış ve bu Kanununun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiş, 11'inci maddesinde de yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükellefe rücu etme hakkını kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hale göre, vergi hatalarının mükellefin başvurusu ile de meydana çıkarabileceğini hükme bağlayan VUK'nun 119/5'inci maddesi ile vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini mükelleflerin yazı ile isteyebileceklerini öngören 122'inci maddesinin yukarıda bahsi geçen 8'inci madde ile değerlendirilmesi durumunda, vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmalarını engelleyen açık bir hükmün bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Olayda, İş Mahkemesi kararına dayanarak, evvelce yapılan vergilendirme hatası sonucu mamelekinde meydana gelmiş azalmayı vergi sorumlusu durumunda bulunan davacı bankadan aynı tutarda para almak suretiyle gideren asıl yükümlünün düzeltme isteminde bulunmasının kendisi yönünden bir menfaat sağlamayacağı ve amacın sağlanmış olması nedeniyle bu yönde bir girişimde bulunmasına olanak bulunmadığı, diğer taraftan davacı bankanın asıl yükümlünün değil kendi mamelekinde meydana gelen bir azalma nedeniyle yükümlüye rücu hakkının da kalmadığı göz önüne alınınca, haksız olarak kendi üzerinde kalan vergi yükü nedeniyle düzeltme isteminde bulunmasında usul ve kanuna aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır” (Danıştay Başkanlığı, 2011).

“bir davada vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan vergi için düzeltme başvurusunda bulunabileceği” (Danıştay Başkanlığı, 2011) hükme bağlanmış ve bu hükme gerekçe olarak VUK’nun 8/4 maddesinde yer alan “bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri, vergi sorumlularına da şamildir” hükmü gösterilmiştir.

Danıştay’ın bu kararlarından görüldüğü üzere Danıştay mükellef kavramını vergi sorumlularını da kapsayacak şekilde geniş bir çerçevede değerlendirdiği anlaşılmaktadır. Ancak Danıştay’ın tam tersi yönde özellikle son yıllara ait²³ görüşleri olduğu da görülmektedir. Bu değişikliğe ilişkin bir örnek olarak da yine Danıştay Yedinci Dairesince alınan 29.4.1999 tarihli, 1986/685 esas numaralı ve 1999/1836 karar numaralı olan kararı gösterilebilir. Bu karar ile “yansıtılmalı vergi olan banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi, banka, banker ve sigorta şirketleridir; bu yüzden, bu vergilerdeki hataların düzeltilmesinin bunlar tarafından istenilmesi olanaklıdır; vergiye nihai olarak katlanmak durumunda kalan, yani vergi kendisine yansıtılan kişinin vergi yükünden kurtulabilmesi için, mükellef aleyhine adli yargı yerinde rücu davası açması gerektiği” (Candan T., 2001: 208) karara bağlanmıştır.

2.2.4. Hataların Düzeltmesinde Süre

Türk Vergi Hukukunda düzeltme talebinde bulunulabilmesi için belli şartlar gereklidir. İlk olarak düzeltme talebinde bulunabilmesi için bu talebin zamanaşımı süresi içinde yapılıp yapılmadığı dikkate alınacaktır. VUK 126’ncı maddesinde,

²³ Danıştay Yedinci Dairesince 05.12.2005 tarih, 2003/1246 esas numaralı ve 2005/3081 karar numaralı kararında düzeltme talebinin sadece vergi mükelleflerine ait olduğu hükmüne varmıştır: “Şikâyet yoluna mükelleflerin başvurabileceği, nihai tüketicinin, kendisinden haksız tahsil edildiğini ileri sürdüğü verginin iadesi istemiyle mükellefe karşı adli yargıda dava açabileceği, şikâyet başvurusuna konu verginin mükellefi olmayan kişi tarafından açılan davanın reddi gerektiği”. 213 sayılı VUK’nun 122’nci maddesi hükmü uyarınca vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunma hakkı mükelleflere tanınmış, aynı Kanunun 8’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde de, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların mükellef olduğu belirtilmiş olup; buna göre, dolaylı bir vergi türü olan katma değer vergisinin mükellefi, vergiye nihai olarak katlanmak durumunda kalan kişi ya da kişiler değil, onlara mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan kişilerdir. Böyle olunca; bu verginin hesaplanmasında ya da tahsilinde yapılacak bir hatanın vergi dairesinden düzeltilmesinin istenilmesi hakkı da, vergi mükellefi olan bu kişilere aittir. Vergiye nihai olarak katlanan kişinin, kendisinden haksız olarak alındığını ileri sürdüğü vergiyi, verginin mükellefi olan Milli Emlak Müdürlüğüne karşı Adli Yargıda Özel Hukuk hükümlerine göre açacağı davada geri istemesi olanaklıdır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

“114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez” şeklinde yer almıştır. Aynı hususa 03.08.2006 tarih ve 60690 sayılı Özelge’de de değinilmiştir (GİB, 2011a).

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıllık zamanaşımı süresi içinde vergi hataları ve ceza hataları için düzeltme talebinde bulunulabilir. Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı süresi kural olarak beş yıl olmakla birlikte, düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılan düzeltme başvuruları zamanaşımını kesmektedir (Koç, 1990: 62). Düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıç ve bitişi, tarh ve ceza kesme zamanaşımındaki süreler ile aynıdır. Ancak Danıştay’ın düzeltme zamanaşımı süresini, mükellefin idareye müracaatta bulunduğu veya hatalı tarhiyatın yapıldığı tarihten başlatan kararları da bulunmaktadır (Candan T., 2001: 213). Düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme talebinde bulunan mükellefin bu talebi yerine getirilmez.

VUK’nun 126’ıncı maddesinde belirtildiği üzere normal zamanaşımı süresine bazı durumlarda ek olarak bir yıllık süre daha verilebilir²⁴. Bu bir yıllık süre; zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emri tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanır. Ek sürenin uygulanabilmesi için hatalı verginin mutlaka normal zamanaşımı süresi içinde ilgisine tebliğ edilmiş olması gereklidir.

Mükellefin düzeltme talebinin vergi dairesince kaç gün içinde cevaplandırması gerektiğine ilişkin hükme VUK’nda yer verilmemiştir. Uygulamada bu durumun İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10. m addesi çerçevesinde değerlendirildiği ve altmış gün içinde cevaplandırılması gerekliliğine ilişkin teamül bulunmaktadır (Kurnaz ve Erim, 2004: 84). Altmış günlük süre içinde vergi

²⁴ 07.05.1997 tarih ve 18677 sayılı Özelge’de hangi durumda düzeltme zamanaşımı süresinin uzayacağına değinilmiştir. Buna göre; “VUK’nun 114. Maddesinde belirtilen 5 yıllık zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde düzeltme zamanaşımı süresi bir yıl uzamaktadır” (GİB, 2011a).

dairesinin cevap vermemesi halinde mükellef düzeltme talebinin reddedildiğini varsayması ve şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurması gereklidir. Diğer bir yol olarak ise mükellef altmış günlük süre sonunda cevap alamadığı takdirde bu sürenin sona erme tarihinden itibaren kalan dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmasıdır.

2.2.5. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK'nda vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre yapılmaktadır. Düzeltme işlemi başlıca iki şekilde gerçekleşir. Bunlardan ilki vergi dairesince yapılan re'sen düzeltmedir. Bu yolda idare, bir düzeltme fişi ile hatalı işlemi düzeltmekte ve bunu mükellefe tebliğ etmektedir. Düzeltme yollarından ikincisi ise, mükellefin başvurusu üzerine yapılan ve mükellefin matrahı hatalı olarak eksik/fazla bildirmesi durumunda ek beyanda bulunarak düzeltme isteminde bulunmasıdır.

2.2.5.1. Re'sen Düzeltme

VUK 121. maddesinde ele alınan re'sen düzeltme, idarece tereddüde neden olmayacak şekilde açık ve mutlak vergi hatalarının, herhangi bir başvuru olmaksızın kendiliğinden düzeltilmesidir.

Vergi hatalarının açık olması herhangi bir incelemeye gerek duyulmaksızın ilk bakışta anlaşılabilir olma ve lâfzî yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeyen nitelikte olmayı ifade etmektedir. Mutlak olmadan kasıt ise, doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmaması anlamına gelmektedir (Karakoç, 2007a: 706- 707). İdare tarafından yapılan re'sen düzeltmeler idari işlem niteliği taşımakta ve mükellefler bu düzeltme sonucu aleyhlerine bir durum ortaya çıkması halinde dava açma hakları bulunmaktadır (Perçin, 2007: 158). Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur. Düzeltme müessesesi ile mükelleflerin dava açma haklarının saklı kalması onlara ek güvence sağlayan bir durum olarak önem taşıdığı ifade edilebilir.

Vergi dairesi re'sen düzeltme yetkisini sadece düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde kullanabilir. Düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi idaresince yapılan re'sen düzeltmenin mükellef açısından iki farklı sonucu ortaya çıkabilir. Bunlardan biri yapılan düzeltmenin mükellef aleyhine olmasıdır. Böyle bir durumda mükellef kendisine durumun tebliğinden itibaren otuz gün içinde dava açma imkânı bulunmaktadır. İkinci bir durum ise yapılan düzeltmenin mükellef lehine olmasıdır. Yine bu durumda da mükellefin alacaklı olması halinde fazla ödemiş olduğu kısmı geri almak için düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurması gerekmektedir. Bu süre içinde başvurmaması halinde alacak hakkının sakıt olacağı VUK 120'inci maddesinde ele alınmıştır.

2.2.5.2. Başvuru Üzerine Düzeltme

Mükellef vergi hatası olduğu gerekçesiyle doğrudan dava açma süresi içinde dava açabileceği gibi ilgili vergi dairesinden hatanın giderilmesi talebinde de bulunabilir. VUK 122'inci maddede yer verilen başvuru üzerine düzeltmede, mükellefler düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak bir dilekçe ile talep etmektedirler.

Mükellefler bağlı olduğu vergi dairesine düzeltme talebinde bulunacaktır. Bununla birlikte stopaj yoluyla ödenen vergilerde düzeltme, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden talep edilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu 100'üncü maddesi doğrultusunda genel bütçeye dâhil idare ve müesseseler, yaptıkları kesintiler için beyanname vermezler. Bu nedenle bunlar tarafından yapılan kesintiden dolayı düzeltmeyi talep eden kişi, diğer gelir unsurları dolayısıyla bağlı olduğu vergi dairesinden, eğer bağlı olduğu bir vergi dairesi yoksa ikametgâhının bulunduğu vergi dairesinden düzeltme talep edebilir (Oto, 1996: 69-70).

Düzeltilme talebi ile başvuru ilgili vergi dairesi kendi görüşünü de ekleyerek, bu talebi düzeltme mercine iletmektedir. Düzeltme mercine ulaştırılan hatanın düzeltilmesine ilişkin talep, uygun görüldüğü takdirde, bu durum düzeltmeyi talep eden mükellefe yazı ile tebliğ edilmektedir (Arpacı, 2010b: 31). Düzeltme talebinde bulunmak dava açma süresini durdurmakla birlikte aynı durum verginin

tahsilâtı için geçerli olmamaktadır. Düzeltme talebi verginin tahsilâtını durdurmamaktadır. Aynı doğrultuda Danıştay kararlarında da²⁵ düzeltme talebinin verginin tahsilâtını durdurmadığı vurgulanmıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde mükelleflerin özellikli durumlar dışında vergi dairesine bizzat başvuruda bulunması gereklidir. Ancak Maliye Bakanlığı, vergi dairelerinin işlem sayısının gereksiz yere artmasına ve zaman kaybına yol açmamak nedeniyle her mükellef adına ayrı ayrı düzeltme yapmaktansa toplu düzeltmeye gitme imkânı getirmiştir (Oto, 1996: 71). Mükellef dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunabileceği gibi düzeltme zamanaşımı süresinde olmak şartıyla dava açma süresi geçtikten sonra da vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunabilir.

2.2.5.2.1. Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Talebi

Mükellefin başvurusu üzerine dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinden biri olan bu düzeltme talebine konu olan vergi hataları genellikle ikmalen, re'sen ve benzeri şekilde yapılmış ilave tarhiyat durumlarında görülmektedir. Vergi işleminde vergi hatası olduğunu iddia eden mükellef doğrudan dava açma yoluna gitmektense idareye başvurup, hatalı işlemin düzeltilmesini talep edebilir. Mükellef vergi idaresinden vergi hatasının bulunduğu idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makamın olmaması halinde işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde isteyebilir.

İYUK'nun “*Üst makamlara başvurma*” başlıklı 11'inci maddesine göre, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması

²⁵ Danıştay Dördüncü Dairesince, 03.03.1999 tarih ve 1998/3289 esas numaralı ve 1999/763 karar numaralı karar ile “*Vergi ve ceza için düzeltme talebinde bulunulmasının tahsilatı durduramayacağı*” hükme bağlanmıştır. Bu kararın gerekçesi olarak aşağıdaki açıklamada bulunulmuştur:

Davacı kurumun 1996 yılı kurumlar vergisi, gecikme faizi ve vergi cezası borçlarının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve 1998/707 sayılı kararıyla, davacı kurum adına yapılan tarhiyata karşı düzeltme ve şikâyet talebinde bulunulduğu, düzeltme talebinde bulunulmasının tahsilatı durdurmayacağı, bu durumda vadesinde ödenmeyen borcun tahsili için düzenlenen ödeme emrinin yerinde olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı kurum, düzeltme talebinin reddi üzerine dava açtıklarını, dolayısıyla tahsilatın durması gerektiğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine karar verildi (Danıştay Başkanlığı, 2011).

değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurunun işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı ve yine 60 gün içinde bir cevap verilmezse isteğin reddedilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacak ve başvuru tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılacaktır. VUK’nda, mükelleflerin “*izahat*” ve “*düzeltilme*” taleplerinde bulunabilecekleri belirtilmiştir; ancak idarenin yanıt vermesi gereken bir süre şartı öngörülmemiştir. Aynı şekilde 27.10.1999 gün ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 8’inci maddesinde de, kişilerin gümrük idarelerinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında bilgi talep edebilecekleri yazılıdır. Ancak talebin kaç gün içerisinde yanıtlandırılacağı hususunda açık bir hükme yer verilmemiştir.

Düzeltilme talebine dava açma süresi içinde konu olacak vergi hatalarının beyan üzerine tarh edilen bir vergide yapılmış olması durumunda doğrudan doğruya dava açılıp açılmaması gerektiği konusunda tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bu durum Danıştay kararlarında da görülmektedir. Danıştay bir kararında; “beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açılabilir” derken başka bir kararında, “beyannameye ihtirazi kayıt konulmadıkça beyan olunan matrahlarla dayanılarak salınan vergilere karşı düzeltme isteminde bulunulmadan dava açılmaz” (Oto, 1996: 75) şeklinde farklı kararları bulunmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi talebinin reddedilmesinden sonra dava yoluna gidilmesinde İYUK’nun 10 ve 11. maddelerinden²⁶ hangisinin uygulanacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. 11. maddesinin uygulanmasının daha yerinde olacağı İYUK’nun 10 ve 11. maddelerindeki hükümler incelendiğinde görülmektedir. İYUK’nun 10. maddesinin uygulanmasının bir önkoşulu olarak önceden ilgili hakkında aynı konuda bir işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Oysaki

²⁶ Danıştay Üçüncü Dairesince 07.01.1987 tarih, 1986/1975 esas numaralı ve 1987/53 karar ile “Düzeltilme talebi dava açma süresi içinde yapılırsa, istemin reddi üzerine açılacak davanın 2577/11 e göre süresinde olup olmadığının incelenmesi ve süresinde ise esastan sonuçlandırılması, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme isteminin reddedilmesi halinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na başvurulması zorunlu bulunduğundan dava dilekçesinin merci tecavüzü sebebiyle tevdi gerekeceği” (Danıştay Başkanlığı, 2011) hakkında karara varmıştır.

vergi hataları için bu durumun geçerli olduğu söylenemez, vergi hatalarında öncelikle bir vergi işleminin bulunması gerekmektedir (Akkurt, 2002: 31).

Dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulduğunda, işlemeye başlamış olan dava açma süresinin İYUK'nun 11. maddesine göre durup durmayacağı konusunda mevcut Danıştay daireleri arasında görüş farklılıkları bulunmaktadır. Danıştay Yedinci Dairesi 30.09.1998 tarih, E. 1997/2737, K. 1998/3086 sayılı kararında, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun işlemekte olan dava açma süresini 2577 sayılı Kanunun 11. maddesi uyarınca durduracağı, düzeltme başvurusuna olumsuz cevap alınması durumunda Maliye Bakanlığı'na şikâyet başvurusu yapılmasına gerek olmadığı, zira 213 sayılı VUK'nun 124. maddesine göre, ancak vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri, bu halde kalan dava açma süresi içinde açılan davanın incelenmesi gerektiğine hükmederek yerel mahkemenin *mercine tevdi* yolundaki kararını bozmuştur. Bunun dışında Danıştay'ın bazı daireleri hataların düzeltmesinde şikâyet yolunun ancak dava açma süresi geçtikten sonra kullanılabilceğini kabul ederken, diğer bazı daireleri ise öncelikle şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerektiği, buradan olumsuz yanıt alınması halinde dava açılması gerektiği kararına varmışlardır (Hacıgül ve Karataş, 2007: 134).

Yönetmelik bir başvuru yolu olan İYUK'nun 11. maddesinde yer alan üst makamlara başvuru mükellefin işlemeye başlamış olan dava açma süresini durduracaktır²⁷. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talepleri dava açma süresini kesmekte ve talebin reddedilmesi halinde kalan süre içerisinde dava açma hakkı bulunmaktadır.

²⁷ İYUK'nun 11. maddesine göre yapılacak olan bu başvurunun dava açma süresini durdurması için çeşitli koşulların varlığı gereklidir. Aksi takdirde dava açma süresi işlemeye devam edecektir. Bu koşullar şunlardan oluşmaktadır (Yaşar, 2009: 94):

- Başvurunun idari dava açma süresi içinde yapılması.
- Başvurunun idari işlemi yapan makamın üst makamına, üst makamı yoksa işlemi yapan makama yapılmalıdır.
- Başvurunun idari işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya yerine yeni bir işlem yapılması amaçlarından biriyle yapılması.

Danıştay'ın düzeltmenin dava açma süresini durduracağı²⁸ ve durdurmayacağına²⁹ ilişkin farklı kararları bulunmasına rağmen, 4001 sayılı Kanun ile İYUK'un 10 ve 11. maddelerinde yapılan değişikliklerle, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin işlemlerde anılan maddelerin uygulanmasını engelleyen hüküm kaldırılmış, böylece dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme taleplerinin dava açma süresini kesip kesmeyeceği konusundaki tartışmaya açıklık getirilmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 133). Bu şekilde dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin dava açma süresini kestiği açıklık kazanmıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunan mükellefin başvurusu kabul edilmesi halinde mevcut hata çözümlenmiş olacaktır. Mükellefin vergi dairesine yaptığı düzeltme talebinin reddedilmesi de olasıdır. Ancak düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda mükellef ya Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla ya da yargı yoluna başvurarak hatanın giderilmesini talep edebilir.

2.2.5.2.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Talebi

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvurular VUK 124. maddesi kapsamında incelenmektedir. VUK'nun 124'üncü maddesinde, "*vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir*" hükmüne yer verilmiştir. Danıştay'ın da bu madde kapsamında verdiği kararlar bulunmaktadır. Bu kararlardan birine örnek teşkil etmesi açısından Yedinci Dairece 11.06.2011 tarih, 2000/1631 esas numaralı ve 2001/2097 sayılı "*vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi*

²⁸ Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin dava açma süresinin durduracağına ilişkin Danıştay Üçüncü Dairesince 12.11.1986 tarih, 1986/1210 esas numaralı ve 1986/2201 sayılı "Vergi davasına konu olabilecek tarh ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine dava açma süresi içinde düzeltme istemiyle vergi dairesine başvurulması halinde işlemeye başlamış olan dava açma süresi duracağından ve düzeltme isteminin reddi veya altmış gün içinde cevap verilmemesi nedeniyle isteğin reddedilmiş sayılması halinde duran süre yeniden işlemeye başlayacağından davanın, düzeltme yapılması için vergi dairesine başvurma tarihine kadar işlemiş olan dava süresinden arta kalan sürede açılması gerekecekeceği" hakkında karar gösterilebilir (Danıştay Başkanlığı, 2011).

²⁹ Dn. Vergi Davası Daireleri, 16.02.2007 tarih, 2006/232 esas numaralı ve 2007/62 sayılı karar ile "Vergi hatası bulunduğu iddiasıyla düzeltme başvurusunda bulunulması halinde, ihbarnamenin tebliğinden itibaren işlemeye başlayan dava açma süresinin durmayacağı, bu süre geçtikten sonra ancak, düzeltme isteminin reddine dair işlemin dava konusu edilebileceğini" (Danıştay Başkanlığı, 2011) hükme bağlamıştır.

daireesine yapılan başvuruların VUK'nun 124 üncü maddesi kapsamında incelenmesi gerekeceği” (Danıştay Başkanlığı, 2011) hakkındaki karar gösterilebilir.

Maliye Bakanlığı özalgelerinden³⁰ ve Danıştay kararlarından³¹ da hareketle şikâyet yoluyla başvuru hakkını kullanmak isteyen mükellefin öncelikle düzeltme zamanaşımı içinde düzeltmeye yetkili³² vergi dairesine düzeltme talebinde bulunması ve bu talebin reddedilmesi şartı arandığı görülmektedir. Aksi takdirde mükellefin doğrudan doğruya Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla başvuru hakkı bulunmamaktadır. Şikâyet yoluyla başvurunun düzenlendiği VUK 124. maddesinde şikâyet yoluna hangi süre içinde başvurulması gerektiğine ilişkin hüküm bulunmamakla birlikte teamülen bu haktan, düzeltme zamanaşımı içinde faydalanabileceği kabul edilmektedir (Ünal, 2004: 40).

VUK'nun 124'üncü maddesinde vergi hatası olduğu gerekçesiyle düzeltme talebinde bulunan ancak sarahaten veya zımnen ret cevabı alan ve dava açma süresi içinde dava açma yoluna gitmeyerek dava açma hakkını kaybeden mükelleflere Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla başvuru imkânı sağlanmıştır (Ufuk, 2001: 108). Ancak Maliye Bakanlığı bu yetkisini 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bırakmıştır. Bu nedenle mükellefler düzeltme talebine ilişkin şikâyetlerini Maliye Bakanlığı adına Gelir İdaresi Başkanlığına yapacaklardır.

Mükelleflerin şikâyet yoluyla üst makamlara olan başvurusunun uygun görülmesi halinde Maliye Bakanlığı vergi dairesine bir yazı göndererek düzeltmenin

³⁰ 20.12.1988 tarihli ve 188 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile mükelleflerin doğrudan Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla başvuru imkânlarının bulunmadığı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. “*VUK'nun 124. maddesindeki “Vergi Mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler...” hükmü çerçevesinde şikâyet yolu ile yapılan başvurular Bakanlığımızca değerlendirilecektir. Ancak şikâyet yolu ile Bakanlığa başvurulabilmesi için öncelikle, düzeltmeye yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin de reddedilmiş olması gerekir*” (GİB, 2011a).

³¹ Danıştay Dokuzuncu Dairesince 08.10.2008 tarih, 2006/2431 esas numaralı, 2008/4472 sayılı kararından görüleceği üzere “*Vergi mahkemesince mercine tevdi kararı verilebilmesi için, öncelikle davacı tarafından yapılmış bir düzeltme başvurusunun bulunması gerekeceği*” (Danıştay Başkanlığı, 2011) karara bağlanmıştır.

³² Düzeltmeye yetkisiz makama başvurulması halinde bu başvurunun nasıl değerlendirileceğine Danıştay Dokuzuncu Dairesince 21.01.1999 tarih, 2007/4737 esas numaralı ve 2009/61 kararından hareketle “*yetkisiz makama yapılmış düzeltme istemi üzerine tekemmül eden işlemin esasının incelenemeyeceği*” anlaşılmaktadır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

yapılmasını isteyecektir (Yerlikaya, 2004: 166). Ancak mükellefin yaptığı şikâyet başvurusunun reddedilmesi de mümkündür. Bu durumda Maliye Bakanlığının şikâyeti reddetmesi veya altmış günlük süre içinde cevap vermemesi³³ veya kesin olmayan bir cevap vermesi halinde söz konusu mükellef için idari yollar tükenmiş olacaktır. Söz konusu durumda mükellef şikâyet başvurusunun reddi veya reddedilmiş kabul edilmesinden itibaren dava açma süresi içinde konusuna göre Danıştay, İdare mahkemeleri veya vergi mahkemelerinde dava açabilecektir. Ancak şikâyet yoluna başvuran ve talebi reddedilen veya reddedilmiş sayılan mükellef için görevli mahkeme vergi mahkemeleridir³⁴(Çakmakçı, 2009: 123). Altmış gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda, istek reddedilmiş sayılarak altmış günlük sürenin bitim tarihinden itibaren vergi mahkemelerinde otuz gün içerisinde dava açılması gerekmektedir. Düzeltme talebinin reddine karşın otuz günlük süre içinde

³³ Danıştay Üçüncü Daire, 16.03.1999 tarih, 1997/5123 esas numaralı, 1999/1027 sayılı karar ile “Düzeltme ve şikâyet başvurusuna İYUK’nun 11.maddesi uyarınca 60 gün içinde cevap verilmemesi durumunda isteğin zımnen reddedilmiş sayılarak zımni net süresinin bitim tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekeceği” hakkında karar alınmış ve bu kararın gerekçesi olarak aşağıda yer alan ifadeler yer verilmiştir.

Özel okul işletmeciliğiyle uğraşan davacı şirket tarafından yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemine karşı açılan davayı; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7/1. ve 11. maddesi hükümleri uyarınca, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması istemiyle 11. madde çerçevesinde yapılacak başvurulara 60 gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda, isteğin reddedilmiş sayılarak 60 günlük sürenin bitim tarihinden itibaren vergi mahkemelerinde 30 gün içerisinde dava açılması gerektiği, olayda, yapılan tahakkuk işleminde vergi hatası bulunduğundan bahisle yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine 19.9.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı kayıtlarına giren dilekçe ile şikâyet yoluna başvurulduğu, bu tarihten itibaren söz konusu başvuruya 60 gün içerisinde cevap verilmediğinden, bu durumun zımni ret işlemi sayılarak 60 günlük sürenin dolduğu tarihten itibaren vergi mahkemesine 30 günlük süre içerisinde dava açılması gerekirken bu sürenin geçirilmesinden çok sonra kayıtlara giren dilekçe ile açılan davanın süre aşımı nedeniyle incelenemeyeceği, her ne kadar ... tarihli dilekçeye cevap verilmesi istemiyle ... tarihli dilekçe ile Maliye Bakanlığına başvurulmuş ise de, 11. madde uyarınca bu başvurunun yeni bir dava açma hakkı sağlamayacağı, kaldı ki ... tarihli dilekçeye Maliye Bakanlığınca verilen ... tarihli olumsuz yanıt üzerine dava açılacağı kabul edilse dahi, anılan işlem hakkında davacı vekili tarafından ...tarihinde muttali olduğu hususu dikkate alındığında 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra 14.4.1997 tarihinde dava açıldığı, dolayısıyla bu yönü ile de davanın süre aşımı nedeniyle incelenemeyeceği gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesinin 1997/145 sayılı kararının; Maliye Bakanlığınca yapılan başvuru İYUK 10. maddesi kapsamında değerlendirildiğinde, davanın süresinde açıldığı, diğer taraftan tebligatın vekile yapılması gerekeceğinden vekalet veren yükümlü şirkete yapılan tebligatın geçersiz olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, karar verildi (Danıştay Başkanlığı, 2011).

³⁴ 2577 sayılı İYUK’nun 10.06.1994 tarihli 4001 sayılı Kanun’un 17. maddesinde “VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir” şeklinde hükme yer verilmiştir. Bu açıdan şikâyet yoluna başvuruda başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde mükellefin vergi mahkemesine dava açma süresi içinde başvurusu gerekmektedir.

vergi mahkemelerine başvuran mükellef, bu yargı organında da aleyhine karar çıkması halinde, düzeltme red kararının kendisine tebliğinden itibaren altmış günlük süre içinde bu red kararına karşı Danıştay'da dava açabilecektir. Danıştay'da vergi mahkemesinin verdiği red kararını onaması halinde mükellef için hem idari hem de yargısal yollar tükenmiş olacaktır.

2.2.6. Düzeltmenin Sonuçları

Düzeltilme hükümleri uygulanan bir vergi hatası için başlıca üç farklı sonuç ortaya çıkabilir. İlk olarak hata tahakkuk etmemiş vergilere ilişkin ise hatalı işlem düzeltililecektir. İkinci olarak hata, tahakkuk etmiş vergilere yönelik ise vergi terkin edilecektir. Son olarak hata, tahsil edilmiş vergilere yönelik ise hata sonucu fazla alınan vergi terkin edilerek mükellefe red ve iade edilecektir (Perçin, 2007: 158). Vergi idaresince re'sen veya mükellefin başvurusu ile yapılan düzeltmeler sonucunda mükellef lehine veya aleyhine durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu durumların ayrı ayrı ele alınmaları faydalı olacaktır.

2.2.6.1. Düzeltme Sonucunun Mükellef Lehine Olması

Düzeltilme işlemi mükellef lehine veya mükellef aleyhine gerçekleştirilebilir. Verginin tarhından tahsiline kadar vergilendirme sürecinin her aşamasında ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltme sonuçları da hatanın hangi aşamada gerçekleştiğine göre farklılık gösterir.

Düzeltilme ile vergi hatalarının giderilmesinden itibaren, hatalı vergilendirme işlemi yapıldığı andan itibaren tüm sonuçlarıyla geçersiz kılınacak, idare³⁵ hatalı vergilendirme işlemi geri alacaktır. Bu şekilde hatalı yapılan vergi işlemleri tüm sonuçlarıyla kaldırılmakta ve yerine hatasız vergi işlemi tesis edilmektedir.

³⁵ İdare kendi gerçekleştirdiği işlemler üzerinde kaldırma, değiştirme ve almak üzere üç tür tasarrufta bulunabilmektedir. Kaldırma ve değiştirmede(düzeltilme) tasarrufun etkileri ileriye dönük iken; geri almada tasarrufun etkileri işlemin yapıldığı andan itibaren geçerlidir (Akkurt, 2002: 25).Kaldırma, bir idari kararın yeni bir idari kararla geleceğe yönelik olarak yürürlükten kaldırılması; geri alma ise sakat bir idari kararın, idarenin alacağı bir başka idari kararla hükümsüz hale getirilmesi, alındığı tarihten itibaren hukuk aleminden silinmesi iken; değiştirme (düzeltilme), bir idari kararın içeriğine ve doğuracağı sonuçlara dokunulmaksızın yanlış hükümleri yerine doğrularının geçmişe ve geleceğe yönelik olarak konmasıdır (Erdem: 2005: 136- 137).

Danıştay Birinci Dairesi 03.04.1990 tarih, 1990/50 esas numaralı ve 1990/49 sayılı karar³⁶ ile düzeltmenin bir geri alma işlemi niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Tekemmül eden idari işlemlerin kanuna uygun olduğu varsayıldığından sakat bir idari işlem, iptal edilmediği sürece hukuka uygun bir karar olarak geçerli sayılacaktır. Bu sakat işlem ya mükellefçe yargı mercilerine başvurularak iptalinin istenmesi ile veya idare tarafından geri alınarak geçerliliğini kaybedecektir (Erdem, 2005: 136).

Mükellef lehine yapılan düzeltme işlemi VUK'nun 120. maddesine verdiği yetkiye dayalı olarak, ilgili vergi dairesi müdürünce düzeltme fişine geçirilmekte ve düzeltme fişinin bir örneği ilgiliye tebliğ edilmektedir. Bu düzeltme işlemi tahakkuk etmemiş bir vergiye ilişkin ise sadece hatalı işlem düzeltilmektedir. Eğer düzeltme işlemi tahakkuk etmiş bir verginin düzeltilmesine ilişkin ise tahakkuk etmiş vergi terkin edilecek ve bu durum mükellefe bildirilecektir. Tahsil edilmiş bir vergiye ilişkin hatanın düzeltilmesi halinde VUK 120. maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde yükümlünün fazladan ödediği miktar düzeltme fişine dayanarak kendisine iade edilecektir.

Mükellefe bir örneği tebliğ edilen bu düzeltme fişinde reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi belirtilerek mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde alacak hakkı düşmektedir. Mükellefe tebliğ edilen hatalı tarhiyatın hukuki dayanağı olan tahakkuk fişinde ve ihbarnamede düzeltilen tutar dışında kalan kısım geçerliliğini korumaya devam etmektedir.

Kendisinden haksız yere vergi tahsil edilen mükellefin düzeltme fişine dayanarak iade edilen miktarın vergi dairesinde kaldığı sürede maddi kaybın

³⁶ “Düzeltilme” işlemi, yapıldığı tarihten sonra için hüküm doğuran bir “işlem değişikliği” niteliğinde olmayıp, yani bir işlemle önceki yanlış, hatalı işlemi ortadan kaldıran bir “geri alma” işlemi niteliği taşıdığı söz konusu “düzeltme” ile, açıkça “yanlış” olduğu belirtilen bir işlem, başka bir deyişle başlangıçta, yapıldığı tarihte yanlış, hatalı olan bir işlem ikinci bir işlemle düzeltilmiş bulunmaktadır. Bu durumda, “düzeltme” işlemi, yapıldığı tarihten sonrası için hüküm doğuran bir “işlem değişikliği” niteliğinde olmayıp, yeni bir işlemle önceki yanlış, hatalı işlemi ortadan kaldıran bir “geri alma” işlemi niteliği taşımaktadır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

tazminini³⁷ isteme hakkı söz konusu değildir. Bununla birlikte mükelleflere müracaat süresinden itibaren üç ay içinde iade yapılmazsa, tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte red ve iadesi gereken verginin mükellefe ödeneceği VUK 112'nci maddesinin 4. fıkrasında hükme bağlanmıştır.

“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir”.

Bu hükümlerden görüldüğü üzere mükellef devlete olan alacağını ödememesi halinde vade tarihinden itibaren gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanırken mükellefin devletten olan bir alacağına ancak üç ay geçtikten sonra ödenmemesi halinde tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanmaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesinin 10.2.2011 tarih 2008/58 esas numaralı ve 2011/37 sayılı karar ile bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline oybirliği ile karar verilmiştir (Anayasa Mahkemesi, 2011). Bu fıkra ile ilişkin iptal hükmü, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girecektir. 14.05.2012 yılında yürürlüğe girecek olan karar doğrultusunda vergi idaresince devlet alacağına uygulanan hükümlerin mükelleflere de uygulanmasını içeren yeni bir düzenleme yapılması gereklidir.

2.2.6.2. Düzeltme Sonucunun Mükellef Aleyhine Olması

Re'sen veya başvuru üzerine yapılan düzeltme sonucu mükellef aleyhine bir durum ortaya çıkabilir. Ancak mükellef aleyhine ortaya çıkan düzeltme mükellefin başvurusundan ziyade inceleme, teftiş ve memurların hatayı bulması ile gerçekleşir.

³⁷ Danıştay 4. Dairesi, 24.02.2003 tarih, 2002/3283 esas numaralı ve 2003/514 karar numarası ile “Davacı hakkında yapılan tarhiyata karşı açılan davalarda nihai karardan önce ödemede bulunulması ve daha sonra tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi üzerine ödenen miktarın davacıya iade edildiği, davacının paranın idarede kaldığı dönem için uğradığı maddi kaybın tazminini istediği, ancak davacının kaybının yargılama sürecinde meydana gelmesi nedeniyle tazmini mümkün olmadığı” (Danıştay Başkanlığı, 2011) kararına varılmıştır.

Bu durumda tahakkuk etmemiş bir verginin tahakkuku gerçekleşecek, tahakkuk etmiş vergi ise gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan vergi veya vergi farkı, düzeltme fişine dayanılarak mükelleften vergi ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle aranır. Verginin tahakkukundan sonra ortaya çıkan ve mükellef aleyhine yapıldığı anlaşılan vergi hataları kanunlarında belirtilen süre içinde düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 57 ve 58). Kanuni süresinde verilen beyannameye ek olarak verilen düzeltme beyannameleri, daha önce verilen beyanname ya da beyannamelerdeki bilgileri de kapsayacak şekilde verilmesi gereklidir. Buna ilişkin hükümlere VUK 368 Sıra Numaralı Genel Tebliğ ile yer verilmiştir. Daha önce verilen bir beyannameye ilişkin olarak; matrah ve/veya vergiyi azaltıcı ya da sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı mahiyetteki beyannameler; yapılan düzeltmenin mükellef tarafından haklı bir nedene veya bir hataya dayandığının belgelendirilmesi ya da mükellefçe verilen yazılı izahatın vergi dairesi müdürünce yeterli görülmesi halinde miktarına bakılmaksızın kabul edilir ve bu beyannameler incelemeye sevk edilmez (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 47).

Mükellef aleyhine yapılan düzeltme sonucunda aksini ispat etmedikçe ceza kesilir. Ancak kanuni süresinden sonra ek olarak verilen düzeltme beyannamelerine, usulsüzlük cezası kesilmez. Beyan dışı bırakılan matrah kısmı veya vergi farkı için yüzde ellisi oranında vergi ziyayı cezası kesilir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 87/2). Vergi hataları sonucunda zamanında tahakkuk etmeyen vergi ziyasına bağlı olarak VUK'nun 344'üncü maddesine dayanılarak kesilen vergi ziyayı cezası ilgili maddede "*mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede*³⁸ *yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*" olarak tanımlanmakta; vergi ziyayı suçu işleyenlere

³⁸ VUK'nun 341'inci maddesinde yer verilen vergi ziyasına, "*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*".

"Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir".

"Yukarıdaki yazılı fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına mani teşkil etmez" şeklinde yer verilmiştir.

kesilen vergi ziyayı cezası ise, “ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112. maddesine göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesiyle bulunur” şeklinde yer verilmektedir.

Ayrıca vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle³⁹ sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. Vergi, incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Vergi hatalarının niteliğine bağlı olarak idari suç ve cezalarından bir diğeri olan usulsüzlük cezaları kesilebilir. Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Genel ve özel usulsüzlük olarak ayrılan bu usulsüzlükler arasındaki temel ayrım uygulanan para cezalarının tespit şekli ve miktarıdır (Şenyüz, 2008: 69). VUK’unda yer alan muhasebe ile düzenlemelere uyulmadığı takdirde bu durumun özel usulsüzlük fiili olarak değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. VUK’unda, “*Bu kanuna göre muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 3.500 lira özel usulsüzlük cezası kesilir*” hükmü yer almaktadır.

Vergi hatalarında ceza uygulaması, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkmakla birlikte, nispi olarak kesilen ve vergi aslına bağlı kalınmaksızın kesilen özel

³⁹ 1980 yılının öncesinde VUK 344’üncü maddesinde kaçakçılık “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi” olarak tanımlanmış ve mükellef veya sorumlunun kastın olmadığını iddia ve ispat hakkı mahfuz olduğuna yer verilmiştir. 1980 yılında 2365 sayılı Kanunla bu hüküm kaldırılarak kaçakçılık “mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki fiillerden biriyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi” olarak düzenlenmiştir. 1.1.1995 yılından itibaren geçerli olan 4008 sayılı Kanunun 13. maddesinde kaçakçılık suçu, “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir” şeklinde tanımlanmış ve kastın varlığının ispat külfetinin iddia edene ait olduğu, aşağıda yazılı fiillerden herhangi biri ile vergi ziyasına sebep olunması halinde kastın varlığının kabul edileceğine yer verilmiştir. Son olarak ise 4369 sayılı kanun ile 344’üncü madde başlığı “Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası” şeklinde değiştirilmiş ve kaçakçılık ise VUK’nun 359’uncu maddesinde kaçakçılık tanımına yer verilmeden sadece kaçakçılık sayılan fiillerin sayılması ile “Kaçakçılık Suçu ve Cezası” başlığı altında düzenlenmiştir (Edizdoğan ve diğerleri, 2007: 95).

usulsüzlük cezalarında ayrı bir ceza matrahı ortaya çıkmaktadır. Bu duruma örnek olarak, VUK 353. maddesine göre verilmesi ve alınması gerekli olan belli belgelerin verilmemesi, alınmaması durumunda belli bir nispette özel usulsüzlük cezası kesileceğini belirtmektedir (Doğrusöz, 1999: 36). Aleyhine yapılan düzeltmeye karşı mükellef isterse ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde⁴⁰ dava açma hakkına sahiptir. Mükellef süresi içinde dava açması durumunda tahakkuk mahkeme kararına kadar ertelenir.

2.3. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE MÜKELLEFLERE SAĞLANAN HAKLAR

Vergi ilişkisinin tarafları olan vergi idaresi ile mükellef arasında vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar konusunda mükelleflere çeşitli idari ve yargısal haklar sağlanmıştır. Bu kapsamda mükellef haklarının vergilendirme işlemlerindeki yerine, gelişimine ve Türkiye’de mükellef haklarının kaynaklarına yer verilmesi faydalı olacaktır. Mükelleflerin idari haklar kapsamında yer alan uzlaşma, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah müesseselerinden yararlanarak veya dava açma yolu olan yargısal haklarını kullanarak vergi hatalarının düzeltilmesinde yaşanan uyuşmazlıkları çözümlenebilme imkânları bulunmaktadır.

2.3.1. Mükellef Hakları ve Vergilendirme İşlemlerindeki Yeri

Vergi ilişkisinde vergi mükelleflerinin idareye karşı yerine getirmesi gereken çeşitli ödevleri bulunmakla birlikte, mükellef ile devlet arasındaki çıkar dengesinin kurulması ve korunması amacıyla mükelleflere çeşitli haklarında verilmesi

⁴⁰ Danıştay 3. Dairesi, 28.06.1989 tarih, 1989/3231 esas numaralı ve 1989/1789 sayılı karar ile “*Vergi iadesi ve cezasının VUK kapsamına girmediği, bu nedenle düzeltme, şikâyet yolu izlenerek açılan davanın Danıştay’ın değil ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesinin görevine gireceği*”; Dn. 3. Daire, 12.06.1991 tarih, 1991/1183 esas numaralı, 1991/2077 sayılı karar ile, “*Haksız yere alınan vergi iadesi ile üç kat ceza VUK kapsamına girmediğinden bu kanunun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri izlenerek tesis edilen işlemin Danıştay Kanununun 24/j maddesine göre iptal davasına konu yapılamayacağı; bu kanunda İYUK’nun 11.maddesi uyarınca açılacak davada ilk derece mahkemesi olarak görevli merci, vergi mahkemesi olduğu*”; Danıştay 3. Daire, 20.01.1988 tarih, 1987/2434 esas numaralı ve 1988/136 sayılı karar ile “*2978 sayılı Kanuna göre tesis edilen vergi iadesiyle ilgili işlemlere karşı, VUK’nun 123 ve 124.maddelerinde yer alan düzeltme ve şikâyet yolu izlenerek ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da açılan davanın, vergi mahkemelerinin görevine girmektedir*” (Danıştay Başkanlığı, 2011) kararları alınmıştır.

gerekmektedir. Anayasanın ikinci maddesi ile güvence altına alınan hukuk devleti⁴¹ ilkesinin bir göstergesi olarak devletin vergilendirme sürecinde mükelleflerin haklarını korumaya yönelik düzenlemelere gitmesi gerekliliği doğmuştur.

2.3.1.1. Mükellef Haklarının Gelişimi ve Kaynakları

Toplumsal bir düzen içinde yaşamak zorunda olan insanların kurdukları kurumlar ve aralarındaki ilişkiler önem taşımaktadır. Hukuksal nitelikli olan ilişkileri düzenleyen hukuk kuralları kişilere çeşitli ödevler yüklemektedir. Kamu hukuku ilişkilerinde ödevler haklara göre daha ağır basmaktadır (Kırbaş, 2004:195). Kamu hukukunda son yıllarda önem kazanan hak kavramının tanımlanması gereklidir.

Hak; “hukuken korunan ve sahibine bu korunmadan yararlanma yetkisi tanıyan menfaat” (Özgenç, 2007: 185) veya sözlük anlamıyla; “adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç” (Aydın S., 2006: 31) olarak tanımlanabilir. Bu çerçevede mükellef hakları, “vergi mükelleflerine olumlu veya olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklar” olarak ifade edilebilir (Gökbunar ve Çetin, 2010: 25). Haklar ile vergi ilişkisinin taraflarını teşkil eden mükellef ve idare arasında çıkar dengesinin korunması amaçlanmıştır.

Mükellef haklarının korunmasını sağlama vergi idaresinin bir yükümlülüğü iken aynı zamanda vergi mükelleflerinin de vergi mevzuatından doğan ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Mükellef odaklı anlayıştan hareketle mükelleflere haklarının tanıtılması, sistemin doğru işlediği ve kendi temel haklarının sağlandığı ve korunduğu güveninin verilmesi büyük bir öneme sahiptir. Her mükellef bağlı olduğu vergi dairesine karşı vergi yükümlülüğünü yerine getirmesi konusunda karar vermektedir (Yoon, 1995: 7). Bu açıdan mükellef hakları ile sahip olduğu hak ve yükümlülükler hakkında bilgi sahibi olan mükelleflerin vergiye gönüllü

⁴¹ Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve 2006/119 esas no, 2009/145 sayılı kararı ile hukuk devleti,“tüm işlem ve eylemlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, yönetilenlere hukuki güvenceler sağlayan ve hukuk kurallarının sadece yönetilenlerin değil yönetenlerin de bağlı olduğu, insan haklarına saygılı bu bağlamda temel hak ve özgürlükleri koruyucu devlettir” şeklinde ifade edilmiştir (Anayasa Mahkemesi, 2011).

uyumunun sağlanmasında, vergisel yükümlülüklerini doğru, tam ve zamanında yerine getirmelerinde mükellef haklarının önemli bir işlevi bulunmaktadır.

Mükellef hakları ve hukukunun tarihi gelişimine bakıldığında Magna Carta ile sürecin başladığı söylenebilir. Gelişmiş ülkelerde “mükellef hakları” kavramı altında asıl dönüşüm oluşturulmuştur. Mükellef Hakları Bildirisi, Mükellefler Şartnamesi, Mükellef Hakları Bildirgesi gibi isimlerle oluşturulan idari düzenlemeler ve spesifik vergi kanunları ile vergi otoritelerinin gücünü kontrol etme ve mükellef bilincinin artırılması amaçlanmaktadır (Ishimuro, 1997: 164- 165).

Dünyada mükellef haklarının gelişimine bakıldığında başlıca üç aşama altında toplandığı görülmektedir. İlk aşama mükellef haklarının genel mevzuatta korunmasıdır⁴². İkinci aşama II. Dünya Savaşından 1970'lere kadar geçen süreçte mükellef idare ilişkilerinin güçlendirilmesi ve yasal korumanın çerçevesinin mevzuatlar, idari işlemler ve yargısal kararlar oluşturulmasıdır. Üçüncü aşama 1980-1990 arası dönemde gerçekleştirilen vergi reformlarıyla mükellef haklarının daha kapsamlı bir temele oturtulduğu bir süreçtir (Yurtsever, 2010: 336). 1990 yılında OECD'nin yayınladığı rapor⁴³ ile ülkelerin mükellef haklarına ilişkin düzenlemelere yer vermesi gerekliliği ve yapılması gereken düzenlemeler konusunda somut öneriler ele alınmıştır (Gerçek, 2006: 122).

Modern anlamda bildirgelerin öncülüğünü sadece vergi idaresinin mükellefe karşı ne şekilde davranması gerektiğine ilişkin hükümlerin yer aldığı İngiltere'de yayınlanan Vatandaşlık Bildirgesi (Aydın S., 2006: 31) üstlenmiştir. Bu bildirgeyi daha sonra 1997 yılında Avustralya, 1998 yılında İspanya'da kabul edilen mükellef

⁴² Mükellef hakları; birinci tür düzenlemeler denem Anayasa, uluslararası anlaşmalar ve kanunlarda düzenlenebileceği gibi ikinci tür düzenlemeler olarak geçen idari düzenlemelerde yani mükellef hakları imtiyazları, mükellef hakları bildirgelerinde yer verilebilir (Kızılot ve diğerleri, 2008: 111). Birinci tür haklar, mevzuat ve idari ölçülerle korunan mükellefin vergi yasalarına uyması ve vergi idaresinin günlük, tahsilat ve icrai işlemlerin yerine getirilmesi sırasında görmek istediği doğruluk ve etkinliği içermektedir. İkinci tür haklar ise yasalarla korunan ve mükellef ile vergi yasaları arasında ortaya çıkan, vergi yasalarının uygulanması, işlem yapılması ve geçerliliği ile ilgili olan haklardır. Mükelleflere sağlanan hakların dayanakları Anayasa ve yasalarda yer alan hükümler, mükellef hakları bildirgeleri ve imtiyazlar olan iç hukuk kaynaklarında veya uluslararası anlaşmalar ve sözleşmelerce düzenlenen dış hukuk kaynaklarına dayalı olmaktadır (Özpehriz, 2006: 109).

⁴³ “Taxpayer’s rights and obligations- a survey of the legal situation in OECD countries” adlı raporda temel mükellef hakları olarak bilgilendirme, yardım, haber hakkı; başvuru hakkı; vergiyi ödemesi gerekenden fazla ödememe, doğru miktarda ödeme hakkı; belirlilik hakkı; mükellefe ait bilgilerin gizliliği hakkı, mahremiyet ve özel hayatın gizliliği hakkı belirtilmiştir (Yurtsever, 2010: 339).

bildirgeleri takip etmiştir. Günümüzde birçok ülkede mükellef haklarının korunması ve iyileştirilmesine yönelik düzenlemelere gidilmiştir.

2.3.1.2. Türkiye’de Mükellef Haklarının Kaynakları

Türk Vergi Hukuku’nda yeni bir kavram olan mükellef haklarına ilk kez 5 Mayıs 2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri hakkında Kanun’un birinci maddesinde değinilmiş ve bu kanun ile vergilemede mükellef odaklı bir yönetim anlayışına geçilmesinin temelleri atılmıştır. Daha sonra 2006 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi”nde de mükellef haklarına yer verilmiştir (Karyağdı, 2006: 46). Mükellef haklarının önemli bir kısmı Türk Vergi Hukukunda yer almakla birlikte bunlara ilişkin ayrı ve sistematik bir düzenleme olmayıp, haklara dağınık bir şekilde rastlanılmaktadır (Öner, 2005a: 26).

Türkiye’deki mükellef hakları genel ve özel haklar olmak üzere başlıca iki başlık altında incelenebilir. Genel haklar olarak geçen mükellef hakları; adil, eşit ve saygılı hizmet alma, bilgi alma⁴⁴, vergilemede belirlilik, temsilci kullanma, mükellefe ilişkin bilgilerin ve özel hayatın gizliliği, başvuru⁴⁵ ve dilekçe haklarıdır (Öner, 2006: 20). Özel haklar ise; tarh ve tahsile⁴⁶ ilişkin, vergi denetimine ilişkin ve vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklardır. Mükelleflerin vergi incelemesi sırasında sahip olduğu hakların yanı sıra tarh edilmiş vergilere ve cezalara karşı da çeşitli yasal hakları bulunmaktadır. Bunlar; ihbarnamelerin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi ve cezaların eksiksiz ödenmesi, tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı, tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme, vergi hatasını düzeltme talebinde bulunma,

⁴⁴ VUK 413’üncü maddesine göre mükellefler, Maliye Bakanlığı’ndan veya Maliye Bakanlığı’nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütlü gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı, yazı ile veya sirkülerle cevaplamak zorundadırlar.

⁴⁵ Başvuru hakkına ilişkin düzenlemelere T.C. Anayasası’nın 36 ve 125’inci maddesinde, VUK 17, 376 ve 377’inci ve ek 1-2 maddelerinde, AATUHK 15, 20 ve 58’inci maddelerinde yer verilmektedir.

⁴⁶ Mükelleflerin beyanlarına karşı itirazda bulunma imkânı olmamakla birlikte ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere karşı dava açabilirler. Ayrıca vergi hatalarında da idari başvuru hakkı ve dava açma hakkı bulunmaktadır. Mükellefler pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamında kendiliğinden haber vermeleri halinde vergilerine ilişkin cezalardan kurtulabilme imkânları mevcuttur. Mükelleflerin vergiyi yersiz ve fazla ödemeleri halinde bunları geri isteme veya diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini isteme, AATUHK madde 48 ile borçların tecil ve taksitlendirilmesi talep hakkı ve VUK madde 115 ve AATUHK madde 105 kapsamında doğal afetlerden zarar gören mükelleflerin terkinde başvurma hakları bulunmaktadır (Kızılot ve diğerleri, 2008: 113).

cezalarda indirim talep etme, şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurma hakkı ve dava açma şeklinde ifade edilebilir (Engin R., 2005: 122).

Mükellef hakları, verginin ne olduğundan eksik ne de fazla, ödenmesi gereken miktarda alınmasını sağlayacaktır. Mükellefler hatalı işlemler için sahip oldukları genel ve özel haklar doğrultusunda idareye başvurarak verginin tam ve doğru miktarda tarh ve tahsilini talep edeceklerdir. Bu açıdan mükellef hakları ile vergi hataları ilişkisi değerlendirildiğinde bu hakların vergi hatalarının düzeltilmesinde bir güvence sağladığı söylenebilir.

2.3.2. İdari Haklar

Vergi idaresi ve mükellef arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet ve vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümünün, dava açma maliyeti ve zaman açısından uzun bir sürece yayılması, idare ve mükellefler açısından her zaman tatmin edici sonuçların alınmaması (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 151) uyuşmazlıkların çözümünde alternatif idari çözüm yollarının geliştirilmesi sonucunu doğurmuştur. Bu çözüm yolları ile uyuşmazlıkların kısa sürede barışçıl bir şekilde çözümü, mali açıdan maliyetlerin azalması, mükelleflerin endişelerinin idari aşamada kaldırılması ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun kazandırılması amaçlanmaktadır (Civan ve Kutlar, 2005: 2). Vergi hataları asıl olarak düzeltme ile kaldırılmakla birlikte, kendi aleyhlerine düzeltme yapılan fakat bunu ödemeyi kabul eden mükellefler uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah yolu ile vergi aslı ve özellikle cezaları daha az miktarda ödeme veya hiç ödememe fırsatı elde etmektedir.

2.3.2.1. Uzlaşma Müessesesi

Türk Vergi Hukukunda uzlaşma ilk kez 205 sayılı Kanun ile ve daha sonra VUK'nun 376. maddesi ek 10. maddesinde yer alan düzenlemelerle getirilmiş kırk dokuz yıldan beri uygulanmakta olan bir müessesedir (Mutluer, 2006:331). Temel anlamıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış içinde çözümlenmesi, tahkim (Yılmaz, 1996: 846) gibi anlamlara gelen uzlaşma “iki veya daha çok tarafın bir araya gelerek ortak çıkarlar doğrultusunda mutabakata varmaları” (Özdamar ve Çakar, 2009: 277)

veya “mükellef ile idare arasında vergi aslı ve buna bağlı kesilen cezaların miktarı konusunda yapılan müzakereler” (Erol ve Demir, 2008: 62) şeklinde ifade edilebilir. Uzlaşma kurumunun temel amacı, uyuşmazlıkların kısa sürede giderilerek vergi alacağının mükellef ile yapılan diyaloglarla hazineye intikalini sağlamaktır.

Uzlaşmanın konusuna VUK'nun 376. maddesinden sonra gelen ek birinci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre “ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları uzlaşma konusu yapılabilir”. Maddeden görüldüğü üzere ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu olabilirken; kaçakçılık suçu teşkil eden eylemlerle işlenen suçlar ve cezaları ile genel ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışındadır. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1996/6 seri no'lu VUK İç Genelgesinde, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edileceği ve ayrıca Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 16.05.1985 tarih, 1983/3905 esas numaralı ve 1985/1273 sayılı karar ile⁴⁷ dava konusu yapılabilen her türlü verginin uzlaşma konusu olabileceği belirtilmiştir (Ürel, 2007: 1028). Günümüzdeki uygulamaya bakıldığında uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların geniş bir kapsamda yer aldığı görülmektedir.

2.3.2.1.1. Uzlaşma Tutanaklarında Vergi Hatalarının Olması

Uzlaşmanın hukuki sonuçlarından biri VUK ek madde 6'da yer verilen uzlaşmanın kesinliğidir. “*Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz⁴⁸ ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz*” hükmüne yer verilmiştir. Bu maddeden anlaşıldığı üzere uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalar için dava açılması veya düzeltme talebinde bulunulması mümkün değildir ve

⁴⁷ “Re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler mükellefin aynı zamanda itiraz edebilecekleri vergiler olduğuna göre, mükelleflerin itiraz hakları olan ihtirazi kayıtlı verdikleri beyannameler üzerine tarh edilen vergilerin de uzlaşma konusuna giren vergilerden sayılması gerekmektedir” (Özbalcı, 1999: 921).

⁴⁸ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 19.2.1993 tarih, E. 1992/118, K. 1993/30 sayılı kararda “*Yükümlü veya ceza muhatabının ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açabileceği, vergi ve cezadan biri üzerinde uzlaşma sağlanmışsa verginin ve cezanın dava konusu yapılamayacağı*” açıklanmıştır (Sönmez ve Ayaz, 1999: 252).

idare ile uzlaşmaya varan yükümlü aynı konuda şikâyet yoluna başvurma imkânı da ortadan kalkmaktadır.

Uzlaşma sağlanmasından sonra uzlaşılan tutar konusunda hiçbir mercide şikâyette bulunulamayacağı ve dava açılmayacağı esas olmakla birlikte uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde idare inceleme yetkisine sahiptir (Yaşın, 2009: 58). Uzlaşma tutanaklarında uzlaşma sağlandıktan sonra vergi hatası olduğu gerekçesiyle başvurulması sonucu idarenin inceleme yetkisine sahip olması uzlaşmanın kesinliğinin istisnalarından birini oluşturduğu ifade edilebilir.

Çok sık rastlanmamakla birlikte kimi zaman uzlaşma toplantısının sona ermesinden ve tutanakların imzalanmasından sonra vergi hataları fark edilebilir. Türk Vergi Hukukunda yer verilen hata üzerinden vergi alınmaması prensibi doğrultusunda hatalı işlemin düzeltilmesi gereklidir. Buna yönelik hükümler Maliye Bakanlığı özelgelerinde de cevaplandırılmıştır⁴⁹.

Vergi konusuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların ve aynı

⁴⁹ 20.04.2005 tarih ve 17574 Sayılı Özelge ve 02.12.1998 tarih ve 5314 sayılı Özelgelerde hatalı işlemlerin düzeltilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Vergi sistemimizde “hata üzerinden vergi alınmaması” esaslı açık bir şekilde benimsenmiş olup, 213 sayılı VUK’nun 116. 117. ve 118’inci maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkân tanınmıştır. Bu nedenle;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış tarhiyatların,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

uzlaşmaya mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların 213 sayılı VUK’nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır (GİB, 2011a).

Yukarıdaki özelgelerden başka 09.12.2001 tarih ve 66094 sayılı Özelge’de gösterilebilir: *“Vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilebilir”*(GİB, 2011a).

Uzlaşma tutanaklarında vergi hatalarının bulunması durumunda uygulanacak hükümlere ilişkin diğer bir açıklamaya da 08.05.2001 tarih ve 25190 sayılı Özelge gösterilebilir:

“Tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatlar, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatlar ve aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyat olarak sayılmış hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde VUK’nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır. Üç bent halinde tanımlanmış olan hata türlerinden herhangi birisinin kapsamında değerlendirilemeyen tarhiyatın VUK’nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün değildir” (GİB, 2011a).

vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde söz konusu hatalar VUK'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilecektir (Kaynak, 2007: 86- 87).

Danıştay Üçüncü Dairesince 2005/2364 esas no, 2006/942 sayılı karar doğrultusunda; vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dâhil edilmesi 213 sayılı Kanunu'nun 117'nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hataların düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11'inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğunu karara bağlamıştır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

Uzlaşma tutanaklarında vergi hatalarının olması halinde nasıl bir prosedürün izleneceği uzlaşmanın tarhiyat öncesi ve sonrası olmasına göre farklılık gösterir. Nezdinde vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir hak olan tarhiyat öncesi uzlaşma ile Maliye Bakanlığına vergi incelemesi sonucunda salınacak vergiler ve kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapma izni verilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmek için uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe ve komisyona intikal ettirilmesi gereken vergi inceleme raporunun düzenlenmiş olması ve raporda tarhiyat önerilmesi (Yereli, 2008: 827) şartı aranmaktadır. Verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma görüşmesi sırasında matrahın bir kısmı için de uzlaşma talep edilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinin kısmi uzlaşma ile sonuçlanmış olması halinde uzlaşamayan kısım için tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez (GİB, 2011b: 12). Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında uzlaşma talebinin, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılabileceği, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı yönünde yapılan düzenleme

Danıştay tarafından iptal edilmiştir⁵⁰. Dolayısıyla, aksi yönde bir düzenleme bulunmadığından bugün için tarhiyat sonrası uzlaşmada da kısmi uzlaşma talebinde bulunma imkânından söz edilebilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi hataları inceleme raporunun metin kısmında, raporun dayanağı tutanak, rapor eki ve diğer belgelerde hata söz konusu olmasına rağmen uzlaşma yapılması veya ikinci olarak inceleme raporu ve ekleri dışında tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının düzenlenmesinde hata yapılması şeklinde ortaya çıkabilir. Burada mükellef konuyu vergi dairesine dilekçe ile bildirerek, hatanın düzeltilmesini talep eder. Düzeltme ise uzlaşmanın yenilenmesi ile gerçekleştirilir (Ateşli, 2000: 174).

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise, “vergi tarh edildikten veya ceza kesildikten sonra ortaya çıkan ihtilafı yargı yoluna başvurmaksızın taraflar arasında anlaşmaya varılarak çözüme kavuşturulması” olarak tanımlanabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi halinde tarhiyat sonrası da uzlaşma talebinde bulunulamaz. Bu açıdan eğer mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını kaybetmek istemiyorsa tarhiyat öncesi uzlaşma talebinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma tutanaklarında da daha sonradan vergi hataları yapıldığı fark edilebilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada inceleme raporu ve takdir komisyonu kararlarında hata bulunması veya tarhiyat sonrası uzlaşma tutanağında hata olması şeklinde ortaya çıkabilir. Bu durumda mükellef durumu vergi dairesine dilekçe ile bildirerek hatanın düzeltilmesini talep etmekte ve talebinin vergi dairesince haklı bulunması halinde düzeltme uzlaşmanın yenilenmesi ile gerçekleştirilmektedir (Ateşli, 2000: 174, 177). Ancak Mülga Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 08.03.2005 tarih ve 011226 sayılı yazı ile Mülga Samsun Gelirler Bölge Müdürlüğüne vermiş olduğu görüşte daha önce yapılmış ve tarhiyat öncesi uzlaşmış bir rapor için söz konusu vergilendirme dönemine ilişkin iş, işlem, hesap ve kayıtların incelenmesi ve neticesinde düzenlenecek inceleme raporunda düzeltme

⁵⁰ Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik 24.8.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup adı geçen bölüm Danıştay 4. Dairesinin 14.6.2000 tarih ve E:1999/5635 K:2000/2810 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

yapılmasının önerilmesi halinde, uzlaşma tutanaklarının iptal edilmeksizin uzlaşma tutanaklarına göre tahakkuk ettirilen vergi miktarlarında gerekli düzeltme işlemlerinin yapılmasının uygun olacağı şeklinde görüş verilmiştir. Sonuç olarak uzlaşma tutanaklarında bulunan vergi hatalarının düzeltileceği ifade edilebilir.

2.3.2.1.2. Uzlaşma Müessesesi ve Vergi Hataları İlişkisi

Hata, hukuka aykırı idari bir işlemin varlığını gösteren ve idare tarafından düzeltilmesi gereken işlemlerdir. VUK ek madde 1’de uzlaşmanın kapsamına yer verilmiştir. Buna göre uzlaşmanın şartları aşağıdaki durumlardan oluşmaktadır:

- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya VUK 369. maddede yazılı yanılmadan⁵¹ kaynaklandığının ileri sürülmesi,
- Tarhiyatta, VUK’nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunların dışında her türlü maddi hatanın bulunması,
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi.

Bu durumların varlığı halinde mükellef uzlaşma talebinde bulunabilir. Bilmeme durumunun somut olarak kanıtlanması mümkün olmadığından idarece uzlaşma talebi zımni olarak kabul edilecektir. Bunun dışında kalan diğer üç durumun ise somut olarak kanıtlanması istenecektir. İdare de aynı zamanda mükellef tarafından ileri sürülen durumun gerçekte var olup olmadığını araştırmaktadır (Korkusuz, 1999: 76). Görüldüğü üzere uzlaşmanın kapsamı içinde tarhiyatta VUK 116, 117 ve 118. maddelerde yer alan vergi hatasının bulunması yer almaktadır. Söz konusu hataların hem vergi asılları hem de cezaları için uzlaşma müessesinden yararlanılabilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde özel yollar olmasına rağmen bir mükellefin veya idarenin uzlaşma yolunu tercih etme nedeni, vergi hatasının varlığının hem

⁵¹ VUK’nun 369. maddesinde yer verilen yanılma hali; yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile izah vermiş olmaları, bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya hükme ait içtihadın değişmiş olması hallerinde vergi cezası kesilemeyeceği öngörülmektedir.

idarenin hem de mükellefin bulunduğu bir ortamda tartışılmasının zaman ve emek harcanmasına gerek kalmadan açık bir şekilde ortaya konması açısından faydalı olacaktır (GİB, 2008b: 7). Bu şekilde mükellef aleyhine yapılmış ödemeye razı olduğu düzeltme işlemi için kanunen ödemesi gereken vergi aslı ve cezasının miktarında daha az ödeme konusunda uzlaşma komisyonu ile anlaşmaya varır.

Maliye Bakanlığı'nın özelgelerine bakıldığında da uzlaşma-düzeltilmeye yönelik görüşlere yer verildiği görülmektedir. Maliye Bakanlığı'nın 10.12.1997 tarih ve 53359 sayılı özelgesinde, VUK'nun 118.maddesinin 3 numaralı fıkra hükmüne göre *mevzuda hata yapılmış olduğundan, tarhiyat öncesi uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatın düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir ve taşıt alım vergisi ile ilgili uzlaşılan ve uzlaşma yoluyla kesinleşen ve VUK'nun 118.maddesinin 2 ve 3 numaralı fıkralarında belirtilen şekilde vergilendirme hatası yapılan tarhiyatın, VUK'nunda yer alan düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekeceği* konusunda görüşünü de sunmuştur (Cenk, 2001: 218).

Uzlaşma genellikle uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların tamamında gerçekleşmekle birlikte kesilen vergi ve cezalarda kısmi uzlaşma da sağlanabilir. Bu uygulama ile vergi inceleme raporlarında tespit edilen matrah farklarından bir kısmı üzerinde uzlaşma talep edilebilir. Kısmi uzlaşmaya idarece salınan vergi ve cezalarda başvurulamazken; takdir komisyonu kararlarında ise bölünebilir matrah farkları için tarhiyattan sonra başvurma imkânı bulunmaktadır (Gündoğan, 2010: 86).

Vergi hatalarının uzlaşma yolu ile çözümlenmesi en çok re'sen düzeltmelerde görülür. Mükellefin kendi çıkarına aykırı düşen durumu idareye kendi beyan etmesi beklenmemekle birlikte nadir olarak mükellef başvurusu üzerine eksik tarh edilen vergi aslı veya cezasının ortaya çıkması durumunda idarece ek tarhiyat yapılır. Mükellef bu ek tarhiyat sonucunda ortaya çıkan vergi aslı veya cezasına karşı uzlaşma talebinde bulunabilir. Uzlaşma talep etmek isteyen mükellef ihbarnamenin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma talep edebilecek ve bu şekilde cezanın büyük kısmından ve hatta vergi aslının bir kısmından kurtularak vergiyi kanunen ödemesi gereken tutardan daha az ödeyecektir.

Uzlaşma yönetmeliğinin 15. maddesinde uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların ödeme süresine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar; uzlaşma sağlanmasına ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca üzerinde uzlaşmaya varılan vergiler için uzlaşma gününe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır. Uzlaşmada, uzlaşılan tutarın kısmen veya tamamen ödenmemesi durumunda da, uzlaşma geçerli olup, ödenmeyen kısım üzerinden gecikme zammı hesaplanır.

Vergi hataları verginin tarh aşamasından tahsiline kadar her aşamada ortaya çıkabilir. Bu açıdan hakkında vergi incelemesine başlanılmış ve henüz vergi tarhı yapılmamış bir mükellef defter, belge ve kayıtlarında vergi hatalarına rastlaması durumunda inceleme raporuna dayanarak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilir. Sonuç olarak lehine düzeltme yapılan bir mükellefin uzlaşma talep etmeyeceği aşikârdır. Uzlaşmayı ancak aleyhine düzeltme yapılan mükellefler talep edecek ve bu şekilde kanunen ödemesi gereken vergiden daha az ödeme imkânına sahip olacaktır.

2.3.2.2. Cezalarda İndirim

İdari bir çözüm yolu olan cezalarda indirim müessesesi ile itiraz etmeksizin ve dava açmaksızın kesilen cezayı ödeyeceğini beyan eden vergi mükelleflerine, belirli şartların varlığı halinde cezalarda indirim imkânı sağlanmaktadır (Pehlivan Y., 2005: 113). Sadece cezalara yönelik uygulanan ve iyiniyetli olarak yanlışlıkla veya bilgisizlik nedeniyle vergi ziyana sebep olan mükellef veya sorumluları tercihlerine bağlı olarak bu haktan yararlanabilir.

Cezalarda indirim VUK 376'ncı maddesinde, "*İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, vergi farkı ile indirimlerden arta kalan vergi ziyatı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen tutarda teminat göstererek vadenin bitmesinden*

itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi halinde, kesilmiş olan vergi cezalarında, belli oranlarda indirim yapılmaktadır” şeklinde yer verilmiştir.

2.3.2.2.1. Cezalarda İndirim Koşulları ve Sonuçları

Cezalarda indirim müessesinden yararlanmanın belli şartları mevcuttur. Bu şartlar; ihbarnamenin mükellefe veya vergi sorumlusuna tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurulması ve indirim konusu yapılan cezanın dava konusu yapılmamasıdır.

Cezalarda indirimden yararlanmanın ilk şartı vergi aslı ve cezasının dava konusu edilmemesidir. Bu şarta rağmen kendilerine vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren mükellef 30 günlük dava açma süresi dolmadan ve vergi mahkemesi karar vermeden önce, davadan vazgeçerse cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilir (Pehlivan Y., 2005: 114). Ancak uygulamada matrah farkının kısmen dava edildiği durumlarda mükellef, bulunan matrah farkının bir kısmını kabullenip, bir kısmını ise dava konusu yapabilme imkânı bulunmaktadır. Bu şekilde mükellef dava konusu yapılmayan matrah farkına denk gelen ceza için cezalarda indirim hakkında yararlanabilir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 156, 157).

Cezalarda indirimden yararlanmanın ikinci şartı dava açma süresi içinde indirim için başvurulmasıdır. Mükellefler ve adlarına ceza kesilmiş bulunanlar, VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar hakkında ihbarnamenin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cezada indirim için vergi dairesine başvurabilir (GİB, 2008b: 13). Vergi aslı ile ceza ihbarnamesinin farklı tarihlerde tebliğ edilmesi durumunda, bunlardan ilkinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde, cezada indirim talebinde bulunulması gerekir.

Cezalarda indirimden yararlanabilmenin üçüncü şartı ise vergi aslı ile cezanın indirimden arta kalan kısmının ödenmesidir. Ödeme vadesinde veya 6183 sayılı Kanununun 10. maddesinde sayılan teminatlardan⁵² herhangi birini göstermek

⁵² AATUHK madde 10’da teminat olarak şunlar kabul edilmektedir: Para; Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları; Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler; Hükümetçe belli edilecek milli

koşuluyla vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde yapılmalıdır. Kural olarak ceza indiriminden yararlanmak isteyen mükellef veya ceza sorumlusunun bu durumu, dava açma süresi içinde vergi dairesine bildirmesi gerekse de, hiçbir başvuruda bulunmaksızın vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının hesaplayıp süresi içinde ödeyenler de, indirimden yararlanabilirler.

Cezalarda indirimin koşullarını yerine getiren ve cezalarda indirim talebinde bulunan mükellef vergi aslının tamamını vergi cezasının ise indirim sonrası arta kalan miktarını vadesinde ödeyeceğini taahhüt etmektedir. Bu süre içinde ödemenin yapılmaması indirim talebini geçersiz kılmakta ve vergi aslı ile cezanın tamamı ödeme zorunda kalınmaktadır. Maliye Bakanlığı 21.05.1980 tarihli 304 sayılı Özelge'de vergi aslının vadesinde, daha sonra gelecek taksitlerinin vadesinde ödenmemesi halinde, indirim talebi geçersiz sayılacağı belirtilmiştir.

Cezalarda indirim ile ilgili özellik arz eden diğer bir konu ise tarhiyat türleri farklı olan vergilerde cezalarda indirim müessesesinden ne şekilde yararlanılacağıdır. Adına hem ikmalen hem de re'sen tarhiyat yapılmış olan mükellef koşullarını yerine getirmek şartıyla, ikmalen yapılan tarhiyata dava açılmaması, re'sen tarhiyata karşı dava açılması halinde ikmalen tarhiyatla ilgili olarak ceza indirimden yararlanabilir (Pehlivan Y., 2005: 117). Belirtilen tüm bu koşulları yerine getirmekle birlikte cezalarda indirim talebinden yararlanan mükellefin indirim sonrası kalan vergi cezası tutarı ile vergi aslının tamamını eksiksiz bir biçimde zamanında ödeme koşuluyla yararlanması mümkündür. Mükelleflere tanınan idari bir hak olan cezalarda indirimden, vergi hatalarında yararlanma imkânı bulunmakla birlikte, konunun daha net anlaşılması açısından aralarındaki ilişkinin incelenmesi faydalı olacaktır.

esham ve tahvilat; İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

2.3.2.2.2. Cezalarda İndirim ve Vergi Hataları İlişkisi

Cezalarda indirim öncelikle mükelleflerin yanlışlıkla veya bilgisizlikleri nedeniyle kasıt unsuru taşımaksızın yol açtıkları vergi ziyasına yönelik tanınan bir çözüm yöntemidir. Vergi hataları da kasıt unsuru olmaksızın yanlışlıkla veya bilgisizlik nedeniyle ortaya çıkan hesap ve vergilendirme hatalarından oluşmaktadır. Cezalarda indirim kurumunun getiriliş amacı, idare ve mükellefi yargı yoluna başvurmaksızın vergi uyuşmazlıklarının masrafsız bir şekilde çözümlenmesi ve vergi alacağıının en kısa sürede Hazineye intikalinin sağlanmasıdır (Erdem, 2007: 62). Cezalarda indirim müessesesi ile idare, vergi aslının ve gecikme faizinin tamamı ile cezanın bir kısmını tahsil etmiş olmaktadır. Uyuşmazlığa konu vergi ve cezanın dava konusu yapılması ve davanın kazanılması sonucunda, idarenin vergi ve gecikme faizi ile cezayı, tahsil edememesi de olasıdır.

Aleyhine düzeltme yapılan mükellefler cezalarda indirimli ödmeden yararlanabilir. Cezalarda indirimin kapsamında açık bir şekilde VUK 116–126 maddeleri uyarınca yapılan tarhiyatlar yer almaktadır. Bu açıdan düzeltme sonucunda tarh edilen cezalara ilişkin olarak mükellef gerekli koşulları taşıması halinde cezalarda indirim uygulamasından yararlanabilir. Ayrıca VUK 375. maddesinde yer alan vergi cezalarında yapılan hatalar için de aynı koşullar geçerlidir.

Cezalarda indirimden faydalanabilecek cezalara tarhiyatların türü bakımından sınırlama getirilmiştir. Buna göre ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar; vergi beyannamelerinin kanuni sürenin bitiminden sonra pişmanlık ve ıslah talebi olmaksızın verilmesi; re'sen takdire gidilmesi aşamasında, beyan üzerinden yapılan tarhiyatlar; vergi hatalarını düzeltme hükümlerine göre yapılan tarhiyatlar ve son olarak Emlak Vergisi Kanunu'nun 27.maddesi uyarınca ek sürede verilen beyannamelere istinaden kesilen ikinci derece usulsüzlük cezaları (Kızılot ve Kızılot, 2010: 154) bu kapsamda girmektedir. Cezalarda indirim sadece vergi ziyası cezası, genel ve özel usulsüzlük cezaları gibi mali nitelikli cezalar için söz konusudur.

Vergi hatalarında veya cezalarında yapılan hatalar VUK'nda belli edilen usul ve esaslara göre düzeltilir. Bu düzeltme sonucunda tarh edilen cezalar indirim kapsamında olmakla birlikte vergi hatalarının düzeltilmesinde etkin bir yol olmadığı

ifade edilebilir. Özellikle VUK 376. maddesinde yer alan vergi ziyai cezaları için bu geçerli olacaktır. Vergi ziyai cezalarına tanınan ve her mükellefin tüm vergi mükellefiyeti boyunca bütün vergi türleri için bir kez uygulanan 1/2'lik indirimden bir kez yararlanan mükellefe, bundan sonra kesilecek cezalarda üçte biri oranında indirim uygulanır. Bu açıdan ele alındığında yüksek miktarlarda olmayan vergi ziyai cezaları için cezalarda indirimden yararlanmak uygun olmayabilir. Bununla birlikte yine her seferinde üçte birlik indirim tabi olan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için kesilen ceza miktarını dikkate almaksızın indirim talebinde bulunmak rasyonel bir davranış olabilir.

2.3.2.3. Pişmanlık ve Islah Müessesesi

Türk Vergi Hukukunda pişmanlık ve ıslah müessesesine ilk kez 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK'nun 348'inci maddesinde yer verilmiştir. 1951 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı Kanun ile kaldırılan bu müessese 6094 sayılı Kanun ile yeniden yürürlüğe girmiş ve zaman içinde çeşitli kanunlarla değişikliklere uğrasa da son şeklini 4369 sayılı Kanun ile almıştır (Işık ve Topaç, 2006a: 70- 71). Pişmanlık ve ıslah müessesesinin vergi hataları ile olan ilişkisinden önce bu idari çözüm yolunun koşullarına ve kapsamına değinilmesi gereklidir.

2.3.2.3.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesi ve Koşulları

Vergi ceza hukukuna özgü bir kurum olan pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi sorunlarının çözümünde mükelleflerin sübjektif durumu ve iyi niyeti göz önünde tutularak pişmanlıkla verilen beyannamelere ceza uygulamasını önlemektedir. Olayın kendiliğinden haber verilmesi bu müessesenin pişmanlık boyutunu, yükümlülüklerin yerine getirilmesi de ıslah boyutunu temsil etmektedir (Karakoç, 1994: 10). Pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamına VUK'nun 371. maddesinde, "*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verilmesi halinde haklarında vergi ziyai kesilmez*" şeklinde yer verilmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanma koşullarına aşağıda yer verilmiş olup, bunlardan birinin gerçekleşmemesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz. Bu şartlar şunlardır:

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce hakkında herhangi resmi bir makama ihbarda bulunulmamış olması,
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması,
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık ve ıslah kurumunda mükellef vergi kaybına yol açacak işlemlerinden vazgeçerek vergi kaybını önleme amaçlı bir bildirimde bulunmaktadır (Ateşgaoğlu, 2010: 186). Mükellefin kendiliğinden haber vermeyi tarh zamanaşımı süresi içinde yapması ve bu haber verme sonucunda vergi kaybının ortaya çıkması gereklidir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 179). Aksi takdirde mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün olmayacaktır.

Pişmanlıkla verilen beyannamelerde pişmanlık ve ıslah hükümlerinin geçerli olabilmesi için haber verme dilekçesinin de verilmesi gerekir. Mükellef dilekçe vermeyip beyannamesinde pişmanlık hükümlerinden yararlanma isteğini bildirmesi halinde de bu hükümlerden yararlanabilir (Işık ve Topaç, 2006c: 73).

Uygulamada pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili tartışılmakta olan bir konu ihtirazı kayıtla pişmanlık beyannamesinin verilip verilemeyeceğidir. Bu konuda

pişmanlık beyannamesine ihtirazı kaydın konulmasının müessesenin yapısına aykırı bir durum oluşturduğu ile pişmanlık beyannamelerine ihtirazı kayıt konulmasının bir sorun teşkil etmediği şeklinde iki farklı görüş bulunmaktadır (Yerlikaya, K., 2005: 51). Ancak gerek Danıştay kararlarından gerekse 25.07.2002 tarihli 40427 sayılı Maliye Bakanlığı muktezalarından hareketle pişmanlık beyannamelerine ihtirazı kayıt konulamayacağı anlaşılmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah ile ilgili diğer bir tartışmalı konu verilen pişmanlık beyannamesinde zarar gösterilmesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı olup olmadığıdır (Arı, 2006: 104). Bununla ilgili olarak 238 seri numaralı VUK Genel tebliğinde, pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyanı veya mahsuplar nedeniyle ödenecek verginin bulunmaması halinde, pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği, iki kat birinci derece genel usulsüzlük cezası uygulanacağı ve gerek görülmesi halinde mükellefin incelemeye sevk edileceği yönünde görüş bildirilmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi sonuçları açısından değerlendirilecek olursa; pişmanlıkla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açma hakkı bulunmadığı söylenebilir. Bu müesseseden yararlanan mükellefin işlediği fiil suç olmaktan çıkmakta ve hakkında vergi ziyayı cezası, iştirak cezaları uygulanmamakta, sadece usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin Diğer Tarh İşlemleri başlıklı bölümü 87/3'üncü madde hükmünde⁵³ “yer alan şartlara göre usulsüzlük cezası kesilmektedir. Pişmanlık şartlarına uyulmaması halinde değerlendirme masasınca pişmanlık şartlarına uymayan mükelleflerin bildirilmesi üzerine bu mükellefler

⁵³ Pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilen beyannamelere aşağıdaki cezalar kesilir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 87/3):

- Pişmanlık istemi kabul edilen beyannamelere birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilir.
- Pişmanlık istemi kabul edilmeyen beyannameler kanuni süresinden sonra verilen beyanname kabul edilerek birinci derece iki kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının %50'si kıyaslanarak miktar itibarıyla ağır olanı kesilir.
- Pişmanlık talebi ile verilen beyanname ek beyanname niteliğinde ise usulsüzlük cezası kesilmez.
- Vergisi kanuni sürede ödenmiş olmakla birlikte, beyannamenin kanuni süresinden sonra pişmanlıkla verilmesi halinde, birinci derece bir kat usulsüzlük cezası kesilir.

tarafından verilen beyannamelere kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere uygulanan cezalar kesilmektedir.

Pişmanlık talebinde bulunan mükelleflerin beyannamelerini haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu süre içerisinde verilmeyen beyannameler için pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı kalmamakta, bu beyannameler kanuni süreden sonra verilen beyannameler kapsamında değerlendirilmekte ve birinci derecede iki kat genel usulsüzlük cezası ile % 50 olarak kesilen vergi ziyai cezası kıyaslanarak miktar itibarıyla fazla olanı kesilmektedir (Işık ve Topaç, 2006d: 94). Pişmanlık müessesinden yararlanmak için mükellefin haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödeme süresi geçmiş vergisini pişmanlık zammıyla birlikte ödemesi gereklidir.

2.3.2.3.2. Pişmanlık ve İslah Müessesesi ve Vergi Hataları İlişkisi

Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen tüm vergiler için uygulanır. Temelinde vergi ziyai yatan ve vergi dairesinin bilgisi dâhilinde olmayan bir olayın kendiliğinden dilekçe ile ilgili makamlara haber verilmesi (GİB, 2008a: 12) ile uygulanması gereken ceza affedilmek suretiyle vergi asıllarının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi amaçlanmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile daha önce hiç beyan edilmemiş veya beyan edilmekle birlikte eksik veya yanlış beyan edilen gelirler üzerinden gerekli şartları taşımak kaydıyla kendiliğinden haber veren mükelleflere vergi ziyai cezası kesilmez.

Mükellefin başvurusu üzerine yapılan ve mükellefin matrahı hatalı olarak eksik bildirmesi durumunda pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ek beyanda bulunarak düzeltme isteminde bulunabilir (Koç, 1990: 61). Bu açıdan vergi hatalarının düzeltilmesinde bu müesseseden yararlanma çeşitli avantajlar sağlayacaktır.

Vergi hataları ile pişmanlık ve ıslah müessesesi arasındaki ilişki öncelikle mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılan vergi hataları için geçerli olacağı ifade edilebilir. Pişmanlık beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde uygulandığı için re'sen düzeltme ile ortaya çıkarılan vergi hatalarına karşı pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılması mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte

başvuru üzerine ortaya çıkarılan hatalarda mükellef hakkında vergi incelemesine başlamadan veya durum takdir komisyonuna sevk edilmeden kendiliğinden haber verilen beyannameler ile ilgili pişmanlık hükümlerinden yararlanılması mümkündür. Burada süreç mükellefin kanuni süresinde verdiği beyannamesinde daha sonradan vergi hatası olduğunu fark etmesiyle başlayacaktır. Mükellef kendi aleyhine bir durum teşkil eden vergi hatasını ek bir beyanname ile düzeltilmiş şekliyle 15 gün içinde bağlı olduğu vergi dairesine verecektir. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ek olarak pişmanlık talebi ile verilen ek beyannameye usulsüzlük cezası kesilmez. Ayrıca pişmanlık talebi ile verilen bu ek beyannameye ortaya çıkan vergi ziyayı ise pişmanlıktan yararlanılması nedeniyle vergi ziyayı cezası da kesilmeyecektir. Bu şekilde vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası ödenmeyecektir.

2.3.2.4. Bazı Ülke Örnekleri İle Vergi Hatalarının İdari Aşamada Çözülmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi her ülkenin kendi kanunlarında belirtilen usullere göre gerçekleştirilir. Mükellefler vergi kanunlarında yer alan hükümlere dayanak göstererek hataların düzeltilmesini talep edebilir. Aynı şekilde hata olduğunu tespit eden vergi idaresi de düzeltme yoluna gidebilir. Vergi hataları düzeltme yolu dışında idari aşamada en sık uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir. Uzlaşma ile ilgili ülke uygulamalarına bakıldığında uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla anıldığı ve farklı yaklaşımlar benimsedikleri görülmektedir. Çoğu ülkede idari aşamadaki çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna gidilemediği görülmektedir. Bu çerçevede Almanya, ABD, Avustralya, Fransa, İngiltere ve Kanada'da vergi hatalarının idari aşamada çözümlenmesi incelenmiştir.

2.3.2.4.1. Almanya

Almanya'da vergi hatalarının kapsamına ve buna ilişkin düzenlemelere Alman Mali Kanununda (Fiscal Code) yer verilmiştir. Vergi idaresi beyannamelerin eksik doldurulduğunu, beyannamenin verilmediğini veya bilgi eksikliği veya bir hata nedeniyle doğru olarak doldurulmadığını tespiti halinde beyannamelerin teslimini ve hatalı işlemlerin düzeltilmesini talep eder (German Fiscal Code, Bölüm 89, fıkra 1).

Mükelleflerin hatalı işlemlerle ilgili düzeltme taleplerini öncelikle vergi dairesine yapmaları gerekmektedir. Bu talepleri itiraz servisinde karara bağlanır. Diğer mali ve idari işlemlerde de şikâyet hakkı bulunmakta ve bu şikâyetler Yüksek Maliye Dairesince karara bağlanmaktadır. Mükellefler düzeltme talepleri ve şikâyetlerine ilişkin alınan kararlara karşı bir ay içinde dava açabilirler. Fakat yargı yoluna başvurmadan önce idari yollara başvuruda bulunulduğu ve bu başvurunun reddedildiğinin belgelendirilmesi gerekir (Can, 2004: 51). Buna istisna olarak matraha ilişkin itirazlarda vergi dairesinin mutabık olması durumunda, mükellef uzlaşmayı denemeksizin doğrudan vergi mahkemesine gidebilir.

Vergi idaresi idari işlemlerdeki yazım hataları, hesap hataları ve benzer açıklıktaki hataları her zaman düzeltme yetkisine sahiptir. Düzeltme hata ile ilgisi bulunan taraflarca talep edilir. İdari işleme ilişkin Gelir idaresine yazılı olarak verilen düzeltme talebi ile bu hatalar düzeltilebilir (German Fiscal Code, Bölüm 129). Mükellefin beyannamesindeki hatalı veya eksik bir işlem vergi miktarının az gösterilmesine veya ödenmesi gereken verginin doğru miktarda ödenmemesine yol açabilir, bu durumda gerekli düzeltmeler gecikmeden yapılır. İdari işlemin iptali veya düzeltilmesi için gerekli koşullar varsa mükellefin lehine/aleyhine düzeltmenin yapılacağı hükme bağlanmıştır (German Fiscal Code, Bölüm 177, fıkra 1-2).

Düzeltilme zamanaşımı geçtikten sonra hatalı işlemin iptali, düzeltme veya değişikliğe gidilemez. Bu durum açık hataların düzeltilmesinde de uygulanır. Tahakkuk dönemi, gümrük vergileri ve gümrük vergi iadeleri için bir yıl; gümrük vergileri kapsamına girmeyen veya Ticaret Kanununa göre ihracat ve ithalat vergileri kapsamında yer almayan vergi ve vergi iadeleri için dört yıldır (German Fiscal Code, Bölüm 169, fıkra 1, 2).

Diğer bir idari çözüm yolu olan uzlaşma bu ülkede çoğu ülkenin dayanağından farklı bir yapı arz etmektedir. Ülkemizde uzlaşmaya ilişkin hükümlere VUK'nda yer verilirken Almanya'da uzlaşma kanunlarda düzenlenmemiş yalnızca Federal Mali Mahkeme kararları ile uygulama alanı bulan bir müessesedir (Özyer, 2003: 808). Federal Mali Mahkeme ilk defa 1984 yılında aldığı bir kararla uzlaşmanın her iki taraf için de bağlayıcılığını kabul ederek, vergi hukukunda hukuki

konular üzerinde uzlaşma mümkün olmamakla birlikte olaya ilişkin konularda uzlaşmaya gidilmesinin mümkün olduğunu belirtmiştir. Ayrıca uzlaşmanın geçerli olabilmesi için yetkili memurların katılımı ve yanlış sonuçlara yol açmaması gerektiği, aksi takdirde yapılacak uzlaşmanın vergi dairesini bağlamayacağı vurgulanmıştır (Başaran, 2000: 36). Uzlaşmada; vergi dairesi müdürü, Maliye Bakanlığı'nın servis müdürü uzmanlar ile mükellef veya temsilcisi, mali müşavir ve avukatlar bulunur. Uzlaşma konusuna hukuki konular girmemekle birlikte vergi ile ilgili durumun gerçek niteliğinin tespit edilmesinin zor olduğu durumlar, değer tespiti veya matrahın tespiti gibi durumlar girmektedir (Özyer, 2003: 808). Vergi cezaları da uzlaşmanın konusuna girmekte, ancak ceza ile ilgili uzlaşmalarda mükellefin cezası hafifletilmemekte sadece ceza siciline işlemekten mükellef kurtarılmaktadır. Uzlaşma ayrıca yargıya intikal etmiş fakat karara bağlanmamış uyuşmazlıklar hakkında da uygulanmaktadır.

Alman Vergi Usul Kanununda uzlaşma ile ilgili hükümlere 220 ve 94. maddelerinde yer verilmiştir. 220'inci madde; "vergilemeyi basitleştirmeye matuf olmak ve vergi sonucunu tamamı ile değiştirmemek şartıyla, mükellefle uzlaşmalar yapmak caizdir" hükmüne yer verilirken 94'inci maddede ise; "vergileme ile ilgili her türlü idari tasarruflara ait belgeler tahakkuk aşamasında veya mükellefin onayı ile itiraz ve dava aşamalarının herhangi birinde geri alınarak iptal, tadil ve tashih edilir" (Kızılot ve Kızılot, 2010: 82- 83) hükmüne yer verilerek uzlaşmanın yasal çerçevesi çizilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde büyük ölçüde uzlaşma yöntemi kullanılmasına rağmen, vergi ve cezalarda indirim yöntemlerine de kimi zaman başvurulmaktadır.

2.3.2.4.2. Amerika Birleşik Devletleri

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı aşamasından önce, vergi idaresinin içinde örgütlenmiş olan uyuşmazlık ofisine (Appeals Office) başvurmak zorunludur. Vergi hataları kavramına Milli Gelir Kanunu (Internal Revenue Code) fasıl 6213 g fıkrasında yer verilmiştir. Bu fıkra göre matematiksel veya yazım hataları şunlardan oluşmaktadır (Internal Revenue Code, Başlık 26, Madde 6213, (g)(2)): Beyannamede toplama, çıkarma, çarpma veya bölme işlemlerinde yapılan hatalar; herhangi bir liste veya cetvelin yanlış kullanılmasından kaynaklanan hatalar;

gelir unsurunu beyannameye geçirirken yapılan hatalar; beyanname düzenlenirken gerekli olan bilgilerin verilmemesi şeklinde kusurlar; belirli bir parasal miktar veya yüzde, oran veya kesir olarak belirtilmiş ve beyannamede gösterilmesinde yasal bir sınırı olan indirimler veya vergi kredilerinin yasal sınırı aşan miktarda uygulanması.

Amerika’da vergi hatalarının tespiti farklı şekillerde gerçekleşebilir. Vergi hatalarının tespiti ve düzeltilmesinde IRS, ana sistem üzerinden hatalı durumların belirlenmesinde periyodik kayıt rutinleri uygulamaktadır (GAO, 2007: 18). IRS matematiksel hataların tespitinde “Math Error Authority (MEA)” programını kullanmaktadır. IRS’ye beyannamelerdeki matematiksel veya açık ve mutlak vergi hatalarının varlığı halinde MEA programı ile ek vergi tarh veya vergi hatalarını düzeltme yetkisi verilmiştir. Örneğin IRS, MEA programı ile bir mükellefin beyanname üzerinde bir indirim veya istisnayı kanunun belirlediği sınırdan fazla uyguladığını tespit etmekte ve bu hatayı düzeltme imkânı sağlamaktadır (GAO, 2010: 28). Matematiksel ve açık hataları tespit etmek kolaydır, ancak bunlar dışında yer alan hataların tespiti ancak denetimle ortaya çıkarılabilir (GAO, 2000: 27).

ABD’de vergi hatalarının düzeltilmesi, makul bir nedene dayanan ve gelir vergisi, veraset yükümlülükleri ve özel tüketim vergileri ile ilişkili olan iyi niyetli mükelleflerin yaptığı hataların düzeltilmesine dayanan bir işlemdir (Tosuner ve diğerleri, 2008: 18). Milli Gelir Kanunu 1311. maddesinde hataların düzeltilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Genel kural olarak IRC’nin 1312. maddesinde tanımlanan durumlardan bir veya birden fazlasının tespit edilmesi halinde kanun hükümleri doğrultusunda 1314. maddede belirlenmiş yöntemlerle düzeltilir (Internal Revenue Code, Başlık 26, Alt başlık A, Bölüm 1, Alt bölüm Q, Madde 1311, a). Dava aşamasında düzeltme özelliği içermediği yetkili bir mahkeme tarafından hükme bağlanan ve temyizi mümkün olmayan hatalı idari işlemler, düzeltme hükümlerinin dışındadır (Derdenger, 2008:2).

IRS’de uyuşmazlıkların çözümünde İtiraz Dairesi (Appeals Office), inceleme bölümü (examination division) ve Baş Daire Başkanlığı (Office of Chief Counsel) gibi birimler görevlidir. Genellikle, çoğu vergi uyuşmazlığı denetim talebi ile başlamakta ve denetim sürecince devam etmektedir (Parsly, 2007: 678). Mevcut

vergi hataları yapılan incelemelerle tespit edilebilir. Bu aşamada indirim ve istisnaların hatalı olup olmadıkları incelenmekte ve hatalı çıkması halinde re'sen tarhiyat yapılmaktadır (Kvanli ve Schauer, 2005: 33). ABD'de IRS'nin ikmalen tarhiyata başvurma imkânı mükellefin beyan tarihinden itibaren üç yıldır. Ancak IRS yapılan beyanın % 25 veya daha fazla oranda eksik beyan edilmesi halinde bu süreyi 6 yıla kadar uzatabilir (Öner E., 2005b: 106).

Vergi mükellefi vergi uyuşmazlığının ortaya çıktığından ilk kez İnceleme Raporunun tebliği ile haberdar olur. Bu tebligatla beyannamedeki hatalar vurgulanmakta veya belli konular hakkında bilgi talep edilmektedir. Vergi borcunu gösteren inceleme raporunun tamamlanmasıyla, vergi idaresi "30-Day Letter" olarak geçen kanuni bir açıklama içeren ihbarnameyi hazırlar. Mükellefin bu ihbarnameyi cevaplandırması için 30 günü vardır. Mükellef inceleme raporuna karşı İtiraz Dairesine başvurabilir (McDonough, 1993: 38). Vergi mükellefi inceleme ve toplam öngörülen vergi için ilgili yazılı veya sözlü açıklama isteyebilir, iade talep edebilir veya uzlaşma talebinde bulunabilir (Quijano ve Mock, 2010: 737).

Mükellef aleyhine yapılan düzeltmeye karşı vergi dairesine itiraz edebilir. Vergi dairesinin 60 gün içinde mükellefin itirazına cevap vermesi gereklidir. Mükellef talebi üzerine vergi dairesi ile vergi hatasına ilişkin uyuşmazlıkla ilgili görüşme yapabilir. Bu görüşmede anlaşma sağlanamaması halinde, vergi dairesi, mükellefe 30 gün içinde, ödemenin yapılmasına ilişkin ihbarname gönderir (Derdenger, 2008:2). Vergi hatasının düzeltilmesi sonucunda fazla tarh edilen verginin ortaya çıkması halinde IRS tarafından bu miktar beyannamenin verilmesi gereken en son tarihten itibaren 45 gün içinde mükellefe iadesi yapılmalıdır. Bu süre içinde iade yapılmazsa idare mükellefe faiz ödemek zorunda kalır (Öner E., 2005: 239).

Vergi mükelleflerinin kasıt niyeti olmaksızın beyannameler üzerinde yaptıkları hatalar sonucunda parasal ceza kesilmekte ve bu da mükellef açısından ilave maliyetlere yol açmaktadır (Logue, 2005: 376- 377). Ancak, kasıtsız ihmallerde ve hatalarda gönüllü bildirimleri özendirmek için, koşulları sağlayan durumlarda cezalar silinmekte veya indirime gidilmektedir. IRAS "ödemersiz süre" olan 1 yıllık

yasal süre içinde yapılan gönüllü bildirimlerin cezalarını silebilir. “Ödemesiz süre” bittikten sonra yapılan gönüllü bildirimlerde IRAS Kurumlar vergisi için cezalarda % 5, mal ve hizmet vergileri ve stopaj vergileri için % 5 indirim gidebilir. Cezaların silinmesi veya cezalarda indirim sadece bir kez kullanılabilir (IRAS, 2010: 4).

Vergi hatalarının idari aşamada çözümünde uygulanan diğer bir yol uzlaşmadır. Uzlaşma; IRS tarafından ödemesi gecikmiş vergileri tam olarak ödeyemeyen ancak var olan varlıkları ve mevcutları veya gelecekteki gelirleri ile bir kısmını ödeyebilme gücü olan mükellefler için kullanılan bir tahsil aracıdır (Gutierrez ve Hulen, 1997: 58) ve mükellef ile vergi idaresi arasında IRC madde 7122 kapsamında vergi borcunun kanunen ödenmesi gereken miktardan daha azının ödenmesine imkân verir.

IRS’ye çeşitli durumların varlığı halinde uzlaşma yapma hakkı verilmiştir. Bunlar (Anders ve Kasperski, 2003: 14): vergi yükümlülüğünün toplam miktarındaki şüphe; vergi borcunun tahsil edilebilirliğindeki şüphe, mükelleflerin toplam yükümlülüklerini yerine getirmedeki ekonomik durumlarının yetersizliği, toplam yükümlülüğünün tahsilinin mükellefi ekonomik zorluğa sokabileceği veya vergi mükelleflerinin vergi borcunun miktarında uzlaşma sağlamak için yeterli bir dayanak oluşturmaya zorlayıcı kamu politikası veya eşitlik koşulları gibi durumlardır.

Mükellefin uzlaşma tutanağını kabul etmesiyle uzlaşma kesinleşmektedir. Ancak hile ve hatalara ilişkin durumlar istisnadır. Hile ve hatalarda hakkında uzlaşma sağlanmış bir vergi aslı veya cezasında daha sonradan hata ve hile yapıldığı tespit edilirse bunlar düzeltilmektedir. Uzlaşma talebinin vaki olması halinde mahkeme durumu genel hukuk kuralları kapsamında değerlendirmekte, eğer taraflardan birisince bir hata yapılmış ve bu hatanın maddi bir etkisi olmuşsa Madde 7122’de yeniden uzlaşmaya gidilmektedir. ABD’de uzlaşma müessesinin kapsamına vergiler ve vergilere ilişkin her türlü parasal ceza ve faizler girmekte, kaçakçılıkla ilgili vergisel suçlar ise bu kapsamın dışında kalmaktadır (Özyer, 2003: 807). Uzlaşmaya başvuran mükellef uzlaşma teklifi görüşmelerinde bizzat kendini temsil edebileceği gibi sicile kayıtlı vekili, yeminli mali müşavir veya avukatta temsil edebilir (Serim, 2006: 105).

Bir İtiraz- Uzlaşma merkez birimi ile iki uygulama birimi bulunan kuruma yapılan başvuruların % 85'i mükellef ile anlaşılmasıyla sonuçlanmaktadır. Bu birim içerisinde küçük ölçekli firma ve kişisel işletmeler ile ilgili ihtilafların çözüldüğü Genel Uzlaşma Birimi (General Appeals Program) ile büyük işletmelerle ilgili ihtilafların çözüldüğü Büyük İşletmeler ve Özellikli İşlemler Birimi (Large Business And Speciality Programs) isimli iki ayrı yapılanma söz konusudur. Ayrıca bu iki birim arabuluculuk⁵⁴ hizmetleri de vermektedir (Öner, 2005b: 177).

Mükellefler tarhiyattan önce uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde de bulunabilirler. Tarhiyat öncesi uzlaşmada mükelleflerin verginin tarhından önce uyuşmazlıklarının çözümlenmesi fırsatı sağlanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması mükelleflere bir daha inceleme süresince ilave bir tarhiyat çıkarmayacağı güvencesini vermektedir (Ernst&Young, 2010: 10). Mükellef uzlaşma görüşmelerinden önce uzlaşma komisyonuna delillerini açıklayıcı yazılı bir açıklama hazırlar. Uzlaşmanın kabul edilmesiyle birlikte uzlaşma tutanağındaki miktar kesinleşir. Mükellefe bu durum tebliğ edilir ve tebliği alan mükellef kesinleşen tutarı vadesinde ödemelidir (IRS, 2004: 15-16). Uzlaşma teklifi kabul edilmediğinde, vergi dairesi uzlaşmanın sağlanmadığına ilişkin "90-Day

⁵⁴ Bu arabuluculuk hizmetleri şunlardan oluşmaktadır (IADRS, 2007: 85; Thomas, 2007: 127, 128):

- *Erken başvuru yöntemi* (Under early referral), Uyuşmazlıkların hızlı bir şekilde çözümünde uygulanan bir yöntemdir.
- *Hızlı arabuluculuk yöntemi* (Under fast track mediation); Küçük İşletme Sahipleri/ Serbest meslek erbaplarının uzlaşma talebi, cezalar ve diğer tarh işlemlerine karşı başvurduğu bir yöntemdir. Arabuluculuk konusunda deneyimli kişilerce mükellef ve IRS arasındaki anlaşmazlıkların ve mevcut kanun hükümlerinde yer alan ortaklaşa kabul edilebilir olası çözüm yolları ile kırk gün içinde çözümlenmektedir.
- *Hızlı anlaşma yöntemi* (Under fast track settlement), orta ve büyük ölçekli şirketler için uygulanmakta olan bir alternatif çözüm yöntemidir. Bu programın amacı mükellefe denetim süresinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için yardım etmektir. Bu yöntem isteğe bağlı olarak Küçük İşletmeler, Serbest meslek kazancı elde eden mükellefler için de ayrıca geçerli olabilir. Bu yöntem gönüllüğe dayanmakta ve eğer taraflarca kesinleşmedikçe son çözüm yolu olarak geçerli olmamaktadır. Başvuruya dayanan yöntemde 30 day letter mektubu gelmeden önce uyuşmazlıkların çözümünde kullanılır.
- *Başvuru sonrası arabuluculuk* (Under post-appeals mediation), İtiraz merciden arabulucular veya IRS arabulucuları olmayan kişilerin İtirazlarda başarılı olamayan müzakereler hakkında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda kullanılır. Son olarak, tahkim (hakemlik) mükelleflerce talep edilebilir. Anlaşma müzakereleri başarılı olmazsa, mükellef ile İtiraz merci ortak isteğine bağlı olarak tahkime başvurulabilir. Arabuluculuk ile seçilen çözüm yöntemine bağlı olarak tüm süreç 90 ile 120 gün içinde tamamlanabilir.

Letter” olarak geçen tebliğ gönderilir. Tebliğ tarihinden itibaren 90 gün içinde mükellef yargıya başvurabilir (McDonough, 1993: 38).

ABD’de vergi uyuşmazlıklarının % 95’i uzlaşma ile çözümlenmektedir. Gerçek kişilerin vergi beyannameleri üzerindeki matematiksel hatalara bakıldığında 2009 yılında bildirilen matematiksel hatalar 8.445.374, toplamda ise 10.554.735’dir (IRS, 2011: 38). 2010 yılında 57.000 uzlaşma teklifi alınmış, bunlardan 14.000’i kabul edilmiş ve kabul edilen uzlaşma taleplerinin toplam miktarı 129.668 bin dolar gerçekleşmiştir (IRS, 2011: 41). ABD’de federal düzeyde, kişiler IRS denetçileri tarafından yaklaşık olarak üçte iki oranında yapılan vergi tarhına karşı itiraz etmekte ve itiraza konu vergi miktarının yarısından fazlası idari aşamada kaldırılmaktadır (Smith ve Stalans, 1994: 338).

2.3.2.4.3. Avustralya

Avustralya vergi sistemi mükelleflerin vergi tarhlarına karşı idareye düzeltme talebinde bulunmasına izin vermektedir. Bu düzeltme talebi, süresi içinde ve yazılı bir şekilde olmalıdır. İdare tüm düzeltme taleplerini değerlendirmekte ve düzeltmeye konu işlemin tümünün veya bir kısmının düzeltilmesine izin vermekte veya tamamen reddetmektedir. Mükellefin aleyhine yapılan düzeltmeye karşı iki seçeneği bulunmaktadır; idari kararının gözden geçirilmesi için üst makamlara İdari İtiraz Birimi’ne (Administrative Appeals Tribunal-AAT) başvurma veya adli inceleme için Federal Mahkemede dava açma (Fayle, 1999: 93).

Normal şartlarda kanunlara aykırılık, dikkatsizlik veya ihmalle davrandıklarına ilişkin bir kanıt bulunmadığı takdirde, mükelleflerin beyanlarının tam ve doğru oldukları varsayılır. Ancak kimi zaman beyanname, bildirim ve diğer raporlama belgeleri üzerinde hata yapılabilir. Hatalı işlem yaptığını fark eden mükellef durumu vergi dairesine kendiliğinden haber verdiğinde, bildirimi gönüllü bildirim kabul edilir ve genellikle idari para cezaları ve faiz ödemesi için çeşitli imtiyazlar sağlanır (ATO, 2011a: 1).

Uyuşmazlıkların yasal çözümü öncelikle Avustralya Vergi İdaresi (ATO) müfettişleri tarafından yapılan iç değerlendirme ile başlar. İnceleme sonucunda vergi

mükelleflerinin izin verilmeyen veya kısmen izin verilen işlemleri tespit edilirse mükelleflere çeşitli haklar sağlanır. Mükellefler AAT'ye başvurabilir veya Federal Mahkemelere ve temyizen Federal Üst Mahkemeye gidebilir (Tran, 2002: 13). AAT vergi uyumsuzluklarıyla ilgili karar veren bağımsız bir idari organdır. Bu kararlara ve itirazlara ilişkin değerlendirmeler Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde yapılır.

Düzeltilmenin gerekçeleri şunlardan oluşur (ATO, 2011a: 1): kayıt hatası yapılması, bazı gelirlerin gösterilmemesi, vergilendirebilir kaynakların gösterilmemesi, sermaye kazançlarının raporlanmaması, eğer önceki yıllara ilişkin ödemek zorunda olduğu vergiye tabi geliri varsa; bir indirimi veya istisnayı uygulamaması, istisnayı yanlış uygulaması, beyanname üzerinde yanlış bir tarife, oran ve miktar kaydedilmesi; kasıtlı veya kasıtsız olarak indirilmesine imkân bulunmayan giderlerin indirilmesi. Düzeltme için zamanaşımı süresi dört yıldır.

Vergi İdaresi Kanunu 1953 (Taxation Administration Act) mükelleflere 60 gün içinde itiraz hakkı verir, bu düzeltme için mükellef açıkça spesifik bir başvuruda bulunmadığı sürece zaman limiti başlamayacak ve ATO daha fazla bilgi istediğinde, zaman limiti yeniden başlayacaktır (Chapple, 1999: 324).

ATO'nun Uzlaşma Uygulama Kodu (Code of Settlement Practice) uzlaşma komisyonu tarafından vergi yükümlülüğünün doğruluğu konusunda vergi uyumsuzlukları ile ilgili uzlaşma yapılıp yapılmamasına ilişkin yetki veren resmi bir kılavuzdur (ATO Practice Law Administration/7, madde 8-9). ATO tarafından yayınlanan "Bölüm 27" uzlaşma başvurusu ve işlemleri hakkında bilgiler vermektedir. Uzlaşma, bu kapsamda kanunen ödenmesi gereken miktar yerine daha az bir miktarın ödenmesini kabul eden kalıcı bir anlaşmadır. Daha sonraki bir tarihte veya taksitler halinde, tam ödeme içeren anlaşmalar bu kapsamda yer almaz (ATO Practice Law Administration/3, Madde 7).

Mükelleflerin tüm mal varlıklarının ve yükümlülüklerinin ayrıntılarını içeren bilgiler sağlaması, önceki bir yıllık gelir ve varlıklarının bilgisi ile bir yıllık ayrıntılı harcamalar listesini vermesi ve böylece borcun tümünü ödeyemeyeceğini kanıtlarıyla birlikte sunması gereklidir. Uzlaşma talebinin kabul edilmeyeceği durumlar söz konusudur. ATO, vergi borçlusunun toplam net varlıklarından daha az miktardaki

uzlaşma tekliflerini, İflas Kanunu veya Şirketler Kanunu çerçevesinde veya üzerinde bir yararı olmayacak uzlaşma önerisini, vergi borçlusunun veya eylemde bulunduğu kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunduğu ve vergi borçlusunun uzlaşma gerekçesi olarak sadece ödeme sıkıntısı iddiasında bulunduğu uzlaşma taleplerini dikkate almayacaktır (ATO Practice Law Administration/3, madde 50-68).

ATO 2008 yılında Yıllık Gönüllü Uyum Düzenlemesi (Annual Compliance Arrangement -ACA) ile adlandırılan tarhiyat öncesi uzlaşma yürürlüğe koymuştur. Bu süreç vergi idaresi ile mükellefin vergi risklerini önceden diyalogla anlaşmasını içermektedir (Ernst& Young, 2010: 14). Haziran 2010'da ATO Büyük Ölçekli Firmalar ve Vergiye Uyum Kılavuzu (Large Business and Tax Compliance Booklet) yayımlamıştır. Bu kılavuzda alternatif uyuşmazlık yöntemlerinin daha çok uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Yine Haziran ayında Federal parlamento, yargıya başvurmadan idari aşamada uyuşmazlıkların çözümünün geliştirilmesini vurgulayan Sivil Uyuşmazlıkların Çözümü Bildirisi 16'yı (Civil Disputes Resolution Bill6) yayımlamıştır. Yeni bildiride mükellef ile ATO arasında uyuşmazlıkların çözümünde ve açıklanmasında çeşitli aşamaların izlenmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Bu aşamalar yargıya intikal etmeden önce doğrudan müzakereler şeklinde, uyuşmazlık konusunu arabulucu veya hakem tarafından veya konunun her iki tarafça açık bir şekilde görüşülmesini içermektedir (Ernst& Young, 2010: 20). Alternatif uyuşmazlık yöntemlerinin kanunen yer alması Avustralya tarafından anlamlı ve önemli bir adım olarak lanse edilmiştir.

2.3.2.4.4. Fransa

Fransa'da vergi uyuşmazlıkları idari aşamada başlıca düzeltme, indirim, pişmanlık ve uzlaşma yoluyla giderilir. Bu uyuşmazlıklardan dolayı vergilere ilişkin olanlar adli yargıda, dolaysız vergilere ilişkin olanlar ve dolaylı vergilerden muamele vergileri ise idari yargı alanında çözümlenir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 78).

Fransa'da vergi hatalarının düzeltilmesi, mükellefin vergi borcunda hatanın olduğu gerekçesiyle vergi dairesine düzeltme talebinde bulunması ile başlamakta ve bu sürecin sonunda hatalı vergi terkin edilmektedir (Tosuner ve diğerleri, 2008: 29).

Düzeltilme talebinde yazılı başvuru esas olmakla birlikte sözlü başvuruda da bulunulabilir. Mükellefin başvurusunun uygun bulunması halinde hatalı işlem düzeltilir. Uygun bulunmaması halinde mükellef dava açabilir (Saban, 2002: 297).

Fransa'da Vergi Usul Kanunu'nda hatalar için dört yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Vergi idaresine mükellefin düzeltme talebini altı ay içinde cevaplandırma süresi tanınmıştır. Mükellef düzeltme talebinin reddedilmesi halinde iki yıl içinde yargı yoluna başvurabilir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 78).

Mükellef, beyan ettiği vergi borcunun % 5' ini aşmayacak miktarda bir hatayı kasıtsız olarak yaptığını kanıtlarsa vergi cezası uygulanmaz. Ancak kasıtlı bir şekilde beyanname vermeme veya eksik beyanda bulunduğu tespit edildiğinde, aylık % 0.75 gecikme faizi ve ayrıca ödenmeyen vergi miktarının % 40'ı kadar ilave ceza uygulanır. % 40'luk olan ceza oranı suçun niteliğine göre % 80'e kadar yükselebilir.

Mükellefin yaptığı vergi hatası nedeniyle fazla vergi tahsil edilmiş olabilir, bu durumda idareye verilecek düzeltme beyannamesine dayanılarak hatalı vergi terkin edilecektir. Ancak düzeltme dilekçesinin verilmemesi veya geç verilmesi halinde verginin türüne göre farklı uygulamalar söz konusudur. Örneğin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefleri, hatalı vergiyi hazineye ödemek durumunda kalacaktır. Gelir vergisi, işletme vergisi ve emlak vergisi gibi diğer vergiler içinse, idarece gönderilen olağan vergi ihbarnamesi beklenmek zorundadır. Mükellef daha sonra vergi ihbarnamesine karşı, hatalı vergilendirme ile ilgili iddiasını gelirin elde edildiği yıldan sonraki ikinci yılın 31 Aralığına kadar yapmalıdır. Son başvuru tarihi yerel vergiler için bir yıl azaltılmıştır (Yurtsever, 2007: 102- 103).

Fransa'da uzlaşma müessesinin yerine ihtilafsız kaza adı verilen bir anlaşma yolu uygulanmakta ve bu yolla mahkeme anlaşmazlıklarının % 30'u çözülmektedir (Özyer, 2003: 808). Bu ülkede vergi aslı uzlaşmaya konu edilmeksizin yalnızca cezalarda uzlaşma yoluna gidilebilir. Ancak dolaysız vergilerde mükellefin ödeme gücü olmaması şartıyla Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay'ın olumlu görüşleri doğrultusunda Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu kararı ile dolaysız vergilerde vergi aslında da uzlaşma imkânı ortaya çıkmaktadır (Budak, 2006: 15). Mükelleflerin uzlaşmaya ilişkin talepleri, bağlı olduğu vergi dairesi müdürüne yapılır. Uzlaşılacak

vergi cezasının niteliği ve miktarı konusunda herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Uzlaşma ile ilgili işlemler, Eyalet Uzlaşma Komisyonları tarafından yürütülür. Uzlaşma sonuçları tutanakla tespit edilmektedir. İdare mükellefin dosyasını inceleyerek uzlaşma ile ilgili teklifini mükellefe yazı ile bildirir. Mükellef idare ile karşı karşıya gelmeden bu teklifi kabul ederse uzlaşma sağlanmış olmaktadır. Fransa’da ayrıca bir inceleme elemanı ile mükellef arasında, tarhiyat yapılmadan önce, mükellefin isteği üzerine ön uzlaşma yapılabilir. Fransa’da uyuşmazlıkların yaklaşık % 95’i uzlaşma ile çözümlenmektedir.

Uzlaşmanın dışında başvurulabilecek diğer bir idari çözüm yolu olan pişmanlık kurumunda, mükellefler kendiliğinden haber vermiş olmak şartı ile ayda yüzde 0.75 oranında bir pişmanlık zammı ile iki ay içinde ödemek koşuluyla bu haktan yararlanabilir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 79- 80).

2.3.2.4.5. İngiltere

Beyana dayalı sistemde mükellef kendi vergi yükümlülüğünü hesaplamakla birlikte vergi dairesinin de beyanların doğruluğunu kontrol etme sorumluluğu bulunmaktadır. Kamu Gelirleri İdaresi (Commissioners of Inland Revenue- CIR) bir çok rutin işi mükelleflerin vergi yükümlülüklerini hesaplamak veya değerlendirmek ve doğru miktarda vergi ödenmesini sağlamak gibi fonksiyonları olan “Officers of the Board” tarafından yürütmektedir (Melville, 2004: 6).

İngiliz milli vergi dairesinden alınan tesadüfi örnekleme on kurumlar vergisi beyannamesinden dördünün vergi borcunun olduğundan az göstermeden kaynaklı nedenlerle yanlış olduğunu ortaya koymaktadır. Araştırma aslında kurumlar vergisinin karmaşıklığının göstergesi olan altmış farklı ana türde vergi hatası kaydetmiştir (Myddelton, 2009: 33).

İngiltere’de vergi tarhiyatlarına, indirim ve muafiyetlerin reddine ve idare tarafından verilen çeşitli karar ve emirlere itiraz hakkı mevcuttur. Ayrıca olaya taraf olan vergi daireleri de itiraz hakkına sahiptir. İngiltere’de kurumlar vergisinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü diğer vergilere oranla daha uzun bir süreçte yayılmaktadır. Öncelikle şirket yetkilileri ile vergi idaresi arasında uyuşmazlık

konusu olay çözümlenmeye çalışılır. Bu aşamada çözümlenememesi durumunda “Commissioner of Inland Revenue⁵⁵” diye adlandırılan özel bir komisyona başvurulur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde birinci derece yetkili olan bu komisyondaki görüşmeler sırasında, vergi ve cezanın tutarları azaltılabilir. Ayrıca uyuşmazlıkların hukuki boyutunu inceleyen “Special Commision of Inland Revenue” adlı komisyon da bulunmaktadır. Bu komisyonlarda anlaşmaya varılamaması halinde, mükellefler yüksek mahkemeye başvurabilir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 81).

İngiliz Vergi Usul Kanunu’nun (Taxes Management Act) 33. maddesinde hata veya yanlışlıklar adı altında vergilendirme işlemlerinde yapılan hatalara ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre beyannamelerinde hata yaptığını fark eden mükellefler beyannamelerini verme tarihlerinden itibaren 5 yıl içinde düzeltme talep edebilir. İtiraz birimine yapılan başvurular birimce değerlendirilmekte ve kanunun bu madde hükmü dâhilinde yer alıyorsa düzeltme yapılmaktadır.

İngiltere’de uzlaşma talebi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine yazılı olarak yapılması gereklidir. Uyuşmazlığın durumuna bağlı olarak ve ihtilafı değerlendirilmelere bağlı olarak, mükellef ayrıca tarh edilen ödemenin bir kısmına veya tamamına ait ödemenin ertelenmesi veya ödeme vadelerinin ayarlanmasını talep edebilir. İngiltere’de çok az sayıda ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı uzlaşma ile çözümlenmektedir (Melville, 2004: 11).

2.3.2.4.6. Kanada

Kanada’da vergi mükelleflerinin tümü yıllık beyannamelerini doldurmak ve vergi yükümlülüklerini hesaplamak zorundadırlar. Beyannameler Kanada Vergi İdaresine (Canada Revenue Agency- CRA) verilmelidir.

Kanada’da mükelleflerin vergi hatalarını düzeltme talep etme hakları bulunmaktadır. Vergi borcunun hesaplanmasında hatalı işlemin varlığı veya idarenin

⁵⁵ Bu kurumun temel görevleri, dolaysız vergilendirme ile ilgili yazılı hukuku uygulamak, doğrudan vergisel konularla ilgili Maliye Bakanlığına öneriler vermek ve Gelir İdaresince organize olmuş birçok bölüm ve şubeyi yönetmek (Melville, 2004: 6).

mükellefe yanlış bilgi vermesi durumunda vergi cezaları ve faizleri terkin edilir (Tosuner ve diğerleri: 2008: 21). Gelir Vergisi Kanunu genellikle beyannamenin teslim tarihinden itibaren üç veya dört sene geçtikten sonra tekrar değerlendirme yapmasına izin vermemekle birlikte kanunun 152. maddesinde yer alan dikkatsizlikle yapılan ve kasıt unsuru taşımayan hataların düzeltilmesine izin vermektedir.

Hatalı işlem içeren beyannamelere uygulanacak hükümler kanunun 152.maddenin 4 (a)(i) fıkrasında yer verilmiştir. Bu hüküm hatanın boyut ve derecesine ve ihmal, dikkatsizlik veya kasıt unsuru taşıyıp taşımadığına göre değerlendirilir. Bir tarhiyat, yeniden değerlendirme veya ek tarhiyat durumunda 152. maddenin 4. fıkrasının a, b veya c bentleri uygulanır. Bu maddeler kapsamında mükelleflerin veya beyannamelerini düzenleyenlerin beyannamelerini doldururken veya işlem yaparken ihmalkarlık, ağır ihmalleri sonucunda ortaya çıkan yanlış beyanlar dâhilinde değerlendirilir (Canadian Legislative Counsel Office, 2011).

İtiraz biriminin (Appeals Branch) yetkisi Kanada Gelir İdaresince aldıkları yetkiye dayanarak adil ve tarafsız olarak uyuşmazlıkları çözmek, hizmetleri yürütmek için uygulanan mevzuat ve programları kapsamında uygulanan kararlardan doğan şikâyet ve talepleri değerlendirmektir (Canada Revenue Agency, 2009: 5). Vergi uyuşmazlıkların yasal çözüm süreci uyuşmazlık konusu ile ilgili CRA İtiraz Birimine dilekçe verilmesi ile başlamaktadır. Bu aşamada çözümlenemeyen uyuşmazlık için mükellef Kanada Yüksek Mahkemesine temyize gidebilir (Mehrban, 2010: 3). İtiraz süresi tebligat tarihinden itibaren 90 gündür.

Vergi İdaresi, vergilendirme sürecinde yapılabilecek hatalar nedeniyle ceza ve faizlerin tahsilinden vazgeçebilir. Bu hatalar başlıca şu nedenlerden kaynaklanabilir (Yurtsever, 2007: 97): Borç miktarının mükellefe bildirilmesine ilişkin işlemin bildirilmesi gereken süre içinde bildirilmemesi, hatalı vergi hesaplamaları ve buna bağlı olarak yapılan eksik ödemeler, idarece basılan yayınların hatalı olması nedeniyle mükellefin doğru olmayan bilgilere dayanarak ödeme yapması, idare tarafından mükellefe verilen yazılı tavsiye ve bilgilerin doğru olmaması, vergi iadelerindeki idari hataların varlığı ve mükellefin yasal değişiklikleri öğrenmesinde yaşanan gecikmeler.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olan uzlaşma, kanun hükümlerine uygun ve ilkelik olması gereklidir. Birçok durumda idare ile mükellef bir işlem veya miktar üzerinde anlaşmaya varmaktadır. İdare ile mükellef bir kez uzlaşmaya vardıldıktan sonra idare tarafından bunun kanuna aykırı olduğu iddia edilemez. Uzlaşmanın ilkelik olmadığı ve kanun hükümlerine aykırı olduğuna bir mahkeme tarafından karar verilir (Tax Department of Fraser Milner, 2011: 1-2).

2.3.3. Yargısal Haklar

Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak devletin bir yandan vatandaşların hak ve özgürlüklerini güvence altına alması diğer yandan da vatandaşlarının kanunlara aykırı faaliyetlerini engelleme ve bunlara yönelik yaptırımlar koyması gereklidir. Anayasanın 125.maddesinde “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*”, hükmüne yer verilerek kişilerin hak ve özgürlükleri korumaya alınmış ve devletin eylem ve işlemlerine karşı da yargı denetimi getirilmiştir. Anayasanın dokuzuncu maddesinde yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı hükme bağlanmıştır. Türk Vergi Hukukunda vergi uyuşmazlıkları yargısal aşamada idari yargı organları tarafından görülmektedir.

2.3.3.1. Vergi Davaları ve Niteliği

Devlet egemenlik hakkına dayanarak vatandaşlara ödeme güçlerine göre vergi mükellefiyeti yüklerken aynı zamanda mükelleflere vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma hakkı da sağlamaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda dava açma süresi içinde yargı yoluna başvuran mükellefin tahakkuku mahkeme kararına kadar ertelenir.

Vergi davaları genel anlamda; “idarenin vergilendirme yetkisiyle ilgili her türlü eylem ve işlemlerine karşı vergi mükellefinin açabileceği davalar” şeklinde tanımlanabilir. Vergi davasının konusunu; işlemin iptali, tarhiyatın terkinini, tahsil edilmiş vergilerde iade, haciz, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kaldırılması teşkil etmektedir (Öncel ve diğerleri, 2008: 192).

Vergi davalarının hukuki niteliğine bakıldığında doktrinde iptal ve tam yargı davası olduğu konusunda görüşler vardır. Genel bir ifadeyle, tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere karşı açılan davalar ile esasa ilişkin kararların verildiği davaların “iptal davası”, tahsilden sonra açılan davaların (iade davaları) ise “tam yargı davası” niteliği taşıdığı ifade edilebilir. Vergi davalarının yapısı, “iptal davası ağırlıklı karma model” olarak belirtilebilir (Acinöroğlu, 2009: 204).

Vergi davalarının kapsamına Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 6. maddesinde değinilmiştir. Bu maddeye göre; “*Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalarla tarife uyumsuzlukları ve belirtilen bu konulara ilişkin olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un uygulanmasından doğan uyumsuzluklar ve diğer kanunlarla verilen işler girmektedir*”.

İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) madde 14, 15 ve 16’da vergi dava dilekçelerinde bulunması gereken şartlar ve bunlara ilişkin aykırılıklarla ilgili uygulanacak hükümler yer almaktadır. İYUK 14’üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre “*Dilekçeler, Danıştay’da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, İYUK 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenir*”. İlk inceleme üzerine İYUK 14/3’de yer alan hükümlerden birinde kanuna aykırılık görülürse bu aykırılığın niteliğine göre dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine, davanın reddine, gerçek hasma tebliğine, dava dilekçesinin reddine veya görevli idare mercine tevdiine karar verilir.

Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme asıl olmakla birlikte Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemeleri’nde açılan iptal ve belli bir miktarı (2012 yılı için 9.230 TL’yi) aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı belli bir miktarı (2012 yılı için 9.230 TL’yi) aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine

duruşma yapılır. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir (İYUK madde 17). İYUK ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun atıfta bulunulan hükümleri saklı kalmak kaydıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'nun ilgili hükümleri uygulanır.

2.3.3.2. Düzeltmeye Karşı Dava Açma Hakkı

Yürütmenin kanuniliği ilkesi gereği idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. 1982 T.C. Anayasası'nın 36'ncı maddesinde hak arama hürriyeti düzenlenmiştir. Buna göre; *“herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”* ifadesine yer verilmiştir. Bu maddeden anlaşılacağı üzere herkes yargı mercilerinde davacı veya davalı olma hakkına sahiptir. Bu hakkın güvencesi aynı maddenin ikinci fıkrası ile *“hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz”* hükmü getirilmiş ve mahkemelerin bir hakkın aranmasına yönelik açılan bir davaya bakmaktan kaçınamayacakları hükmedilmiştir.

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi dairesi tarafından ikmalen veya re'sen tarh olunan vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellefin yargı organlarına itiraz edilmesiyle başlar. Vergi uyuşmazlığının çıktığı kanuna ve mahiyetine göre müracaat edilecek yargı organı da farklılık gösterir (Nazalı, 2007: 121).

Türk vergi sisteminin temelini oluşturan beyana dayalı tarhiyatta mükelleflerin beyanlarının doğruluğu karine alınır ve tarhiyat beyanları doğrultusunda gerçekleştirilir. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları Danıştay 7. Dairesi, 04.04.2005 tarih, 2005/566 esas numaralı ve 2001/1850 sayılı kararından da görülmektedir (Danıştay Başkanlığı, 2011). Ancak ihtirazi kayıtla verilen beyanlar ve vergi hataları bu genel kuralın istisnalarıdır.

Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmaması esas olmakla birlikte VUK 378. maddesinde vergi hatalarının bu kapsam dışında tutulduğu görülmektedir. Ayrıca aynı maddede vergi

mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarına yönelik dava açılabilir durumlarla da yer verilmiştir (Acinöroğlu, 2009: 195):

- İlave bir verginin tarh edilmesi,
- Ceza kesilmesi ve muhataba tebliğ edilmesi,
- Vergi hatasının şikâyet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddi,
- Kendi aleyhlerine re'sen yapılan düzeltmeler,
- Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi,
- Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini yetkisizlik ve süre aşımı nedeniyle reddetmeleri,
- Takdir Komisyonlarının bazı kararlarına karşı,
- Tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı,
- İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerine karşı,
- Teminat isteme yazısına karşı vergi mahkemelerinde dava açılabilir.

Vergi yargısının kapsamında, bir yandan mükellef ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları karara bağlamak, diğer yandan da yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı genel düzenleyici işlemlerin vergi kanunlarına uygunluğunu denetleyip, gerekirse bu işlemlerin iptalini gerçekleştirme yer almaktadır (Yüce, 2010: 44). Tüm bu açıklamalardan hareketle vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin mükellefin dava açma hakkı bulunduğu ve bu uyuşmazlığın çözümünde yetkili mahkemenin vergi mahkemesi olduğu ifade edilebilir.

2.3.3.3. Düzeltmeye Yetkili Olan Mahkemeler

Vergi yargı organları üç mercili ve iki dereceli olarak düzenlenmiş olup vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk derece mahkemesi olarak görevlidir. İkinci dereceli mahkeme olarak Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz amaçlı Danıştay işlev görmektedir. İlk derece yargı mercinin verdiği kararlara karşı yapılacak başvurular itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesinde veya temyiz yoluyla Danıştay'da görülür. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için temyiz merci Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'dur.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkemeye İYUK'nun 37'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre yetkili mahkeme, *“uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen; Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen ve diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir”*. Bu maddeden hareketle vergi hatalarının düzeltilmesinde birinci dereceden yetkili mahkemenin vergi mahkemeleri olduğu görülmektedir.

Vergi mükellefleri kendi aleyhlerine⁵⁶ yapılan düzeltmelere karşı vergi mahkemesinde bu işlemin iptali talebiyle dava açma hakkına sahiptirler. Vergi mahkemelerinin yargı yetkisi, sadece işlem üzerindeki hatanın varlığının tespiti değil aynı zamanda iptali mümkün olan her türlü hukuka aykırı durumun re'sen araştırılmasını kapsamaktadır.

Vergi idaresi dava sırasında hatalı bir işlemi tespit etmesi durumunda bu işlemi hemen düzeltebilir veya dava sonucunu bekleyerek verilen karara göre işlem yapabilir. Dava sonunda alınan karara karşı 30 gün içinde bir üst makama başvurulabilir. Bu başvurunun sonucunda hatalı işlemin varlığı tasdik edilirse vergi idaresi alınan karar doğrultusunda düzeltme yoluna gitmektedir (Koç, 1990: 61).

Vergi mahkemesinin uyuşmazlığı nihai olarak sona erdiren kararlarına karşı kanun yolları olarak itiraz ve temyiz yolu öngörülmüş olup, tek hâkim tarafından verilen kararlarına karşı 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesine itiraz yoluna, kurul olarak verilen kararlarına karşı ise 30 gün içinde Danıştay'a temyize gidilebilir.

⁵⁶ Danıştay 4. Dairesi, 27.09.1995 tarih ve 1994/5463 esas numaralı ve 1995/3711 sayılı karar ile *“Aleyhine düzeltme yapılan kimselerin, düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ortada tarh edilen verginin bulunmaması, ilgilinin vergi mahkemesinde dava açma hakkını önleyici bir neden sayılmacağı”* (Danıştay Başkanlığı, 2011) hükmedilmiştir.

2.3.3.4. Vergi Hatalarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinde Özellikli Durumlar

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellef idari yollara hiç başvurmaksızın veya başvurusundan lehine sonuç alamaması durumunda yargısal çözüm yoluna başvurabilir. Yargısal çözüm yolu, idari çözüm yollarından farklı olarak davacı ve davalı arasında var olan anlaşmazlığın yargı mercinin kararı ile kesin bir biçimde sonlandırılmasını sağlamaktadır.

Mükelleflerin vergi işlemlerindeki hatalarının düzeltilmesi talepleri, vergi dairesince kabul edilmemesi durumunda veya aleyhlerine yapılan düzeltmeye karşı vergi mahkemesine başvurması otuz günlük dava açma süresinin geçip geçmediğine bağlıdır. Dava açma süresi içinde veya dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddedilen mükelleflerin yargı organlarına başvurma süreçleri farklıdır. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili uyuşmazlığı yargıya taşıyan mükellef veya idarenin bu başvurusuna ilişkin durumların dava açma süresi içinde veya geçtikten sonra şeklinde değerlendirilmesi gereklidir.

2.3.3.4.1. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltmenin Dava Konusu Yapılması

Dava açma süresi içinde kendi aleyhine gerçekleşen düzeltmeye karşı vergi mükellefi red kararının tebliğinden itibaren otuz günlük dava açma süresi içinde doğrudan dava açma hakkına sahiptir. Düzeltme talebinin yapıldığı tarihte otuz günlük dava açma süresinin geçmemesi halinde kalan süre içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bununla birlikte dava açma süresi geçtikten sonra mükellefin doğrudan dava açma hakkı yoktur. Kendi aleyhine düzeltme yapılan mükellef ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde şikâyet yoluna başvurması ve burada da red cevabı alması üzerine dava açma yoluna giderek vergi hatalarını yargı aşamasında çözüme imkânına kavuşabilir.

Re'sen düzeltmeye konu olabilecek nitelikte açık ve mutlak vergi hataları vergi dairesince kendiliğinden düzeltilir. Mükellef aleyhine yapılan bu re'sen düzeltme işlemine karşı kanuna aykırı olduğu, vergi hatası olarak ileri sürülen hususların gerçek olmadığı, re'sen düzeltme işleminin düzeltme zamanaşımı süresi

dolduktan sonra yapıldığı gerekçesiyle vergi mahkemesinde düzeltme işleminin kendisine tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır.

Vergi dairesinin talebi reddetmesi veya Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde⁵⁷ belirtildiği üzere altmış günlük süre içinde cevap vermemesi üzerine, altmış günlük sürenin dolduğu tarihten başlayarak, daha önce işlemeye başlamış ve durmuş bulunan otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi, kaldığı yerden işlemeye devam eder. Yükümlünün geri kalan süre içinde, vergi mahkemesinde dava açması mümkündür (Karakoç, 2007a: 716-717). Görüldüğü üzere dava açma süresi içinde vergi dairesine yapılan düzeltme talebi dava açma süresini durdurmakta ve mükelleflerin düzeltme taleplerinin reddedilmesi halinde mükellefe bu durumun tebliğ tarihinden itibaren duran süre işlemeye devam etmektedir.

Danıştay 3. Dairesi, 23.02.2009 tarih, 2007/3182 esas numaralı ve 2009/461 sayılı karar dava açma süresinin mali tatile denk gelmesi⁵⁸ halinde 5064 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1'inci maddesi uyarınca mali tatil süresince işlemeyeceği, belirtilen süreler arasında temyiz başvurusu süresine açıkça yer verilmediğinden, otuz gün geçtikten sonra yapılan temyiz başvurusunun, süre aşımı nedeniyle incelenemeyeceği gerekçesiyle reddi gerektiğine hüküm vermiştir.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talepleri reddedilen mükellefler doğrudan yetkili mahkeme olan vergi mahkemesinde dava açabilirler. Danıştay dava dairelerinin kararlarında düzeltme talebinin reddi halinde doğrudan vergi

⁵⁷ “Mükelleflerin, tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde ya da VUK’nda yazılı zamanaşımı süreleri içinde yaptıkları düzeltme talepleri, vergi idaresi müdürü tarafından 60 gün içinde incelenip karara bağlanır” (Vergi Daireleri İşlem Yönergeleri, madde 60).

⁵⁸ Sözü geçen kararın gerekçesi olarak aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

“30.6.2007 günlü 26568 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No’lu Mali Tatil Uygulanması Hakkında Genel Tebliğin "Mali Tatil Nedeniyle İşlemeyen Süreler" başlıklı 5'inci maddesinin 3 işaretli bendinde ikmalen, re'sen ve idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin dava açma süresinin, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olduğu, dava açma süresinin mali tatile rastlaması halinde sürenin mali tatil süresince işlemeyeceği açıklanmıştır. 5604 sayılı Yasada açıkça vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin işlemeyeceği de kurala bağlanmış iken benzer şekilde bir hükmün öngörülmediği temyiz başvurusuna ilişkin sürenin de işlemeyeceği sonucuna ulaşmaya olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, her yılın 1-20 Temmuz tarihleri arasında geçerli olan mali tatil süresince temyiz yoluna başvuru süresi işlemeye devam edeceğinden davacıya 19.6.2007 gününde tebliğ edilen vergi mahkemesi kararına karşı 30 günlük başvuru süresi geçirildikten sonra 24.7.2007 gününde kayda giren dilekçeyle yapılan temyiz isteminin, süre aşımı nedeniyle incelenemeyeceği gerekçesiyle reddine, 23.2.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi” (Danıştay Başkanlığı, 2011).

mahkemesinde dava açılacağı, şikâyet yoluna başvurunun gerekli olmadığı karara bağlanmıştır. Danıştay 7. Dairesi, 30.09.1998 tarih, E. 1997/2737 ve K. 1998/3086, “*Vergi dairesi işleminin düzeltilmesi istemi ile dava açma süresi içerisinde yapılan başvurunun reddi üzerine, Maliye Bakanlığına düzeltme şikâyet başvurusunda bulunmadan dava açılacağı*” ve Danıştay 9. Daire, 30.3.1987 tarih, E. 1987/286 ve K. 1987/1030, “*Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikâyet mercine gidilmeden doğrudan mahkeme nezdinde dava açılacağı*” (Danıştay Başkanlığı, 2011) gibi bu açıklamalara benzer yönde Danıştay dairelerince alınmış birçok karar bulunmaktadır.

İYUK 27’inci maddesinde vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı hükme bağlanmıştır. Ancak dosyanın yeniden işleme konulması ve ihtirazı kayıtle verilen beyannamelerde tahsil işlemleri durmaz. Dava açma süresi içinde vergi hatalarına karşı düzeltme talebiyle vergi idaresine başvurulmasının dava açma süresini durdurduğu vergi hataları dışındaki vergi, resim ve harçlarla ilgili uyuşmazlıkların dava açma süresini durdurmadığına ilişkin hükümler gerek İYUK 11. maddesinden ve gerekse Danıştay’ın almış olduğu kararlardan görülmektedir. Bununla birlikte uygulamada tereddüde yol açabilecek diğer bir durum ise vergi hatalarının düzeltilmesi talebiyle dava açma süresi içinde defterdarlığa başvurulmasının dava açma süresini durdurup durdurmayacağıdır. Buna ilişkin Danıştay’ın 11. Daire 25.02.1999 tarihinde K.1999/820, E. 1997/2190 sayılı almış olduğu kararda çoğunluk oyuyla defterdarlık makamının üst makam olarak sayılmayacağı ve defterdarlığa yapılan düzeltme talebinin dava açma süresini durdurmayacağı karara bağlanmıştır (Doğrusöz, 1999: 105). Görüldüğü üzere dava açma süresi ancak yetkili makamlara yapılan başvuru ile durmaktadır.

Mükelleflerin vergi hatasına karşı düzeltme yoluna gitmeden doğrudan dava açma imkânları olup olmadığı tartışmalı bir konu olmuştur. Mükellefin vergi dairesine düzeltme talep etmeden doğrudan hatayı yargıya taşımanın mümkün olduğunu savunan görüş; doğrudan dava açılmasının aynı zamanda düzeltme müessesinden yararlanma imkânına engel oluşturmadığını dava açılmasının yanı sıra

mükellefin düzeltmeye başvurması halinde eğer idare düzeltme talebini dava sonuçlanmadan uygun bulup vergi hatasını düzeltirse, bu durumda mahkeme davanın konusuz kaldığına veya davanın vergi hatası ile ilgili kısmının idarece kabul edildiğine karar verebileceğine dayanmaktadır (Karakoç, 2007a: 715). Mükellefin beyanına dayalı olarak tesis edilen ve vergi hatası olduğu iddia edilen tarhiyata doğrudan dava açılmasına ilişkin tereddütler bulunmaktadır. Danıştay daireleri arasında da bu tereddütlerin yol açtığı farklı kararlar gözlenmektedir (Özbalcı, 1999: 385).

Danıştay 13. Dairesinin 13.6.1977 tarihli E. 1977/1282, K. 1977/1915 sayılı kararında, *beyan üzerinden tarh olunan vergideki hata dolayısıyla doğrudan dava yoluna başvurulabileceği kabul edilmişken*; buna karşın Danıştay 3. Dairesi, 24.09.1997 tarih, E. 1996/6364 ve K. 1997/3047 sayılı kararında *mükelleflerin ihtirazi kayıt koymaksızın beyan ettikleri matrahta hata bulunsa dahi doğrudan dava (düzeltme şikâyet yoluna başvurulabileceği) açamayacakları* (Danıştay Başkanlığı, 2011) karara bağlanmıştır. Ancak sadece vergi hatalarına özgü bir yol olan düzeltmenin, beyannamelerinde vergi hatası olduğu gerekçesiyle öncelikle ilgili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve burada aldığı red kararına karşın vergi mahkemelerinde dava açması gereklidir. Aynı anda hem idareye hem de yargıya düzeltme talebi ile başvurulmasının mükellef açısından rasyonel olmadığı söylenebilir. Mükellefin vergi dairesine yaptığı düzeltme talebi ile dava açma süresi duracak, red kararının kendisine tebliğ tarihinden itibaren duran süre işlemeye devam edecektir. Mükellef belki de vergi dairesince kabul edilecek düzeltme talebi için gereksiz yere dava açma maliyetlerine katlanmış olacaktır. Bu nedenle öncelikle düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin reddi veya red edilmiş sayılması halinde dava açılması gerektiği ifade edilebilir.

Vergi hatalarının yargı aşamasında çözümünde diğer bir tartışmalı konu vergi sorumlularının mükellef yerine dava açıp açamayacağıdır. Sorumluların asıl mükellefler adına salınan vergilere karşı dava açamayacakları görüşü hakim olmakla birlikte bunlar muhatabı oldukları vergi hataları hakkında düzeltme talebinde bulunabilirler. Danıştay'ın buna ilişkin Dördüncü Daire, 23.01.1986 tarih, E.

1985/3253 ve K. 1986/343⁵⁹ sayılı “*Vergi sorumlularının, muhatabı buldukları vergide hata bulunduğu iddiasıyla VUK hükümleri uyarınca düzeltme isteminde bulunmalarına ve istemlerin reddi halinde dava açmalarına engel bulunmamaktadır*” kararı örnek gösterilebilir.

Mükellefin düzeltme talebinin reddi halinde dava açma süresi içinde yargı yoluna gitmesinde İYUK ile VUK arasında doğrudan dava açma ile ilgili yer alan farklı hükümler, uygulamada sorunlara neden olabilir. İYUK 11. maddesine göre düzeltme talebinde bulunan mükellefin işlemi yapan makamın üst makamı varsa bu üst makama başvurması gerekmekte, aksi takdirde dava açma süresi işlemeye devam etmektedir. VUK 122. maddesine göre ise düzeltme talebinde bulunan mükellef öncelikle vergi dairesine düzeltme talebinde bulunmalıdır. Bu şekilde dava açma süresi durmaktadır. Ancak uygulamada vergi dairesine düzeltme talebinde bulunan mükellefin dava açma süresi hem bu aşamada hem de vergi dairesince düzeltme talebi reddedilen mükellefin üst makama başvurması halinde de durmaktadır.

Buna ilişkin olarak Danıştay 7. Dairesince 06.11.2007 tarih, E. 2007/2623 ve K. 2007/4486 “*düzeltilme ve şikâyet başvurularında da 2577 sayılı Kanun'un 10 ve 11'inci maddelerinin uygulanabileceği; 2577 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde bahsi geçen altı aylık bekleme süresinden, altmış günlük bekleme süresi içerisinde başvurularına yanıt verilmeyenlerin yararlanamayacağı; altı aylık sürenin, ancak, başvuruya, altmış gün içerisinde kesin olmayan biçimde cevap verildiği hallerde işletilebildiği*” hakkındaki görüş gösterilebilir (Danıştay Başkanlığı, 2011).

⁵⁹ Bu kararın gerekçesi olarak şu ifadeler yer verilmiştir:

“VUK 11. maddesinde de yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hale göre, vergi hatalarının mükellefin başvurusu ile de meydana çıkarılabileceğini hükme bağlayan VUK'nun 119/5. maddesi ile vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini mükelleflerin yazı ile isteyebileceklerini öngören 122. maddesinin yukarıda bahsi geçen 8. madde ile birlikte değerlendirilmesi durumunda vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmalarını engelleyen açık bir hükmün bulunmadığı anlaşılmaktadır” (Danıştay Başkanlığı, 2011).

2.3.3.4.2. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltmenin Dava Konusu Yapılması

Mükellef dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine düzeltme zamanaşımı içerisinde düzeltme talebiyle başvurabilir. Düzeltme talebinin uygun görülmesi halinde uyuşmazlığa konu bir durum kalmayacaktır. Ancak dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunan mükellefin bu talebi vergi dairesince reddedilmesi de mümkündür. Bu durumda kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşıyan vergi dairesinin kararının yargıya intikali normal şartlarda mümkün değilken, kanun koyucu dava açma süresini geçiren mükelleflere şikâyet yoluyla üst makamlara başvurup burada red cevabı alınması üzerine dava açma hakkı tanımıştır.

Dava açma süresi geçtikten sonra Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla yapılan başvurunun niteliğine Danıştay 7. Daire, 31.12.2004 tarih, 2001/2220 esas numaralı ve 2004/3742 sayılı kararda değinilmiştir. Buna göre; dava açma süresi geçtikten sonra vergi hatalarının düzeltilmesi isteminde dava konusu idari işlem, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemidir (Danıştay Başkanlığı, 2011).

Şikâyet başvurusunda bulunabilmenin iki şartı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçmiş olması; ikinci şart ise düzeltme talebinde bulunulmuş ve bu talebin reddedilmiş olması veya reddedilmiş sayılmasıdır. Vergi hatası niteliği taşımayan bir vergi veya cezaya⁶⁰ ilişkin hataların düzeltilmesi talebi ile dava açılmaz. Düzeltme başvurusu vergi dairesince reddolduktan sonra şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvuran mükelleflere Maliye Bakanlığı'nın açık ret cevabı vermesi veya zımni ret cevabı vermesi üzerine mükelleflerin yaptıkları düzeltme başvurusunun reddolunması durumunda söz konusu idari işlemin iptalini yargıya taşımaları mümkündür (GİB, 2011b: 31).

⁶⁰ Danıştay. 4. Daire, 26.05.2004 tarih ve E. 2003/1946, K. 2004/1182 ile "kaçakçılığa iştirak cezasının kaldırılması istemiyle yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali isteminin 213 sayılı VUK'nun 117 ve 118 inci maddesinde açıklanan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilemeyeceği" karara bağlanmıştır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

Düzeltilme talebinin hangi sürede vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacağı hakkında VUK'da bir hüküm bulunmamasıyla⁶¹ birlikte İYUK'nun 10. maddesinin dikkate alınacağı kabul edilmektedir. İYUK'nun 10. maddesinde⁶² belirtilen altmış günlük süre içerisinde talebin reddine ilişkin cevabın tebliğinden; bu süre içerisinde cevap verilmemesi halinde de, talebin reddedilmiş sayılabilmesi için geçmesi gereken sürelerin dolması tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ve vergi mahkemesinde açılması gerekir (İYUK madde 37/b).

Mükellefin dava açma süresi geçtikten sonra şikâyet yoluna başvurmadan dava açması halinde uygulanacak hususlar Danıştay kararlarından yola çıkarak açıklanabilir. Danıştay'ın şikâyet yoluna başvurmadan dava açılması durumunda sadece davanın vergilendirme hatası bulunup bulunmadığı yönünden⁶³ inceleneceği ile idari merci tecavüzü olarak kabul edilip dava konusu olayın Maliye Bakanlığı'na tevdi edileceğine⁶⁴ ilişkin kararları da bulunmaktadır.

⁶¹ 2686 sayılı Kanun'un 23. maddesinde itiraz süresi içinde düzeltme yoluna başvurulmasını düzenleyen dört ve beşinci fıkralarının madde metninden çıkarılması ve madde metninin yeniden düzenlenmesiyle yapılan değişikliklerle düzeltmeye ilişkin olarak yapılacak taleplerin vergi dairesince bir ay içerisinde cevaplanacağına ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmış ve mükellefçe yapılan düzeltme taleplerinin ne kadarlık bir süre içinde cevaplandırılacağına ilişkin başka bir düzenleme yapılmamıştır. Uygulamada boşluğa yol açan bu durum 4001 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle giderilmiştir. Bu kanunla İYUK'nun 10 ve 11.maddelerinin vergi hatalarında düzeltme taleplerinde uygulanabileceği ve bu taleplerin öncelikle İYUK 10. maddesi doğrultusunda değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (Doğrusöz, 1999: 101- 102).

⁶² Danıştay 11. Dairesi, 18.11.1999 tarih, E. 1999/2824 ve K. 1999/4339 ile "2577 sayılı yasanın 10. maddesi uyarınca tesis edilen vergilendirmeye ilişkin işlemlere karşı, 213 sayılı yasanın düzenlenmesiyle düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulması sonucunda şikâyet başvurusunun reddi yönündeki işlemin iptali istemiyle açılacak davada 2577 sayılı yasanın 10. maddesinde belirtilen usullere bu yasanın yer alan süre ile ilgili genel hükümlerin uygulanacağı" hükmüne bağlanmıştır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

⁶³ Danıştay 11. Daire, 13.10.1998 tarih, E. 1998/11 ve K. 1998/3402 ile "Vergi dairesince istemin reddi yönünde tesis edilen işleme karşı 213 sayılı kanunun 124.maddesi gereğince Maliye Bakanlığı'na başvurulması gereken olayda bu yola gidilmemesi halinde beyan üzerine ödenen vergilerin terkini istemiyle açılan davanın ancak 213 sayılı kanunun 378.maddesi uyarınca olayda vergilendirme hatası bulunup bulunmadığı yönünden incelenebileceği" karara bağlanmıştır (Danıştay Başkanlığı, 2011).

⁶⁴ Danıştay 9. Dairesi, 8.6.1987 tarih, E. 1986/1970 ve K. 1987/1948, "Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin vergi dairesince reddi üzerine Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla başvuruda bulunmak gerekir. Doğrudan dava açıldığında, idari merci tecavüzü bulunduğundan 2577 sayılı Kanunun 15/1-e maddesi uyarınca dosyanın Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekeceği" ve yine aynı yönde Danıştay 7. Daire, 14.10.2004 tarih, E. 2001/4234 ve K. 2004/2459 "Dava açma süresi geçtikten sonra, vergi dairesi müdürlüğüne yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmeden, anılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle, vergi dairesi müdürlüğü husumetiyle açılan davaya ilişkin dosyanın, idari merci tecavüzü nedeniyle, Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerektiği" (Danıştay Başkanlığı, 2011) hakkında karar alınmıştır.

Düzeltilme şikâyet yolunda yetkili mahkeme mükellefin vergiyi tarh eden vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Düzeltilme ve şikâyet yolunda yetkili mahkeme olan vergi mahkemesine dava açma yerine Danıştay'da dava açılması halinde dava görev yönünden reddedilir. Şikâyet başvurusunun reddi işlemine karşı açılan davayı vergi mahkemesi önce işin esası açısından incelemesi, yani olayda vergi hatası olup olmadığını belirlemesi ve daha sonra davanın usulüne uygun olarak açılıp açılmadığına karar vermesi gerekmektedir. Vergi mahkemesi, açılan davada vergi hatası değil de, hukuki uyuşmazlık olduğu kanaatine varması durumunda dava süre aşımı nedeniyle reddedilmektedir (Karakoç, 2007a: 721).

Bazı durumlarda idarenin bekleme süresi içinde mükellefin yaptığı başvuruya altmış günlük bekleme süresi içinde verdiği cevabın kesinlik arz etmediği durumlarda görülmektedir. İdare bazı durumlarda 3071 sayılı Kanunu'nun 7'inci maddesi uyarınca yapılmakta olan işleme ilişkin inceleme, araştırma ve yazışmaların sonucu alındığında kesin bir hükme varacağına ilişkin açıklamada da bulunabilir. Bu durumda mükellefin idarenin kesinlik arz etmeyen cevabına karşı hangi yolu takip edeceği kendisine bırakılmıştır. Mükellef ilk yol olarak idarenin kesin olmayan cevabını isteğin reddi saymayarak⁶⁵, incelemeler sonucunda varılacak kesin cevabı bekleyebilir. Bu şekilde altı aylık bekleme süresinde de idarenin kesin cevap vermemesi halinde itirazın reddedildiği varsayılır ve mükellef altı aylık bekleme süresinin cevapsız geçmesi halinde işlemeye başlayan idari dava açma süresi içinde de dava açmaz ise dava açma hakkını kaybetmektedir (Candan T., 2001: 224- 225). İkinci bir yol olarak ise idarenin cevabını isteğin reddi sayarak cevabın kendisine tebliğini izleyen günden itibaren dava açma süresi içinde dava açılmasıdır.

⁶⁵ Danıştay 7. Dairesince, 07.12.2004 tarih, E. 2003/123 ve K. 2004/3253 “Şikâyet yoluyla maliye bakanlığına gitmesine karşın, anılan bakanlıkça verilen, ancak kesin nitelik taşımayan cevabı, isteğin reddi saymayarak, vergi dairesi müdürlüğünün ön işlem niteliğindeki, düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açan davacının, 2577 sayılı kanunun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, maliye bakanlığına yaptığı başvuru tarihinden itibaren işleyecek dava açma süresi içerisinde, anılan bakanlığın husumetiyle dava açması gerekeceğinden, vergi dairesinin kesin ve yürütülebilir nitelikte olmayan işleminin iptali istemiyle açtığı davanın esasının incelenemeyeceği” (Danıştay Başkanlığı, 2011) hükme bağlanmıştır.

2.3.3.5. Vergi Hatalarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik yargı süreci genellikle re'sen düzeltme sonucunda tarh edilen vergi veya cezasına ilişkin yapılan itiraz ile başlamaktadır. Danıştay Vergi Dava Dairelerince, 17.05.1996 tarih, E. 1995/74 ve K. 1996/234, *vergi hatalarının giderilmesi amacıyla yapılan düzeltme başvuruları ve şikâyet başvurularının reddedilmesi üzerine açılan davalar iptal davası niteliği taşıdığı* hakkında hüküm vermiştir (Danıştay Başkanlığı, 2011). Açılan bu dava ile alınan kararların iptali istenmektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi amacıyla yargı organında açılan dava mükellef lehine/ aleyhine olabileceği gibi vergi idaresi lehine/aleyhine sonuçlar da ortaya çıkarabilir. Vergi mahkemesinin kararının mükellefin lehine olması durumunda, vergi dairesinin hatalı işlemi iptal edilmektedir. Ayrıca vergi hatasının hangi aşamada gerçekleştiğine bağlı olarak tarhiyat işlemi ortadan kaldırılmakta, terkin işlemi gerçekleştirilmekte veya ödenen vergi iade edilmektedir.

Vergi idaresi yargı organınca karara bağlanan işlemi Anayasa'nın 138. maddesinde yer aldığı üzere aynen uygulamak zorundadır. *“Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadırlar. Bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez”*. Ayrıca İYUK 28'inci maddesinde, idarenin yargı organlarının kararlarını yerine getirmesinden imtina edemeyeceği ve yargı organlarının karara bağladığı eylem ve işlemleri otuz gün içinde yerine getirmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir (İYUK madde 28/4). Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir (İYUK madde 28/6).

Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması halinde ise tarh edilen vergi tahakkuk eder. Mükellef söz konusu vergi aslı ve cezalarını, ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödemek durumundadır. Dava konusu yapılan verginin ödenmemiş kısmına isabet eden tutara normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanır. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödenebilir (VUK madde 112). Bu şekilde mükellef davanın aleyhine sonuçlanması durumunda ödeyeceği faizden kurtulacaktır.

Mükellef vergi aslı ve cezaları ödemekle birlikte, isterse vergi mahkemesi kararı aleyhine bir üst yargı mercinde dava açabilir. Vergi hatalarının düzeltilmesine yönelik açılan davaların sonucunda mükellef vergi mahkemesinin vermiş olduğu karara⁶⁶ karşı temyize gitmemesi durumunda tüm çözüm yolları tükenmiş bulunmakta ve vergi kesinleşmektedir.

Danıştay temyiz talebi üzerine verdiği onama kararı sonucunda karar kesinleşmiş olacaktır. Eğer bozma kararı verirse, dava yeniden görüşülmek üzere vergi mahkemesine geri gönderilir. Vergi mahkemesi Danıştay'ın bozma kararına uyarırsa, dava dosyası yeniden incelenmekte ve yeni bir karar verilmektedir. Bu yeni karara karşı tekrar temyiz yoluna gitme hakkı bulunmaktadır. Vergi mahkemesi Danıştay'ın kararına uymaz ve kararında ısrar ederse bu kez dosya Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gitmekte ve burada kesin çözüme bağlanmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi amacıyla yargı yoluna başvurmakla mükellefler, her ay için gecikme faizi işlemesine maruz kalmakta, uzlaşma ve cezalarda indirim hakkından yararlanma imkânından yoksun kalmaktadır. Bu nedenle kesinliğinden emin olunmayan vergi hataları için yargı yoluna başvurunun etkin bir yol olmayacağı ifade edilebilir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 97). Ayrıca

⁶⁶ Tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde itiraz edilebilir (İYUK madde 45).

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar dışındaki nihai kararlara karşı Danıştay'da 30 gün içinde temyiz yolu açıktır. İdare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez (İYUK madde 46 ve 47).

mükellefler açısından davanın ne kadar bir süre içinde karara bağlandığı da önem taşımaktadır. Hukuksal literatürde bir vergi uyuşmazlığı çözülene kadar geçen dönemin dava sonucunu etkileyebileceği varsayılmaktadır (Pedwell, 2000: 58). Yargılama sürecinin uzun olması devletin vergi alacağının tahsilinin gecikmesine, mükellef açısından ise uyuşmazlıklarının sürüncemede kalmasına yol açması nedeniyle sıkıntılı bir durum oluşturmaktadır. Bu açıdan Danıştay, bölge idare mahkemesi (BİM) ve vergi mahkemelerinin 2010 yılına ait karara bağlanan, gelecek yıllara devreden davalarının ve davaların ortalama kaç gün içinde sonuçlandırıldığına incelenmesi faydalı olacaktır. Tablo 1’de bahsi geçen yargı organlarının çalışma trendlerine aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 1. Danıştay, BİM ve Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü

	Danıştay	Bölge İdare Mah.	Vergi Mah.
Gelen İş	297.841	120.372	212.462
Çıkan İş	103.880	108.459	123.791
Çıkan İş/Gelen İş	% 34,9	% 90,1	% 58,3
Devreden İş	193.961	11.913	88.671
Devreden İş/Gelen İş	% 65,2	% 9,9	% 41,7
Ortalama Yargılama Süresi	560	39	229

Kaynak: Adalet Bakanlığı (2011), http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/ist_tab.htm, (15.12.2011).

Bu verilere göre davalar en hızlı Bölge İdare Mahkemeleri’nde karara bağlanmaktadır. Ortalama yargılama süresi 560 gün olan Danıştay’da ise buna paralel olarak bir yandan çıkan işin/gelen işe gelen oranı düşük iken bir yandan da devreden işin yüksekliği göze çarpmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin kararlarda birinci dereceden yetkili mahkeme olan vergi mahkemelerine 2010 yılı içinde açılan veya bozularak gelen davaların konularına göre dağılımına ise Tablo 2’de yer verilmiştir.

Tablo 2. Vergi Mahkemelerindeki Davaların Konularına Göre Dağılımı

Dava Konusu	Dava Sayısı	Davacı (Sayısı)		Davalı (Sayısı)	
		Gerçek kişi	Tüzel kişi	Gerçek kişi	Tüzel kişi
Vergiye İlişkin İptal Davaları	2.401	1.034	1.447	0	2.892
Düzeltilme ve Şikâyet İşlemleri	1.199	960	261	0	1.511
TOPLAM	135.929	59.560	80.012	95	152.132

Kaynak: Adalet Bakanlığı (2011), http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/ist_tab.htm, (15.12.2011).

Vergi mahkemelerinde 2010 yılı içinde açılan ve bozularak gelen dava sayısı toplam olarak 135.929'dur. Bunlardan dava konuları dağılımına göre düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin verilere bakıldığında hem davacı konumunda hem de davalı konumundaki tüzel kişilerin sayısının daha fazla olduğu görülmektedir. Bu sonucun çıkmasında tüzel kişilerin uyuşmazlıkları yargıya taşımaya daha eğilimli olmaları veya gerçek kişilerin idari aşamada uyuşmazlıkları daha çok çözümlene eğilimli olmalarının etkisi olduğu söylenebilir. Bunun haricinde dava açmanın maliyetlerini tüzel kişiler daha kolaylıkla üstlenme imkânlarının olması da etkili bir faktör olabilir.

Düzeltilme ve şikâyet işlemlerine ilişkin açılan davalar yaklaşık bir buçuk senelik bir periyoda yayılmaktadır. 2009 yılında vergi mahkemelerinde yıl içinde karara bağlanan düzeltme ve şikâyet işlemlerine ait davaların (1240 tane) 558 tanesi red edilmiştir. Düzeltilme ve şikâyet işlemlerine ilişkin açılan davaların 158 tanesinde red kararı iptal edilmiş, 321 tanesi kısmen iptal- kısmen ret edilmiş, 110 tanesi ilk inceleme üzerine dilekçe ve davanın reddi mercine tevdi edilmiştir. 2009 yılına ilişkin düzeltme ve şikâyet işlemlerine ait açılan davaların 558 tanesinin red edilmesi % 45'nin red edildiğini göstermektedir. İdari işlemin iptali ile sonuçlanan 158 tane dava ise açılan davaların ancak % 12,7'sinin kabul edildiğini göstermektedir (Adalet Bakanlığı, 2010).

Devlet hukuk da nışmanlık ve muhakemat hizmetlerinin merkez ve taşra birimlerinde görevli Hazine Avukatlarınca 2010 yılı içinde 96.246 dava ve icra takibi sonuçlandırılarak kesinleştirilmiş bulunmaktadır. Bu davalardan 56.472 adedi hazine lehine, 39.774 adedi hazine aleyhine sonuçlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2011: 52). Tüm bu açıklamalardan hareketle vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin uyuşmazlıkların idari yolların tüketilmesi halinde yargıya taşınmasının tercih edilmesinin faydalı olacağı söylenebilir. Genellikle bir buçuk yıllık bir periyoda yayılan düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin davaların haklılığından emin olunması halinde yargıya taşınması mantıklı görünmektedir. Aksi takdirde vergi aslının ve cezalarının yanı sıra normal vade tarihinden yargı kararının mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizine de katlanılacaktır.

2.3.3.6. Bazı Ülke Örnekleri İle Vergi Hatalarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü hukuk sisteminin niteliğine göre farklı şekillerde gerçekleşir. ABD, İngiltere gibi ülkelerde vergi uyuşmazlıkları adli yargı sistemi, Fransa ve Türkiye’de ise idari yargı sistemi içinde görülmektedir.

2.3.3.6.1. Almanya

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümü mümkün olmakla birlikte öncelikle idari aşamaya başvurulması ve bu aşamada sonuç alınmadığının belgelendirilmesi koşuluyla yargısal yollara gidilmektedir. Almanya’da vergisel işlemlere bakmakla yetkili mahkemeler; ilk derece vergi mahkemeleri, Federal Vergi Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesidir. Vergi mahkemeleri, iki aşamalı ve sadece vergilendirme alanında görev yetkisine sahip birinci dereceli yargı organıdır. Vergi mahkemesinin kararına karşı Federal Vergi Mahkemesine temyize gidilebilir. Federal Vergi Mahkemesi, alt mahkemenin kararını sadece hukuki hata olup olmadığı yönünden değerlendirmektedir (KPMG, 1999: 1). Ayrıca anayasal haklarının ihlal edildiğine ilişkin maddi delilleri olan mükelleflerin uyuşmazlığı doğrudan Anayasa Mahkemesine taşıma imkânı vardır.

Vergi mükellefleri yerel gider vergileri dışında her türlü vergi için vergi mahkemelerine başvurma hakkına sahiptir. Mükelleflerin matraha ilişkin olan itirazları vergi dairesine, ön ödemenin reddine ilişkin şikâyetleri ise bir üst otorite olan bölge vergi dairesine yapılır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 93). İdari aşamada başvurusunun reddedilmesi koşuluyla mükellefler red kararının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yargısal başvuru hakkını kullanarak idari kararın kaldırılması, değiştirilmesi veya yeni bir idari karar alınmasını talep edebilir.

Vergi mahkemesi, yargı aşamasında kanıt ve bulguların dinlendiği ve sunulduğu tek yargı aşamasıdır. Vergi mahkemesinin somut bulguları temyiz aşamasında gözden geçirilmez ve dolayısıyla bağlayıcıdır. Bu nedenle vergi mahkemelerinde, tüm gerçekleri ortaya çıkarmak ve duruşma aşamasında davacı lehine tüm kanıtları sunmak kritik bir öneme sahiptir (KPMG, 1999: 1).

Almanya Federal Vergi Mahkemesi, ödenecek vergi miktarının hesaplanması sırasında vergi tarhının hukuki dayanağında çok açık ve anlaşılır hata olması ve vergi mükellefinin bu hatalı karara zamanında itiraz hakkını kullanmaması halinde inceleme yapılabileceği ve sonucunda da düzeltme yapılabileceğini hükme bağlamıştır. Ancak, mükellefin daha önce kendi muvafakati ile vergi tarh edilmişse, bu tarihyata yapılan itiraz daha sonra haklı görülse bile, vergi affının yapılmasına haklılık kazandırmayacağı da belirtilmiştir (Yurtsever, 2007: 89). Federal Vergi Mahkemesi, vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlardan ihtilaf tutarının belirli bir miktarı aşması halinde ve müracaat edilmesi durumunda, kararların temyizi niteliğinde yargı işlerine bakmakla, vergi yargısının içtihat yaratma fonksiyonunu yerine getirmekle ve mali kanunlarla ilgili istişari nitelikte mütalaalar vermekle görevlidir (Can, 2004: 52).

2.3.3.6.2. Amerika Birleşik Devletleri

Mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesi için öncelikle vergi dairesine başvurması ve bu aşamada düzeltme talebinin red kararının tebliği üzerine Vergi mahkemelerinde dava açma hakkı bulunmaktadır (Internal Revenue Code, Başlık 26, Madde 6213, 1. fıkra). Yargısal yollara başvurmadan önce mükellefin vergi sorunlarına ilişkin İtiraz birimi ile görüşme yapmamış olması halinde idari yolların tüketildiği kabul edilmez (Quijano ve Mock, 2010: 748).

ABD’de vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalara, adli mahkemelerde bakılmaktadır. Yargı organları; Vergi mahkemeleri, Federal Bölge Mahkemeleri (Federal District Courts), Temyiz Mahkemesi (The Claims Court) ve Federal Üst Mahkemeler (Federal Courts of Appeals) olarak ayrılmakta ve vergi mahkemeleri kendi yetki alanlardaki vergi uyuşmazlıklarına bakmaktadır (Geier, 1991: 986- 987).

ABD’de vergi mahkemelerine başvurmanın en büyük avantajı mükellefin yargılama sonuçlanmadan önce ödeme zorunluluğu bulunmamasıdır⁶⁷. Bununla

⁶⁷ Mükellef vergi mahkemesine sadece vergi tahsilatını geciktirmek amacıyla başvurduğu takdirde 25 bin dolara kadar para cezasına mahkum edilir. 2001- 2003 yılları arasında vergi mahkemesine idarece yapılan icrai takibat işlemleri durdurmak amacıyla mesnetsiz olarak başvurarak bu haklarını kötüye kullanmış olan 38 adet mükellef aleyhine 500-12.500 dolar arasında değişen miktarlarda toplam 126.000 dolar para cezası hükmetmiştir (Öner, 2005b: 123).

birlikte mükellef isterse söz konusu vergiyi ödeyerek vergi mahkemesinde dava da açabilir. Bu yargı organının vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargılama yapabilmesi için ortada bir matrah farkı olması ve mükellefe bununla ilgili bir ihbarname gönderilmesi gerekmektedir. Mükellef “90 Day Letter” olarak geçen ihbarnameye geri dönmezse, 91. günde vergi kesinleşir (McDonough, 1993: 38). Diğer bir yol ise itiraza konu ve rginin ödenip iade için Bölge mahkemelerinde veya Temyiz mahkemelerinde dava açılmasıdır (Ledgerwood, 2006: 20).

Vergi mahkemelerinde özel olarak “küçük dava” ayrımı bulunmaktadır. Bu ayrım vergi veya ceza miktarı bir mali yılda 50.000 dolar ve altındaki davalar için geçerlidir. Bu tür davalarda, davayı kaybeden mükellefin temyiz hakkı yoktur ve kaybettiği davaya ilişkin vergi aslı ile o tarihe kadar işleyen faizi ödemek zorundadır. (Öner, 2005b: 123). Genellikle bu d avayı açan mükelleflerin mahkeme kararı sonucunda vergi miktarlarının bir kısmı azalmaktadır. Dava öncesi IRS mükellefe veya avukatına uzlaşma talep edip etmediğini sormakta ve uzlaşma istemeyen mükellefin davasına bakılmaya başlanmaktadır (Encyclopedia of Everyday Laws, 2011: 7).

Mükelleflerin vergi hatalarının yargı aşamasında düzeltilmesinde diğer bir yol ise vergi mahkemesi yerine genel yetkili federal bir mahkeme niteliği taşıyan Federal Bölge Mahkemelerine başvuru haklarıdır. Doğrudan federal mahkemeye başvuru yolunu seçen mükelleflerin öncelikle vergiyi ödemeleri ve bu ödemeyi yaptıktan sonra IRS’den iade talebinde bulunma imkânı vardır. Bu talep üzerine IRS’nin cevabını bildirmesi için altı aylık bir süresi vardır. Eğer altı aylık süre içinde IRS talebi reddeder veya bu sürede cevap vermez ise mükellef iade için bulunduğu eyaletteki görevli federal mahkemelere başvurabilir (Öner, 2005b: 124). Vergi mahkemeleri ile bölge mahkemeleri önüne gelen davalara bakıldığında vergi mükelleflerinin vergi mahkemesinde daha fazla dava kazandığı görülmektedir (Geier, 1991: 999).

Vergi mükellefi Federal Bölge Mahkemelerinin kararlarına karşı itirazını sürdürmek istiyorsa Federal Temyiz Mahkemelerine başvurabilir (Ledgerwood, 2006: 27). Temyiz Mahkemeleri devletin en yüksek mahkemesidir ve hem cezai hem

de adli davalara bakmaktadır. 14 yıllık dönem için vali tarafından atanan bir baş yargıç ve altı hakim yardımcılardan oluşur. Karar yeter sayısı için beş hakim arasından dördünün oyu gereklidir (Peerce ve Marculis, 2010: 283).

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünde alternatif çözüm yolları da mevcuttur. Vergi Mahkemeleri Kanunu 124'üncü maddesi dava açma yerine gönüllü bağlayıcı nitelikte tahkime izin vermektedir. Bu yöntemin uygulandığı davalarda sınırlama olmaksızın arabulucunun belirlediği şekilde dava sonuçlandırılır (Sansing, 1997: 279).

1988 yılında düzenlenen Mükellef Hakları Bildirisi vergi mükelleflerine IRS ile yaşanan ihtilaflarda davayı kazanmaları durumunda avukat masraflarını geri ödeme imkânı getirmiştir. Yine aynı şekilde 1996 yılında onaylanan Kongre Mükellef Hakları Bildirisi 2'de hatalı işlemlerin maliyetlerinin mükellefler üzerindeki etkileri üzerinde durulmuş ve davayı kazanan mükellefin giderlerinin karşılanacağı belirtilmiştir (Rhoades, 1997: 27- 28).

2010 yılında Kongre'ye sunulan 2010 Yıllık Raporu'nda dava başarı oranlarına yer verilmiştir. Bu rapora göre IRS lehine kararların oranı % 90 iken mükellef lehine kararların oranı ise % 10'dur (IRS, 2010: 441, 518). 2010 mali yılda açılan davalar kadar sonuçlanan davaların da çoğunluğu vergi kanunlarının uygulanması ve vergi mahkemelerinde dava açmayı içeren uyuşmazlıklar ile ilgili gerçekleşmiştir. Davaların yaklaşık olarak 30.000 IRS'ce ek vergi tarh edilen vergilere karşı vergi mükelleflerinin itirazını içermektedir. Mali yıl boyunca, ihtilaflı vergi ve cezaların toplam miktarı 7 milyar dolardır (IRS, 2011: 57).

2.3.3.6.3. Avustralya

Avustralya yargı sisteminde federal düzeyde ve eyaletler düzeyinde konumlanmış mahkemeler yargı faaliyetini sürdürmektedir. Anayasa'nın 71 ile 80'inci maddeleri arasında federal yargı organı adı altında Avustralya Yüksek Mahkemesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Temel işlevi çıkarılan kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemek olmakla birlikte aynı zamanda tüm davalarla ilgili en üst dereceli temyiz mahkemesidir (Cangir, 2003: 386). Yüksek Mahkeme,

federal mahkeme, eyalet anayasa mahkemesi ve Anayasanın 75 ve 76. bölümlerinde belirtilen herhangi bir hususta temyizleri inceleme yetkisine sahiptir (Koumoukellis ve Kintis, 2009: 4).

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümü, bir vergi mükellefinin vergi dairesince yapılan işleme itirazı ile başlamakta ve belli kurallar çerçevesinde İdari İtiraz Mahkemesi (AAT) veya Federal Mahkemesi itiraz edilmesiyle uyuşmazlık konusu yargıya taşınmaktadır. Genellikle uyuşmazlık konusu AAT veya Federal Mahkemesinin işlem veya uyuşmazlığa konu işlem hakkında karar vermesi ile sonuçlanmaktadır (Attorney General's Department, 2006: 6).

Avustralya'da vergi uyuşmazlıklarında görevli mahkeme Federal Vergi Mahkemesi ile İdari İtiraz Mahkemeleridir. İdari İtiraz mahkemelerine itiraz yoluyla, Federal vergi mahkemelerine ise temyiz yoluyla başvurulmaktadır. 1975 yılında kurulan İdari İtiraz Mahkemeleri bağımsız bir yapıya sahip olup, federal devletin ve bazı durumlarda eyaletlerin, bakanlıkların, kamu görevlilerinin ve diğer mahkemelerin idari kararlarını yeniden incelemekle yetkilidir. Bu yetkisi dâhilinde alınan kararların doğruluğunu incelemekte ve gerekirse verilen kararları onama, bozma veya iptal kararı almaktadır (Cangir, 2003: 396). Avustralya yargı sisteminde bu mahkemelerinin en üstünde Üst mahkemeler görevlidir. Vergilendirme işlemleri ile ilgili konularda, Üst mahkemelerin yetki verdiği bazı istisnai durumlarda Full Court Federal Mahkemeleri temyize karar veren nihai mahkemelerdir. Avustralya Federal Mahkemeleri, 1976 Avustralya Federal Mahkeme Kanunu ile oluşturulmuştur. Bunların vergisel konularla ilgili asıl yargı yetkileri ise 1953 Vergilendirme Uygulama Kanunu ile belirlenmiştir. Mahkeme, ilk derece yargı merci olarak Vergilendirme Komiseri tarafından alınan kararların itirazına ilişkin davaları hükme bağlamaktadır. Ayrıca, mahkemelerin tek hakimle verdiği kararları ve vergilendirme konularında AAT'ye yapılan itirazları sadece hukuka uygunluğu açısından incelemektedir (Attorney General's Department, 2006: 24- 25).

Bir mükellef Federal Mahkeme Kanunu'nda yer alan hükümler doğrultusunda yargı mercilerine itiraz için başvurabilir. İtiraza konu idari işleme ilişkin itiraz, tebligatın mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içinde yapılması gereklidir.

Federal Mahkeme'nin, 60 günlük başvuru süresi geçmiş konulara bakma yetkisi bulunmamaktadır (Attorney General's Department, 2006: 24- 26). Genellikle tebliğ tarihinden itibaren itiraz etme veya mahkemenin kararları değerlendirmesi için 60 gün süre bulunmaktadır. İstisnai durumlarda süre 28 gündür. Taraflar arasındaki anlaşma veya mahkeme kararı ile bu süre uzatılabilir. İlk duruşma tarihinde, mahkemede kanıtların toplanması da dâhil olmak üzere dava görüşülür. Davalar genellikle 12 ile 18 ay arası sürmektedir. Mahkemeler, yasal maliyetleri ve bu maliyetlerin miktarı ve ne zaman ödeneceğine ilişkin takdir hakkına sahiptir. Genel uygulamada, davayı kaybeden taraf davayı kazanan tarafın yasal maliyetlerinin önemli bir kısmını ödemektedir (Koumoukelis ve Kintis, 2009: 4, 6).

2.3.3.6.4. Fransa

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarında öncelikle idari çözüm yolları olan uzlaşma, vergi ve cezalarda indirim, düzeltme ve pişmanlık yollarına başvurulup bu başvuruların reddedilmesi durumunda yargı yoluna başvurulmaktadır. İdari çözüm yollarından biri olan uzlaşma sadece vergi cezaları için geçerli olup vergi aslı uzlaşma kapsamı dışındadır. Bununla birlikte Fransa'da vergi cezalarının yanı sıra vergi miktarı da terkin ve vergi indirimi uygulamaları ile yargı aşamasında kaldırılabilir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 78, 79).

Fransa'da, İdare Mahkemeleri ve Danıştay olarak adlandırılan iki yargı merci vardır. Bunların üzerinde de yüksek mahkeme vardır. Bunlardan “Conseil d'Etat” KDV ve yerel vergilerle ilgili itirazlara, “Cour de Cassation” ise ağırlıklı olarak tescil-ruhsat vergilerine bakmaktadır (Yurtsever, 2007: 104). Fransa'da vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organları vergi türlerine göre değişiklik göstermektedir. Dolaysız vergilerle, muamele vergilerine ilişkin davalara idari yargı organları bakmakla görevli iken, bunlar dışında kalan tüm dolaylı vergilerle harçlara ve gümrük vergilerine ilişkin davalara adli yargı organları bakmakla görevlidir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 86).

İtiraz Mahkemeleri bölgesel bazda teşkilatlanmışlardır. İlk derece mahkemesi olarak 4.000 € 'nun altındaki davalar hariç olmak üzere yargılama için otomatik olarak kabul etmektedir. Bazı itirazlar ise doğrudan Yüksek Mahkemeye (*Cour de*

Cassation) yapılır. Yüksek mahkemelere başvuru sadece kanunda yer alan konularla sınırlıdır. Başvuruya izin verilen bir dava, tekrar incelenmek üzere başka bir İtiraz Mahkemesi'ne geri gönderilir. Bir taraf, ilk derece mahkemesinin kararını isterse, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili Temyiz Mahkemesi'ne götürebilir. İlk derece mahkemelerinde görülen davaların maddi ve hukuki yönlerden tekrar yargılanmasına imkân veren istinaf yolu önemli ilkelerden biridir. İtiraz Mahkemelerinin kararları Yüksek Mahkeme'de kanuna uygun olup olmadığı incelenir. Vergi davaları genellikle en az 10 ile 12 ay sürmektedir. Yargı mercileri arasındaki itirazda geçen zaman aralığı ise, 18 ay gibi daha uzun sürece yayılmaktadır (Portwood: 2011: 112, 113).

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümü öncelikle mükellefin tarhiyat ile ilgili itiraz dilekçesinin vergi idaresince reddedilmesi ile başlar. Vergi müfettişi itiraz dilekçesini incelemekte, incelemesi sonucunda vergi idaresiyle aynı görüşü paylaşmaması halinde mükellef önce idare mahkemesine daha sonra da yüksek mahkemeye başvurabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına karşı mükellef uyuşmazlık konusu işlemin kendisine tebliğ tarihinden itibaren iki ay içinde idari aşamada çözüm yoluna başvurmak zorundadırlar. Vergi idaresi de mükellefin itirazına altı ay içinde yanıt vermesi gerekmektedir. Altı ay içinde yanıt verilmemesi veya yanıtın mükellefin talebi doğrultusunda gerçekleşmemesi halinde yetkili mahkemeye başvurma hakkına sahip bulunmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 87).

2.3.3.6.5. İngiltere

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde öncelikle idari aşamaya başvurulup, başvurunun bu aşamada reddedilmesi koşulu ile yargı yoluna gidilmesi mümkündür. Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünde adli yargı görevlidir. İngiltere'de vergi idaresinin iyi organize edilmiş bir yapıya sahip olması daha başlangıçta vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkma ihtimalini azaltmaktadır. Uyuşmazlıkların ortaya çıktığı durumlarda ise mevcut uyuşmazlıklar büyük ölçüde uzlaşma yoluyla çözümlenmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2010: 80- 81).

Vergi Usul Kanunu'nda (Taxes Management Act); İtiraz Biriminin (officer of the Board) bölüm 8 veya 8A'da yer alan beyannamelerdeki açık ve mutlak hataların

veya noksanlıkların (temel hatalar, aritmetik hatalar veya diğer hatalar) düzeltilene yer vermiştir. Bu kapsamda düzeltme yapılan mükellefe durum tebliğ edilir. Düzeltme en geç dokuz ay içinde yapılır (Leith Business Association, 2011: bölüm 9Z).

Vergi hatalarının yargı aşamasında çözümü öncelikle vergi dairesine başvuru ile başlamaktadır. Uyuşmazlıklarının büyük bir kısmının bu aşamada çözüldüğü başvurularda uzlaşmaya varılamaması halinde “Genel Komiserlere” itiraz hakkı bulunmaktadır. Genel Komiserlere yapılacak itirazlara ilişkin hükümlere Vergi Usul Kanunu’nun 31. bölümünde yer verilmiştir. 31. bölümün 1. fıkrasında düzenlenen itirazlar Genel Komisyonlara, kanunun 31C bölümünde yer alan durum ise Özel Komisyonlara yapılır (Leith Business Association, 2011: 31B). Diğer bazı durumlarda ise gelir vergisi itirazları genel veya özel komiserlere yapılmamakta duruma göre hakem heyetlerine “Board of Referees” veya 1960 Kanunu Mahkemelerine “1960 Act Tribunals” yapılmaktadır. Mükellefin tüm bu kuruluşların kararlarına karşı sadece hukuki açıdan yüksek mahkemelere (Point of Law) itiraz hakkı bulunmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2010: 89). Buna ilişkin hükümlere ise Kanunun 56. maddesinde yer verilmiştir.

Yüksek Mahkemeler, Genel Komisyonlar Yönetmeliği madde 22’de yer alan hükümler kapsamında davaya bakacak ve davayla ilgili herhangi bir sorun ya da ortaya çıkan hukuki sorunları belirleyecektir. Yüksek Mahkeme, davayı değişiklik yapılması üzerine geri gönderebilir ve buna göre dava tadil edilecektir. Yüksek Mahkemeye başvurmak için öncelikle verginin ödenmesi gereklidir (Leith Business Association, 2011: madde 56).

2.3.3.6.6. Kanada

Kanada’da vergisel işlemlere ilişkin uyuşmazlık halinde mükellefin öncelikle idari aşamaya başvurması gerekmekte, burada başvurunun reddedilmesi sonucunda yargısal yollar açılmaktadır. Dava açma maliyetini önlemek için uzlaşmanın temin edilmesi konusunda vergi komisyonları desteklenmektedir (Mehrban, 2010: 3). Vergi uyuşmazlıkları tarhiyat veya ek tarhiyata ilişkin ise Kanada Vergi Mahkemelerine, bunun dışındaki konularda Federal Vergi Mahkemesine başvurulur. Bu

mahkemelerin vermiş olduğu kararlara karşı ise Federal Temyiz Mahkemesine ve nihai olarak Kanada Yüksek Mahkemesine başvurulabilir (Gökbel, 2000: 128).

Kanada Vergi Mahkemelerine ve Federal Mahkemelere başvurulara ilişkin hükümler madde 169’da ele alınmıştır. Mükellef bölüm 165’de yer alan bir işleme karşı vergi mahkemesine itiraz edebilir (a) tarhiyat veya yeniden değerlendirme onaylanabilir (b) Mükellef tebligatın kendisine ulaştığı tarihten itibaren 90 gün içinde itiraz edebilir, eğer 90 gün geçmesine rağmen mükellef itiraz etmezse 165. bölümde yer alan hususlar çerçevesinde hakim değerlendirmeyi kabul edebilir veya yeniden değerlendirilmeye sevk edebilir (Canadian Legislative Counsel Office, 2011). Kanada Vergi Mahkemesi, çoğu federal gelir vergisi ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda yargı yetkisine sahip bir mahkemedir. Vergi mahkemesinin yetkisi tamamen yasal ve genellikle tarhiyat, yeniden değerlendirme, vergi, faiz veya ceza ile ilgili tüm hususları kapsamaktadır. Kanada Vergi Mahkemesi kararları Federal İtiraz Mahkemesinin yargı yetkisi içindedir. Zaman zaman, kamusal öneme sahip konularda temyiz yetkisi Yüksek Mahkemelerden Federal Mahkemelere verilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarınının yargı aşamasında çözümü mükellefin vergi mahkemelerinde dava açması ile başlamaktadır. Davalar enformel veya genel usullerle açılabilir – 12.000 Kanada doları ve altındaki davalar enformel ve bu miktarı aşan davalar genel usullerle açılır. Vergi mahkemesinde tarafların üzerinde anlaşmış davalar genellikle bir veya daha az gün sürmektedir. Fakat daha karışık ve çekişmeli davalar daha uzun bir sürece yayılmaktadır.

Kanada Vergi Mahkemelerinde, kanıtlama yükümlülüğü mükellefe aittir. Mükellef lehine kararı garantilemek için Kanada Vergi Mahkemeleri Maliye Bakanlığına yeniden değerlendirme yapılmasını veya tamamen yanlış kararın veya yargıç tarafından açıklanan nedenlerin de esas alınarak yeniden gözden geçirilmesini talep edebilir. Davayı kazanana yaptığı ödemelerin (bilirkişi masraflarını da kapsayan) genellikle tamamı iade edilmektedir (Blakes, 2009: 67). Kanada Vergi Mahkemesi, vergi idaresince işlemin reddi üzerine bu reddin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 90 gün içinde itirazda bulunulabilir. Ayrıca 90 gün içinde itiraz

üzerine idarece bir karar verilmemesi üzerine mahkemeye itiraz edilebilir. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı Federal İtiraz Mahkemelerine itiraz edilebilir. Bunun için vergi mahkemesinin kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekir. Federal Mahkeme Kanunu başvuru şartları vergi mahkemelerindeki kanuni prosedür kapsamındaki şartlardan oluşur. Genellikle süreç şu şekilde işlemektedir. Mahkeme evrak dairesinden mahkemeye gelen başvurulara karşı 60 gün içinde cevap verilmelidir. Mahkeme, duruşmayı başvurunun kabul edildiği tarihten itibaren 180 gün içinde yapmalı ve kararını duruşmanın sona erdiği tarihten itibaren 90 gün içinde vermelidir (Canada Revenue Agency, 2009: 16, 19).

Federal Mahkemeler, Gelir Vergisi Kanunu ve Ticari Markalar Kanunu gibi federal yargı sisteminin tümü üzerinde, güçler ayrılığı kuralı uyarınca ve daha da önemlisi, federal hükümetin federal uygulanan tüm yönetim kurullarının üzerinde komisyonlar ve mahkemeler üzerinde yetkiye sahiptir. Federal Mahkemenin kararlarına karşı Kanada Yüksek Mahkemesi temyize gidilebilir (Blakes, 2009: 2). Kanada’da son temyiz yeri en üst yetkili olan Kanada Yüksek Mahkemeleridir. Tüm bu ülke örneklerinden görüldüğü üzere vergi hatalarına ilişkin uyuşmazlıkların çözümlenebilmesi için Türk vergi yargı sisteminden farklı olarak öncelikle idari yollarının tüketilmesi koşulu aranmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HATALARININ İDARE VE MÜKELLEF AÇISINDAN SONUÇLARI

Günümüzde vergi sistemleri mükelleflerin beyanı doğrultusunda tarh edilmesine dayanmaktadır. Beyana dayalı tarhiyat mükelleflerin kazançlarını tam ve doğru olarak kendilerinin hesaplaması üzerine kuruludur. Bu yöntemin kimi zaman mükelleflerin bilgi eksikliği, vergi kanunlarını tam olarak yorumlayamamaları, yazım hataları ya da kötü niyetli olarak vergi matrahlarını olduğundan az gösterme davranışlarına açık hale getirdiği ve vergi kayıplarına yol açtığı görülmektedir. Ayrıca vergi sistemlerinin karmaşıklığı, mevzuatta sıklıkla yapılan değişiklikler bu işin uzmanları tarafından dahi hataların yapılmasına neden olduğu gözlenmektedir. Vergi idaresince mükelleflerin beyanı doğru kabul edilmekle birlikte, zaman zaman mükelleflerin bildirimlerinin gerçeğe uygun olup olmadığı, vergi incelemesi yapılarak araştırma yapma yetkisi her zaman saklı kılınmaktadır. Ancak ülkemizde vergi inceleme oranının % 2- % 3 arasında değişen bir paya sahip olduğu gerçeği doğrultusunda mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kabul edilmesi gerçekliği göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergi kanunlarında ekonomik yaşamın dinamik yapısına bağlı olarak değişimler gözlenmektedir. Vergi kanunlarında yaşanan değişimler gerek mükellef gerekse bu kanunların uygulayıcısı olan memurlar tarafından uygulamada hatalar yapılması sonucunu doğurmaktadır. Hatta bazı durumlarda idarenin vergi kanunlarını daha dar bir kapsamda değerlendirdiği bunun sonucu olarak vergilendirme hatalarına neden olduğu görülmektedir.

Vergi hataları mükellef ve vergi idaresi açısından çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. İdare açısından vergi ziyaı, ek iş yükü ve parasal maliyetlere yol açan vergi hataları, mükellef açısından vergi uyumsuzluğu, ek uyum maliyetleri, muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılması ve mükellef hakkında vergi incelemesine başlanması ile sonuçlanabilir. Çalışmanın son kısmında vergi hatalarının mükellef ve idare açısından muhtemel sonuçlarına değinilmiş ve yapılan anket çalışması ile vergi idaresi personelinin ve vergi mükelleflerini temsilen serbest muhasebecilerin ve mali müşavirlerin vergi hataları ve vergi uygulamaları

hakkındaki düşünceleri uygulanan farklı istatistikî analiz teknikleri ile incelenmiş ve çıkan sonuçlar doğrultusunda öneriler getirilmiştir.

3.1. VERGİ HATALARININ SONUÇLARI

Vergilendirme sürecinin ve vergi uygulamalarının temel olarak hatasız gerçekleştirilmesi amaçlanmakla birlikte kimi zaman çeşitli nedenlerle hatalar yapılmaktadır. Verginin miktarını ve vergilendirme işlemlerini etkilemeyen hataları, vergi hatası olarak değerlendirmek mümkün değildir. Bu hataların hem idare hem de mükellef kaynaklı olarak uygulamada ortaya çıktığı görülmektedir. Türk Vergi Hukukunda VUK 116 ile 126'ncı maddelerinde yer alan vergi hataları vergilendirme hataları ve hesap hataları olarak iki sınıfa ayrılır. Bunlar içerisinde hesap hataları ve vergi miktarında hataların uygulamada daha çok ortaya çıktığı söylenebilir. VUK'nun 116, 117 ve 118 maddelerinde yer alan hesap hataları ve vergilendirme hatalarından oluşan vergi hatalarını tek tek incelemek faydalı olacaktır. Bunlar içinde vergilendirme hatalarının daha çok idare kaynaklı, hesap hatalarının ise daha çok mükellef kaynaklı ortaya çıktığı ifade edilebilir.

Hesap hataları içinde yer alan verginin mükerrerliği büyük oranda vergi idaresi tarafından yapıldığı; matrah hataları açısından bakıldığında ise özellikle beyana dayalı vergilerde mükellefin kendi beyanı ile tahakkuk eden vergilerde bu tür hataların daha çok mükellef kaynaklı ortaya çıktığı belirtilebilir. Hesap hataları kapsamında yer alan vergi miktarında hatalar daha çok mükellef tarafından yapılması muhtemel olan hatalardır. Genel olarak vergilendirme hataları vergi idaresince yapılan hatalar sınıfını oluşturduğu söylenebilir. Mükellefin şahsında hata buna örnek teşkil edebilir. Uygulamada hataların mükellef veya idare kaynaklı çıkıp çıkmadığı önem taşımaksızın bu hatalar, “hata üzerinden vergi alınmaması” prensibinden hareketle düzeltilmektedir. Hataların mükellef veya idare lehine sonuç doğurmasına göre farklı işlemler söz konusudur. Örneğin; hata mükellef lehine ise, eksik veya hiç alınmamış verginin tarh ve tahakkuku yapılacaktır. İdare lehine bir hata söz konusu ise, mükelleften fazla veya yersiz alınan veya tahakkuk ettirilen vergi, red ve iade veya terkinin gerçekleştirilecektir. Vergi hatalarının vergi idaresi ve

mükellef açısından sonuçlarını incelemek bu hataların azaltılmasına ilişkin öneriler getirilmesinde faydalı olacaktır.

3.1.1. Vergi İdaresi Açısından Sonuçları

Vergi idaresinin birincil amacı, devlet veya mükellef açısından para ve zaman gibi ilave maliyetlere yol açmaksızın vergilendirmenin yasal yükümlülükler doğrultusunda etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktır. Vergi, devletin en önemli gelir kaynaklarının başında gelmektedir. Verginin mali amacının yanı sıra hukuki, ekonomik ve sosyal yönleri de bulunmaktadır. Bu nedenle vergi idaresi vergilendirme sürecinde tüm bu yönleri dikkate almak zorundadır. Vergi hataları vergi idaresi açısından vergi ziyana, ek iş yüküne yol açmakta ve temel vergileme ilkelerine aykırılıklar doğurmaktadır.

3.1.1.1. Vergi Ziyayı (Vergi Kaybı)

Vergilendirme sürecinde vergi idaresi tarafından yapılan hesap veya vergilendirme hataları bazı durumlarda vergi ziyana yol açtığı görülmektedir. Vergi dairelerinin gerek kendi içlerinde gerekse de diğer vergi daireleri ile olan ilişkilerindeki koordinasyon eksikliği idare kaynaklı vergi hatalarının yapılmasına zemin hazırlamakta ve hata yapılma riskini artırmakla birlikte bunların tespitini de güçleştirmektedir. Özellikle vergi dairelerinde çalışan personel arasında görev ve sorumlulukların bölünmemesi ve bölümler arasında yeterli koordinasyonun olmaması, vergi hatalarının belirlenmesini zorlaştırmakta ve buna paralel olarak devlet vergilendirme yetkisi doğrultusunda vergi kanunlarında belirlenen gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratlardan ödenmesi gereken vergileri tam ve doğru miktarda tahsilini gerçekleştirememektedir. Bu durum da devlet açısından vergi kaybına yol açmaktadır.

Vergilendirme sürecinde yapılan hatalar kimi zaman devletin temel gelir kalemi olan vergilerde vergi kaybına neden olmaktadır. Vergi düzenlemelerini takip eden birçok gerçek ve tüzel kişi mükellef olmakla birlikte, bu düzenlemeler ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmayan veya bu kuralları takip etme imkânı veya isteği olmayan mükelleflerin sayısı da bir hayli fazladır. Bu bilgi eksikliğinin bir sonucu

olarak, kişilerin beyan ettikleri ve ödedikleri vergiler ile beyan etmeleri gereken miktar arasında bir farklılık veya kayıp olabilir. Bu farklılık genellikle vergi kaybı (vergi ziyayı) olarak adlandırılmaktadır (SKAT, 2009: 12).

Vergi mükellefleri vergi kanunlarına göre belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkına sahiptirler. Mükellefler vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi miktarını ödemeli, ne daha fazlasını, ne de daha azını vergiyi tam ve doğru miktarda ödemeleri gerekmektedir. Vergilendirmede işlemlerinde yapılan kasıt unsuru taşımayan sakatlıklar kanunlarda öngörülen usul ve esaslara göre düzeltilir. Açık ve mutlak vergi hataları kolaylıkla saptanmakla birlikte her vergi hatasının aynı kolaylıkla belirlemenin mümkün olmadığı ifade edilebilir. Bazı vergi hataları ancak yapılan vergi incelemeleri ile ortaya çıkarılabilir. Ancak ülkemizde vergi inceleme oranlarının düşüklüğü dikkate alındığında yapılan tüm vergi hatalarının idarece tespiti yapılamamakta ve idare lehine olan bu hatalar saptanamamaktadır. Bu durumda devlet kanuni yetkisi çerçevesinde tahsil etmesi gereken vergiyi veya eksik vergiyi düzeltme zamanaşımı içerisinde saptayamaması vergi kaybı ile sonuçlanmaktadır.

Brüt vergi kaybı; gelir vergisi, kurumlar vergisi, ücret, servet ve tüketim vergilerini içeren vergilerde tahmin edilen gelir ile gerçekte ödenen vergiler ile belli bir mali yılda gönüllü olarak ve zamanında ödenmesi gereken vergiler arasındaki tahmin farkıdır. Amerika Gelir İdaresince (IRS) yapılan çalışmada, 2001 mali yılında 345 milyar dolar vergi kaybı olduğu tahmin edilmiştir, IRS bunun 55 milyar dolarının geç ödeme ve haciz işlemlerinden kaynaklandığını ve geriye kalan 290 milyar dolarının ise net vergi kaybı olduğunu tahmin etmektedir (GAO; 2011: 2).

Doğru beyanda bulunmama veya vergiye gönüllü uyumun sağlanamaması başlıca üç temel nokta altında birleştirilebilir: (1) beyannameler üzerinde vergi borcunun eksik gösterilmesi (2) beyanname üzerinden tarh edilen vergi borcunun eksik ödenmesi ve (3) beyanname düzenlemedeki başarısızlık veya zamanında verilmemesi şeklinde beyannamenin hiç verilmemesi (GAO; 2011: 2- 3).

Yelpazenin bir ucunda vergi kaçırmak amacıyla kasıtlı olarak davranan kişiler olmakla birlikte, hatalar beyannameler düzenlenirken ihmalen veya yanlışlıkla

yapılan aritmetik hatalar gibi basit hatalar veya yanlışlardan kaynaklanmaktadır. Türkiye’de vergi hatalarının boyutunu tespit etmeye yönelik bir çalışma olmamakla birlikte ABD Ulusal Denetim Bürosu (National Audit Office- *NAO*) tarafından yapılan çalışma sonuçları dikkat çekici nitelikte olduğu söylenebilir. Vergi idaresi her bir beyana dayalı Gelir Vergisindeki bariz derecede açık olan hataları öncelikli olarak kontrol etmiştir. 2005- 2006 yıllarında idare tarafından saptanan ve düzeltilen ikinci derecede hatalar 0.9 milyon dolar ve incelenen 11.000 beyanname 9 milyon dolar ek gelire ve vergi mükelleflerinin 13 milyon dolarlık geri ödemesi ile sonuçlanmıştır. Bazen kişiler beyannamelerini doldururken gerekli özeni göstermeme, dikkatsizlik veya bilgi eksikliği nedeniyle veya kendi yükümlülüklerinin farkında olmamaları nedeniyle vergiden istisna olmayan bir gelir kalemini istisna kapsamında değerlendirdikleri veya vergilendirilmeleri gereken bir geliri beyan etmeme gibi hatalar yapabildikleri görülmektedir (NAO, 2007: 17).

Mükellef kaynaklı vergi hatalarının vergi kaybına yol açtığı Amerikan Devlet Muhasebe İdaresi (Government Accounting Office) tarafından hazırlanan raporlarda da yer almaktadır. Örneğin 2001 yılında, mükelleflerin Bireysel Emeklilik Sistemlerindeki net gelirlerini 6.3 milyar dolar eksik beyan ettikleri ve bu eksik beyana yapılan vergi hatalarının yol açtığı tespit edilmiştir (GAO, 2011: 1). Birçok ülkede vergi hatalarının yol açtığı vergi kayıplarının tespit edilmesine yönelik vergi idarelerince çalışmalar yapılmakla birlikte bu hataların yol açtığı vergi kayıplarını tam olarak tahmin etmek zordur. Yapılan bu çalışmalara başka bir örnek olarak İsveç Vergi İdaresince yapılan çalışma gösterilebilir.

İsveç Vergi İdaresinin 1998 yılında toplam vergi hatalarının oluşturduğu vergi kaybını tahmin etmeye yönelik 1997 yılını baz alarak yapılan çalışmaya göre her ne kadar bu tahminler belirsizlik içerse de toplam vergi hatalarının GSYİH içindeki payı % 5, toplam vergi hatalarının kamu sektöründeki vergiler içindeki payının ise % 9 olduğu varsayılmıştır (Swedish Tax Agency, 2005: 28, 29).

Vergi mükelleflerinden kaynaklanan hesap hatalarının düzeltilmesinde ortaya çıkan uyumsuzluklara bağlı olarak yaşanan gecikmeler vergi mükelleflerinin zamanında sahip oldukları vergisel avantajlarını bilmemelerinden kaynaklanmakta ve

ülkelerin vergi gelirlerindeki kayıp ile sonuçlanmaktadır. IRS kaynaklı hatalardan hatalı iadeler için 7,988 dolar ve hatalı redler için 5,894 dolar mükelleflere ödenmiştir. IRS'nin 1 Ocak ile 23 Temmuz 2010 tarihleri arasında gerçekleştirdiği çalışmada 17,6278 mükellefin sorularına doğru olarak yanıt alamadıkları tahmin edilmiştir. Araştırma bulgularına göre, hesap hataları bildirimlerine verilen yanıtların çözümündeki yanlışlıklar Federal Hükümetin yaklaşık olarak 39,5 milyon dolar gelir kaybına neden olabileceği ve gelecek 5 yıllık dönemde mükelleflerin yaklaşık olarak 29,2 milyon dolarlık vergisel avantajlardan yararlanamayacağını göstermektedir (TIGTA, 2011: 7). Vergi hatalarının idare açısından önemli sonuçlarından biri hatalardan kaynaklanan vergi kaybıdır. Bu vergi hataları nedeniyle idare vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergiyi tam ve doğru olarak tahsil edememekte ve temel gelir kaynağı olan vergilerde kayıp ortaya çıkması sonucu ile karşı karşıya kalmaktadır.

3.1.1.2. Ek İş Yüğü

Vergi hataları uygulamada mükellef kaynaklı ortaya çıkabileceği gibi idare kaynaklı da ortaya çıkabilir. Vergi hataları, taraflar arasında karşılıklı olarak çözümlenmeden ihtilaf konusu yapılması; bir yandan amme alacağının tahsilini geciktirmekteyken, diğer yandan da idare ile mükellef ilişkisini de olumsuz yönde etkilemektedir.

Mükelleflerin düzeltme zamanaşımı içinde düzeltme talebinde bulunma imkânları vardır. Mükelleflerin ilgili vergi dairesine yaptıkları düzeltme talebi kabul edilip gerekli düzeltme yapılabilir veya bu talepleri reddedilebilir. Talepleri reddedilen mükelleflere çeşitli hak ve başvuru yolları verilmiştir. Düzeltme talebi reddedilen mükellef uzlaşma, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah müesseselerinden yararlanarak vergi aslını ve cezasını daha az miktarda ödeme imkânına kavuşmaktadır. Yine aynı şekilde dava açma süresi içinde hatalı işlem yapıldığı gerekçesiyle bu işlemin iptali istemiyle yargı yoluna başvurarak vergi aslı ve cezasını terkinini sağlayabilecektir. Gerek idari gerekse yargısal çözüm yolları olsun yapılan hatalı işlem tüm hukuki sonuçları ile ortadan kalkacak ve bu vergi hataları terkin edilecektir. Yükümlü aleyhine doğmuş olan vergi hatalarının vergi

dairesince kabul edilip düzeltilmesi halinde, vergi henüz tahakkuk etmemişse hatalı işlem düzeltilir; tahakkuk etmiş vergiler ise terkin edilir. Vergi aynı zamanda tahsil edilmiş ise terkin edilen vergi, yükümlüye red ve iade edilir. Hatalı vergilendirme işlemi hangi aşamada gerçekleşmiş olursa olsun bu hatanın düzeltilmesi belli bir süre almakta ve vergi idaresi personeli için ek bir iş yüküne yol açmaktadır. Özellikle vergi dairelerinde servisler arası koordinasyon eksikliği dikkate alındığında bu sürecin daha geniş bir zamana yayılabileceği ifade edilebilir.

Hatalı tahsilat yapıldığı gerek mükellefin talebi veya gerekse idarece tespit edilmesi halinde gerekli mahsup formları düzenlendikten sonra şef, müdür yardımcısı, müdür onayından geçtikten sonra düzeltme yapılmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucu mükellefin fazla vergi ödediği tespit edilebilir. Bu durumda fazla ödenen vergi, ödeme makbuzlarının kontrolü ve düzeltme fişi düzenlendikten sonra mükellefe iade edilmektedir (Karyağdı: 2001: 198, 201).

Vergi hatasının düzeltilmesi, hatalı vergilendirme işleminin yapıldığı andan itibaren tüm sonuçlarıyla geçersiz kılacak olan idarenin hatalı vergilendirme işlemi geri alması ile gerçekleşmektedir. Vergi dairesi hatalı işlemi geri alması ile hatalı vergi işlemi yapıldığı andan itibaren tüm sonuçlarıyla ortadan kaldırılmakta, yerine hatasız vergi işlemi tesis edilmektedir. Gerek mükellef lehine olsun gerekse aleyhine olsun hatalı vergilendirme işlemine ilişkin düzeltme, mükellefçe verilen düzeltme beyannamesi üzerinden gerçekleştirilir.

Mükellef hatayı süresinde fark etmesine göre veya süresinde beyanname vermekle birlikte ek olarak pişmanlık talepli verilen beyannamelere göre ve kanuni süre geçtikten sonra fark edilip düzeltme beyannamesi vermesine göre uygulanacak işlemler farklılık arz etmektedir. Mükellef tarafından süresinde matrah arttırıcı nitelikte verilen beyanname ilgili değerlendirme masası memuru tarafından mükellefin daha önce vermiş olduğu beyanname ile karşılaştırır. Verilen beyanname matrah arttırıcı nitelikte ise ek tahakkuk fişi kesilir, matrah azaltıcı nitelikte ise tahakkuk fişi kesilmez ve matrah azaltıcı olan bu beyanname değerlendirme masası memurunca Tarama ve Kontrol Bölümüne incelenmek üzere sevk edilir. Tarama

Kontrol Bölümünce hazırlanan vergi inceleme raporu sonucuna göre değerlendirme masası memuru tarafından gerekli düzeltme işlemi yapılır (Karyağı: 2001: 168).

Ek olarak verilen pişmanlık talepli beyannamelere kabul masası tarafından pişmanlık zammı hesaplanır ve ek beyanname olduğu için cezai işlem uygulanmaz. Mükellef on beş günlük süre içinde pişmanlık şartlarını yerine getirmezse beyanname kanuni süresinden sonra ek tahakkuk fişi olarak sayılır ve pişmanlık zammı yerine gecikme faizi uygulanır. Düzeltme onaylandıktan sonra diğer tarh işlemleri masası tarafından % 50 oranında vergi ziyai cezası kesilir.

Süresinde verilen pişmanlık talepli beyannamelerde olduğu gibi, kanuni süreden sonra verilen pişmanlık talepli beyannamelerde de pişmanlık talepli tahakkuk fişi düzenlenir. Ancak süresinde verilen beyannamelerden farklı olarak mükellefiyet grubu da dikkate alınarak bir kat usulsüzlük cezası kesilir.

Kanuni süreden sonra pişmanlık talepsiz matrahlı verilen beyannameler üzerine tahakkuk fişi düzenlenir, otuz günlük vade verilip, gecikme faizi hesaplanır. Pişmanlık talepsiz matrahlı verilen beyannamelere % 50 oranında vergi ziyai cezası kesilir. Eğer kanuni süreden sonra verilen pişmanlık talepsiz beyannameler matrahsız olarak verilmiş ise bu durumda mükellefiyet grubu dikkate alınarak iki kat usulsüzlük cezası kesilir (Karyağı: 2001: 168, 170). Görüldüğü üzere beyannamelere hangi tür işlem türü ile dikkate alınırsa alınsın vergi dairesi personeli için ek bir iş yüküne yol açmaktadır.

Düzeltmeye konu ol an hatalar konusunda veri hazırlama ve kontrol işletmenlerince hatalı veri girişi de önemli bir role sahiptir. Bu hatalar sicil servisince mükellefiyete ilişkin veri girişlerinde yapılabildiği gibi, beyannamelerin alınışı sırasında vergi türü, dönem ve tutara ilişkin olarak da yapılabilmekte ve sonuçta ek iş yükünün doğmasına yol açmaktadır. Hataların önlenmesinde idare tarafından değerlendirmenin yapılmaması ve bu doğrultuda personel eğitiminin gerçekleştirilmemesi yapılan hataların tekrarlanmasına neden olmaktadır. Bunun nedenleri personelin dikkatsizliği, iş yükünün fazlalığı nedeniyle işe yeterince eğilememek, bilgisayar eğitiminin yetersizliği olarak sıralanabilir. Ayrıca hataları yapanlar ile (veri hazırlama ve kontrol işletmenleri veya sicil servisindeki memurlar)

hataları düzeltenlerin (değerleme masası memurları ve muhasebe kayıt servisi memurları) farklı kişiler olması nedeniyle hataları yapanların bunlardan haberdar olmamaları da bu hataların nedenleri arasında gösterilebilir (Karyağdı: 2001: 190).

Ek iş yüküne paralel olarak düzeltme sürecinin kimi zaman uzun bir sürece yayıldığı görülmektedir. Bu duruma örnek olarak Veysi SEVİĞ'in "5.5 yıldır düzeltilemeyen vergi hatası" yazısındaki olay gösterilebilir (Seviğ, 2010). 2004 yılında aylık olarak verilmesi gereken bir beyanname düzenlenirken, beyanname üzerinden kolayca görülebilecek açıklıkta yapılan hata sonucu ödenecek vergi miktarının fazla gösterildiği ve bu hata miktarın ödenmesi aşamasında fark edilip hemen düzeltme isteminde bulunulmasına rağmen beyannamenin verildiği tarihten yaklaşık bir yıl sonra, idare tarafından düzeltme isteminin matrahı azaltıcı nitelikte olması dolayısıyla konunun incelemeye alındığı bildirilmiş ve mükellefe usulsüzlük cezası kesilmiştir. Düzeltme talebinde bulunulan tarihten yaklaşık 18 ay sonra da mükellef kayıtlarında gerekli incelemelerin yapılması için dosyanın ilgili birime gönderildiği yazılı olarak bildirilmiştir. Mükellef adına düzeltme başvurusu tarihi olan 17.09.2004 ve hakkında vergi incelemesine başlanıldığına dair yazının tebliğ tarihi olan 09.03.2009'a kadar yaklaşık olarak beş buçuk yıl geçmesine rağmen beyanname üzerinden kolayca anlaşılacak nitelikte olan hata düzeltilmemiştir.

Bu olaydan da hareketle vergi hataları ve bunların düzeltilmesi sürecinin bir yandan vergi dairelerinde ek iş yüküne neden olmakla birlikte diğer yandan da vergi dairelerindeki fazla iş yükünün de vergi hatalarına sebebiyet verdiği söylenebilir. Vergi hatalarının azaltılmasında bu nedenle bölümler arası görev ve sorumlulukların belirlenmesinin önemi ortaya çıkmaktadır. Aksi takdirde iş yükü vergi hatalarına ve vergi hatalarının düzeltilmesi de ek iş yüküne yol açması sonucu ile karşılaşılacaktır.

3.1.1.3. Vergi İlkelerine Aykırılık

Vergilerin doğru bir şekilde uygulanabilmesi, vergileme sürecinden beklenen fonksiyonların yerine getirilmesi ve başarılı bir sonuç elde edilebilmesi için belirlenmiş ölçütler vergi ilkeleri olarak tanımlanmaktadır. Bu ilkeler ile vergilemeden beklenen amaçların çerçevesi çizilmektedir.

Vergileme mali, iktisadi ve sosyal birçok fonksiyonu içinde barındıran bir olgudur. Vergi hataları nedeniyle devlet vergilemenin mali amacından sapmaktadır. Vergilemenin temel amacı, kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere devlete gelir sağlamaktır. Verginin mali amacının yanı sıra modern maliye anlayışı doğrultusunda devlet mali olmayan amaçları ile ekonomiyi düzenleme fonksiyonu da üstlenmiştir. Verginin iktisadi fonksiyonu olarak geçen bu fonksiyonu ile vergi temel iktisadi hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılmaktadır. Verginin diğer bir fonksiyonu ise sosyal fonksiyonudur. Bu fonksiyon ile vergi gelir dağılımında adalet sağlanması amacıyla kullanılmaktadır (Pehlivan, 2002: 161).

Vergi hataları vergi ilkeleri açısından değerlendirildiğinde özellikle vergilemede iktisadilik ilkesine aykırı bir durum teşkil ettiği ifade edilebilir. Vergilemede iktisadilik ilkesi, vergileme maliyetinin mümkün olduğunca düşük tutulmasını ve verginin tarh ve tahsil masrafları için yapılan giderlerin düşük tutulmasını gerektirir (Muter ve diğerleri, 2003: 159). Sonuç olarak vergi hataları nedeniyle eksik vergi ödediği tespit edilen mükellef hakkında ek tarhiyat yapılmakta ve bu da vergi idaresince verginin toplama maliyetlerini artırmaktadır.

Vergi uygulama ve toplama maliyeti, elde edilen vergi hasılatına göre yüksek bir seviyede olmamalıdır. Mükellefin cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para arasındaki fark çok küçük olmalıdır. Burada önemli olan hem vergi tahsilatının vergi süresi içerisinde yapılabilmesi hem de vergi maliyetinin en düşük seviyede tutulabilmesidir. Bu ise ancak vergi tarh ve tahsil masraflarının mümkün olan en düşük seviyede tutulması ile gerçekleştirilir (Devrim, 2002: 207). Vergi hataları nedeniyle hem idare hem de mükellef ek maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesinde ek tarhiyat ve bunun tebliği, düzeltme sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için harcanan zaman, emek ve vergi yargısı ile ilgili yapılan giderler idare açısından bir maliyet unsuru oluşturmakta ve bir vergi nedeniyle katlanması gereken maliyetleri artırmaktadır.

Vergi hataları ayrıca vergilerin kanuniliği ilkesine de aykırı bir durum oluşturmaktadır. T.C. Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde vergi hukukunun temel ilkelerine yer verilmiş ve aynı madde kapsamında vergilerin

kanuniliği ilkesine yer verilmiştir. Buna göre, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükümlerine yer verilmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesi devlet açısından, verginin alınması zorunluluğu ve vergilendirme yetkisinin sınırlarını belirlerken aynı zamanda da vergi mükellefi lehine “kanunsuz vergi olmaz” ve “verginin belirgin olması” gibi ilkelerin önemini vurgulamaktadır. İdarenin mükellefi veya vergi konusunu yanlış yorumlayarak hatalı vergi tarh etmesi vergilerin kanuniliği ilkesine ters bir uygulama ortaya çıkartabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi mükellefe verginin kanuna uygun ve doğru bir şekilde alınması güvencesi sağlarken, idareye ise kanuni koşulların varlığı halinde bu yetkinin kullanılması imkânı sağlamaktadır.

Vergi hataları vergilemede eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır. Vergilemede eşitlik ilkesine göre, kişiler ödeme güçlerine göre genel vergi yüküne katlanmaları gereklidir. Bu ilkenin temeli ödeme gücü aynı olanların aynı vergilendirme şartlarına, ödeme gücü farklı olanların farklı vergilendirme şartlarına tabi tutulmasıdır. Bu noktada aslında aynı ödeme gücüne sahip doğru beyanda bulunup daha fazla vergi ödeyen bir mükellef ile doğru beyanda bulunmayan herhangi bir vergi hatası nedeniyle eksik beyanda bulunan bir mükellefin daha az vergi ödemesine ve sonuçta vergilemede eşitlik ilkesinden sapmaya neden olmaktadır.

Vergilemede belirlilik ve kesinlik ilkesi, ödenmesi gereken vergi miktarının, zamanının ve ödeme biçiminin kesin ve açık olarak mükellef tarafından bilinmesidir. Hukuk devleti olmanın temel gerekliliklerinden biri olan belirlilik ilkesi, kanun ve diğer düzenleyici işlemlerin açık ve anlaşılır olmasını temin etmeye yönelik bir vergi hukuku ilkesidir. Belirlilik ilkesi sadece vergi kanunlarının ve diğer düzenleyici işlemlerin açık ve anlaşılabilirliğini ifade eden bir kavram değildir, bununla birlikte mükelleflerin hukuki güvenliğini sağlamaya ve vergi idaresinin istikrarını korumayı da amaçlayan bir ilkedir (Tekbaş, 2009: 208). Belirlilik ilkesinin vergi hataları ile

ilişkinde bakıldığında vergi kanunları ve vergi ile ilgili diğer düzenleyici işlemlerin açık ve anlaşılır olması vergi hatalarının azalmasını sağlayabilir. Bu ilke ile verginin tam olarak doğru ve zamanında ödenmesi amaçlanmaktadır. Vergi kanunlarında verginin matrahının, tarifesinin, ödeme zamanlarının ve ödeme biçimlerinin en uygun biçimde belirlenmesi yoluyla gerçekleştirilir. Ancak günümüzde vergi kanunlarının karmaşıklığı belirlilik ilkesinden sapmalara neden olmaktadır. Gerek idare gerekse de mükellef kaynaklı hatalar vergi kanunlarında ödeme şekli kesin olarak belirlenmiş vergilerin yapılan hatalı bir işlem nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi alınması veya istenmesine neden olarak vergilemede kesinlik ve belirlilik ilkesine aykırı bir durum oluşmasına yol açmaktadır.

Vergi hataları vergi ilkeleri arasında önemli bir yeri olan genellik ilkesinden sapmalara da yol açabilir. Genellik ilkesi, toplumdaki herkesten ayırım yapılmaksızın vergi alınmasıdır. Ancak vergi hataları kanuni ölçülere göre alınması gereken vergiden fazla veya eksik alınmasına neden olmaktadır. Görüldüğü üzere vergi hataları, vergilemeden beklenen amacın gerçekleştirilmesine yön veren vergi ilkelerinden sapmalara yol açmaktadır.

3.1.2. Mükellef Açısından Sonuçları

Verginin tam ve doğru bir şekilde beyan edilmemesi sonucunda yapılan vergi hataları mükellef tarafından yapılan hatalardan da kaynaklanabilir. Vergi hatalarının mükellef açısından sonuçlarından başlıcası mükellefin vergiye karşı gayri iradi uyumsuzluğudur. Ayrıca vergi hatalarının mükellef açısından sonuçları arasında uyum maliyetleri, muhasebe kayıtlarında düzeltme yapılması ve mükellef hakkında vergi incelemesine başlanması sayılabilir.

3.1.2.1. Vergi Uyumsuzluğu ve Uyum Maliyetleri

Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kendi rızaları ile tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri şeklinde ifade edilen gönüllü uyum kavramı günümüzde önem kazanan bir olgudur. Mükelleflerin doğru beyanda bulunmaması parasal maliyetlere yol açmakta, mükellefler vergi aslının yanı sıra vergi cezaları ve gecikme faizi de üstlenmek zorunda kalmaktadır.

3.1.2.1.1. Vergi Uyumsuzluğu

Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kendi rızaları ile tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri şeklinde ifade edilen gönüllü uyum kavramı günümüzde önem kazanan bir olgudur.

Gönüllü uyum (vergi uyumu), “*gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri*” şeklinde tanımlanabilir (İpek ve Kaynar, 2009: 174). Daha geniş kapsamlı bir tanımlama ile vergi uyumu, mükelleflerin tüm gelir beyannamelerini zamanında doldurması ve beyannamelerin vergi yükümlülüğünü tam olarak yansıtacak şekilde beyannamenin doldurulduğu tarihteki vergi mevzuatına ve mahkeme kararlarına uygun olmasıdır (Bayraklı ve diğerleri, 2004: 208).

Tüm bu tanımlardan yola çıkarak vergi uyumunun unsurlarının aşağıdaki maddelerden oluştuğu ifade edilebilir (Biberoğlu, 2006: 27):

- Vergiye tabi gelirin doğru beyanı,
- Gelirden düşülmesine izin verilen gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyet ve istisnalarının gerçek değerler ile aynı olması,
- Vergi beyannamesinin zamanında doldurulması,
- Vergi mükellefiyetinin doğru olarak hesaplanması.

Vergi uyumsuzluğu ise, mükelleflerin uygulamada olan vergi mevzuatına göre yükümlülüklerini tam ve eksiksiz veya zamanında yerine getirmemeleridir. Bu açıdan vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün, bilerek düşük/yüksek gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük/yüksek gösterilmesini de kapsar. Mükellefin kanunlara uygun olarak ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla vergisel işlemlerini gerçekleştirilmesi vergi uyumsuzluğu kapsamında değerlendirilmemektedir (Tunçer, 2005: 218- 219). Vergi hataları kasıt unsuru taşımayan yanlışlıkla,

bilmeyerek veya dalgınlıktan kaynaklanan, mükelleflerin vergiye karşı gayri iradi uyumsuzluk türleri kapsamında yer aldığı ifade edilebilir.

Vergi uyumsuzluğunun devlet açısından birincil etkisi vergi kaybıdır. Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, vergi kaçakçılığı sonucu ortaya çıkabilecek vergi kaybının önlenmesinde önemli bir fonksiyona sahiptir (Kıldış, 2000:8).

Mükelleflerin beyan kararıyla ilgili yaklaşımlarda bütün durumlar hakkında tamamen bilgi sahibi oldukları öngörülmekle birlikte, birçok mükellef vergi kanunların karmaşıklığı ve uygulama ile ilgili belirsizlikten dolayı vergisel işlemlerle ilgili yeterli bilgiye sahip olmadıkları görülmektedir. Bu nedenle vergisel işlemlerin yürütülmesinde profesyonel kişilerin yardımına başvurumaktadırlar (Tunçer, 2005: 220). Literatürde vergi yardımcıları olarak geçen muhasebe meslek mensupları mükelleflerin beyanlarının doğru ve zamanında yerine getirilmesinde, yani vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının yasal olarak açık düzenlemeleri daha iyi uygulayarak bir yandan vergi uyumunu artırmakla birlikte diğer bir yandan da mükelleflerinin yasal belirsizliklerin avantajlarından yararlanmalarını sağlayarak vergi uyumsuzluğuna neden oldukları ifade edilmektedir (Tunçer, 2005: 224). Ancak mükelleflerin bilgi ve eğitim düzeyleri, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve belirsizliği gibi faktörler dikkate alındığında, muhasebe meslek mensuplarının profesyonel olarak hizmet verdikleri vergisel işlemlere mükelleflerin uyumunun sağlanmasında rollerinin önemini ortaya çıkardığı ifade edilebilir. Ayrıca vergi idaresi ile sürekli diyalog halinde olan muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemindeki değişiklikler konusunda hizmet verdikleri mükelleflere bilgi akışında bulunabilirler.

Vergi hatalarının azaltılması ve önlenmesinde denetim ve cezalandırmadan ziyade vergiye gönüllü uyumun sağlanması günümüz vergilendirme anlayışına paralel olarak daha büyük bir role sahiptir. Mükellefin hataya düşmesi sonucu cezalandırılması yerine, mevcut mükellefiyet sürecinin denetlenerek ve desteklenerek görülen hata ve noksanlıkların yasal düzenlemeler çerçevesinde

düzeltilmesi gereklidir. Mükelleflerin doğru yönde beyanda bulunmama eğilimi göstermelerinin önüne geçmede, vergiye gönüllü uyum sağlamalarını artırıcı teşviklerin önemli bir fonksiyona sahip olduğu vurgulanmaktadır.

3.1.2.1.2. Uyum Maliyetleri

Vergiye gönüllü uyum mükellef açısından belli bir zaman almasının yanı sıra parasal bir maliyette yüklemektedir. Devlete ödemeleri gereken vergilerle birlikte bu maliyetler de yüklenilir. Vergi yükümlülüğü, uyum yükü ve etkinlik maliyeti bir verginin mükellef açısından toplam maliyetini oluşturmaktadır. Uyum yükü, süre ve kaynakların vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde yerine getirilmesi açısından gereklidir.

Toplam uyum maliyetini tahmin etmek zordur, çünkü ne idarenin ne de mükellefin bu maliyetlere ilişkin düzenli kayıt tutması mümkün değildir. Mevcut tahminler belirsizlik içermekle birlikte, toplam uyum maliyetlerinin yüksek olduğu vurgulanabilir. Örneğin 2005 yılında GAO, mevcut çalışmaları yeniden gözden geçirmiş ve gelir ve kurumlar vergisi için en düşük uyum maliyetlerinin bile yıllık tahmini olarak toplam 107 milyar dolar (GSYİH'nın yaklaşık olarak yüzde 1'i) olduğu; diğer çalışmalarda ise uyum maliyetinin 1,5 kat daha fazla olduğu tahmin edilmektedir. Ekonomik etkinlik maliyetleri ve ekonomik refahtaki düşüşe bağlı olarak vergilerdeki davranışlardaki değişikliklerin daha yüksek olduğu tahmin edilmektedir. Vergi sistemi ayrıca vergiye karşı tutumdaki değişiklikler, kamu faydası, monopoller ve piyasadaki diğer güçlerin müdahalelerinden kaynaklanan ekonomik refah kaybındaki azalma şeklinde ekonomik etkinlik maliyetine de yol açabilir. Etkinlik maliyetlerini tahminlemek vergi sistemleri ile bağlantılıdır, çünkü vergi sistemleri geniş kapsamlıdır ve davranışlar üzerinde çeşitli etkileri vardır. Her ne kadar mevcut vergi sistemleri, mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını çevreleyen belirsizlik ve vergi hukukundaki değişikliklerden dolayı gerçek etkinlik maliyetlerini tahmin etmek zor olsa da, yapılan çalışmalarda bu maliyetlerin her yıl GSYİH'nın yüzde 2 ile yüzde 5 arasında farklılık gösteren oranlarda yüksek olduğu belirtilmektedir (GAO, 2011: 6- 7).

Vergi sistemleri karmaşık kurallara sahiptir. Bu karışık kurallar aynı zamanda çok sayıda defter tutma, planlama, hesaplar ve gerçek ve tüzel kişiler üzerinde dosyalama gibi düzenlemeleri de gerektirir. Bu gereklilikleri yerine getirme mükellef açısından hem zaman almakta hem de maliyet unsuru oluşturmaktadır. Birçok mükellefin basit kazanç şekilleri olmasına rağmen, aynı şekilde basit olmayan özellikle kazançları sermaye kazançları, gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı veya diğer kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlardan oluşan ve karmaşık hesaplamalar ve detaylı raporlama gerektiren mükellefler de bulunmaktadır. Bu karmaşıklık hatalara ve ödenmemiş vergilere yol açabilir. Örneğin, GAO temel kabul edilen karışık kuralları uygularken milyonlarca mükellef hatası saptamıştır (GAO, 2011: 1).

IRS tarafından 2010 yılında kongreye sunulan raporda vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının karmaşıklığından dolayı parasal maliyetler yüklendiği vurgulanmaktadır. Gerçek kişi mükelleflerden yaklaşık yüzde altmışı beyannamelerinin düzenlenmesi için meslek mensuplarına para ödemekte ve diğer yüzde 29'u onlara yardımcı olması için vergi yazılımları kullanmaktadır. IRS araştırmacılarına göre, orta gelirli mükelleflerin 2007 yılında yıllık parasal uyum maliyeti 258 dolardır. Bir yandan vergi kanunlarına göre vergi yükümlülüklerini dürüstçe yerine getirmeye çalışan mükelleflerin kasıtsız olarak hatalar yapması, onların eksik ödedikleri vergileri ödemesine veya IRS'nin yanlışlıkla eksik beyan edilen vergi konusunda işlem yapmasına yol açarken diğer yandan bazı mükellefler kanun boşluklarını bularak vergilerini azaltma veya ortadan kaldırma imkânına sahip olmaktadır (IRS, 2010: 2).

Vergilendirmeden doğan alacak ve borç ilişkisi kamusal nitelikte olduğundan ödeme süresinin son bulması ile birlikte, vergi kanunlarının öngördüğü yaptırımlar mükellef hakkında uygulanır. İkmalen, re'sen veya idarece tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili olarak ortaya çıkan vergi hatalarına paralel olarak eksik tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili gecikme faizi hesaplanır ve vergi cezaları kesilir. Beyana dayalı vergilerde ise vergi aslına bağlı olarak vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezaları kesilmektedir.

Alacağın süresi içinde ödenmeyen kısmına vade gününü izleyen günden itibaren her aylık süre için ayrı ayrı olarak gecikme zammı uygulanır; ay kesirleri tam ay olarak alınır. Vergi ziyai cezası hariç olmak üzere ceza niteliğindeki kamu alacaklarına ayrıca gecikme zammı uygulanmaz. Gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulama alanı bulmaktadır; yani tarh edilmiş ve tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda mükellefler eksik ödedikleri vergi aslının yanı sıra, parasal maliyetler olan vergi ziyai cezaları, usulsüzlük cezaları ve gecikme faizine de katlanmak zorunda kalmaktadır.

3.1.2.2. Muhasebe Kayıtlarında Gerekli Düzeltmelerin Yapılması

Muhasebe hataları genellikle unutkanlık dikkatsizlik ve bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hataları matrah farklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu hatalardan kaynaklanan matrah farklarına karşı ikmalen tarhiyat yapılmaktadır. Günümüzde beyannamelerin elektronik ortamda doldurulması ve çeşitli muhasebe programlarının kullanılması, hatalarının azalmasına katkıda bulunmakla birlikte tamamen vergi hatalarının ortadan kalkmasını sağlayamamaktadır.

Hatalar muhasebeleştirme, ölçme, sunum veya finansal tablo unsurlarının açıklanması ile ilgili olarak ortaya çıkabilir. Mali tablolarda kasıtlı olarak bir işletmenin mali durumu, performansı veya nakit akışlarının belli bir fayda elde etmek için yapılan temel hatalar veya önem taşımayan hatalar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) aykırı beyanlar teşkil etmektedir. Finansal tabloların sunumundan önce cari dönemde tespit edilen hatalar aynı dönem içinde düzeltilebilir. Bazı temel hatalar sonraki döneme kadar fark edilmeyebilir ve bu önceki dönem hataları finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilere dayanarak düzeltilir (International Accounting Standard 8, madde 41). Hatanın tespit edildiği döneme ait kar veya zararlardan ayrı olarak önceki dönem hataları düzeltilir (International Accounting Standard 8, madde 46).

Önceki dönem hatası ilgili dönemde finansal tablolarda amaçlarına uygun olarak uygulanmasına izin verilen ve bu tabloların hazırlanması ve raporlanmasında dikkate alınması beklenen işletmenin finansal tablolarında bir veya birden fazla dönem için yanlış kullanmadan veya amaç dışında kullanmadan kaynaklanan yanlış beyan veya bilgiler düzeltilebilir. Bu hatalar; matematiksel hatalar, muhasebe politikalarını uygularken yapılan yanlışlıklar, dikkatsizlik veya gerçekleri yanlış yorumlama ve hileleri kapsamaktadır (International Accounting Standard 8, madde 5).

Önceki dönemlere ilişkin hatanın miktarının (örneğin muhasebe politikalarının uygulanmasındaki bir yanlışlık) tamamının tespiti mümkün değilse, madde 45 uyarınca, uygulanabilir en yakın tarihli karşılaştırmalı bilgiler yeniden bildirilir. Bu nedenle bu tarihten önce meydana gelen varlıkların, yükümlülüklerin ve özkaynakların kümülatif düzeltme kısımları dikkate alınmaz. Madde 50 ile 53 bir veya birden fazla önceki döneme ilişkin düzeltilmesi uygun olmayan hatalara ilişkin yol gösterir (International Accounting Standard 8, madde 47).

Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda meydana gelen değişikliklerin muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir. Örneğin mükellef kendi aleyhine gerçekleşen düzeltmeye karşı uzlaşma talebinde bulunmuş ve uzlaşma vaki olmuşsa buna ilişkin yeni vergisel durumun muhasebe kayıtlarına yansıtılması gereklidir. Mükellef aleyhine tarh edilen vergi ve cezayı ödeyebilir, dava açabilir veya idari çözüm yollarından faydalanarak ödeyebilir. Öncelikle mükellefin kendisine tarh edilen vergi ve cezayı muhasebe kayıtlarına yansıtması gereklidir. Bunun için karşılık giderleri hesabına tarh edilen vergi aslı ve cezası kadar karşılık hesabı ilk olarak açılmalıdır.

Mükellefin aleyhine tarh edilen vergi aslı ve cezası için başvurduğu idari çözüm yolları sonucunda ayrılan karşılık hesabında düzeltmeye gitmesi gerekmektedir. Örneğin mükellef uzlaşma yoluna gitmiş ve uzlaşma vaki olmuşsa bunun sonucunda kesinleşen vergi aslı ve cezası miktarı ile ilk aşamada tarh edilen vergi aslı ve cezasını dikkate almayan ancak ilk aşamada tarh edilen vergi aslı ve cezasından uzlaşmanın sağlanmasına kadar geçen süreç için hesaplanan vergi aslına

bağlı olarak hesaplanan gecikme faizini dikkate alarak düzeltmeye gidilmektedir. Hesaplamalar sonrasında ortaya çıkan yeni vergi ve ceza borç değerindeki azalma muhasebe kaydına işlenmelidir. Bunun için daha önce ayrılan karşılık giderindeki azalmayı ters kayıtla iptal edilip ardından uzlaşılan kesin borç miktarına ilişkin karşılık giderleri muhasebe kaydı yapılacaktır. Bu karşılık kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan bunun kanunen kabul edilemeyen giderlere aktarılması gerekmektedir (Yereli A.,2008: 832, 833).

ABD merkezli firmaların, 2000 ile 2006 mali yılları içinde vergi yükümlülüklerinin 2007 yılı finansal raporlamalarında gecikmeye yol açan hesap (muhasebe) hataları içerdiği tespit edilmiştir. Bu hataların düzeltilmesi, 31 Mart 2006 dönemi için tahmini olarak 300 i le 400 m ilyon dolar arasında kümülatif vergi (yükümlülük, yük) ile sonuçlanmıştır (Perez, 2007).

Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler Borsası (United States Securities and Exchange Commission) verilerine göre 2005 mali döneminde, finansal tablolarındaki 2004 yılı ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinin toplam etkisi brüt karı 8 milyon dolar azaltmış ve satışları, genel ve idari harcamaları 1.5 milyon dolar artırmıştır ve özkaynak gelirlerini 0.4 milyon dolar azaltmış ve 11.7 milyon dolar gelir vergisi harcamalarını azaltmış, tüm bunların sonucu olarak vergiden önceki kar 9.8 milyon dolar azalma ve net gelirden 1.9 milyon dolar artma ile sonuçlanmıştır (MOLEX: 2006: 47). Mükelleflerin muhasebe kayıtlarında sapmalara yol açan vergi hatalarının uluslararası muhasebe standartları doğrultusunda düzeltilmeleri gerekmektedir. Yapılan düzeltmelerin ise verilen örneklerden hareketle işletmelerin brüt karları, satışları veya vergiden önceki karları üzerinde azalma veya artmaya neden olarak işletmenin bilançolarında değişikliğe neden olabildiği görülmektedir.

3.1.2.3. Mükellef Hakkında Vergi İncelemesine Başlanması

Vergi hataları mükellefin dilekçesi veya idarece re'sen tespit edildiğinde idare iki farklı yol izleyebilir. Örneğin vergi beyannamelerinde hata tespit ettiklerinde, kasıt olduğu şüphesiyle yaklaşabilir ve yasal yaptırımlar yükleyebilirler. Bunun yerine, vergi idaresi personeli mükelleflere hakkındaki şüpheyi ve hatanın nedeni hakkında açıklama yapma imkânı verebilir. Mükellef geçerli bir açıklama yapması ve

yaptığı hatanın basit bir yanlışlıktan meydana geldiği anlaşılırsa, mükellef büyük ihtimalle kendisi için rahatsızlık verici olan vergi dairesinin yasal uygulamalarından kurtulabilir (Feld ve Frey, 2002).

Kanuni sürede veya kanuni süreden sonra vergi matrahını azaltıcı yönde verilen matrah ve/veya vergiyi azaltıcı ya da sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı mahiyetteki düzeltme beyannameleri, yapılan düzeltmenin mükellef tarafından haklı bir nedene veya bir hataya dayandığının belgelendirilmesi ya da mükellefçe verilen yazılı izahatın vergi dairesi müdürünce yeterli görülmesi halinde miktarına bakılmaksızın kabul edilecek ve bu düzeltme beyannameleri incelemeye sevk edilmeyecektir.

Vergi incelemeleri ile amaçlanan ödenen vergilerin doğruluğunun tespitidir. Vergi incelemelerinde dönem faaliyet sonuçları ve mali tabloları değil kapanmış hesap dönemleri dikkate alınarak, bu dönemlere ait hata, yanlışlık ve hilelerin ortaya çıkarılması yoluyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 142).

Özellikle somut inceleme konularının belirtilmediği durumlarda inceleme elemanı inceleme yapacağı mükellefin ilgili dönem beyannamelerine ekli bilânço ve gelir tablolarından hareketle vergi incelemesine başlamaktadır. Bu ilk aşamada inceleme elemanı, bilânço ve gelir tablosu kalemleri içindeki bağlantılı hesapların birbirini doğrulayıp doğrulamadığını saptamaktadır. Vergi incelemesi sırasında finansal tabloların analizi yapılmakta ve böylelikle işletmenin geçmiş yıllardaki finansal tabloları ile cari yıldaki tabloları karşılaştırılarak işletmenin gerçek durumu ortaya çıkarılmaktadır (Sakarya Vergi Daire Başkanlığı, 2011: 16, 28).

Vergi hataları bir denetim veya vergi dairesince düzeltme talebiyle sonuçlanabilir. Bu tür hataları düzeltmede yaşanan sorunlar, vergi idaresince tüm beyanların yeniden incelemesini içeren vergi incelemesini doğurabilir. Bir hata eksik beyan edilmiş vergi borcuna yol açmışsa genellikle ceza uygulanmaktadır. Ancak bazı durumlarda haklı gerekçelerin ispat edilmesi halinde ceza daha az oranda uygulanmakta veya hiç uygulanmamaktadır.

Vergi incelemesi geçiren mükellefler inceleme sonucuna göre uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma imkânına sahiptirler. Bu yolları iyi bilen ve kullanan mükellefler inceleme sonucundan daha az hasarla kurtulabilirler. Ancak tüm bu haklardan yararlanabilmek için vergi ihbarnamesinin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde bu haklardan birine başvurmaları gereklidir. Aksi takdirde kesilen vergi ve ceza kesinleşecektir.

Vergi incelemesi sonucunda mükellefler iki tür sonuçla karşı karşıya kalmaktadır. İlk olarak mükellefin defter, belge ve kayıtlarının incelenmesi sonucu herhangi bir vergi kayıp veya kaçağı tespit edilemeyebilir. İkinci olarak inceleme sonucunda mükellefin kazancını düşük bildirdiği tespit edilerek mükellef adına beyan etmediği kazancı üzerinden vergi tarh edilebilir. Mükellefin beyan etmediği veya eksik beyan ettiği bu farka bağlı olarak mükellefe ceza kesilmektedir.

Vergi incelemesi sonucunun mükellef aleyhine çıkması sonucunda inceleme raporuna dayanarak ikmalen veya re'sen tarhiyat gerçekleştirilir. İdari bir işlem olan verginin tarh aşamasında zaman zaman çeşitli hatalar yapılmış olabilir. Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması uygulamada farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Örneğin, basit matematiksel hatalar yapılabileceği gibi, vergi matrahına yanlış tarife uygulanması veya vergi indirimlerinin yanlış uygulanması veya vergiden istisna veya muaf tutulan işlemlerden vergi istenmesi, vergi mükellefi olmayan bir kişiden vergi istenmesi ve mükelleften mükerrer vergi de istenmesi şeklinde hatalar da yapılabilir.

Mükellefin beyanları ve kayıtları her ne kadar doğru ve gerçeği yansıtıyor olsa da hakkında vergi incelemesine başlanması mükellef psikolojisi açısından tedirginlik oluşturmaktadır. Hakkında vergi incelemesine başlanması mükellefe ceza ile karşı karşıya kalacağı korkusu yaşatmaktadır.

3.2. VERGİ İDARESİ PERSONELİ İLE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI

3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Ülkemizde vergi yapısının büyük bir kısmının mükelleflerin beyanına dayalı olması vergilendirme sürecinde çeşitli hataların ortaya çıkması sonucunu doğurabilir. Ancak vergi hatalarının tek yönlü olmadığı vergi idaresi personelinin de tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar geçen süreçte gerek vergi kanunlarının farklı yorumlanması gerekse dikkatsizlik kaynaklı hataların yapılmasına neden olabildikleri gözlenmektedir.

Araştırmanın amacı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı personel ile İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin vergi hatalarına ilişkin bilgi, düşünce ve algılamalarını ortaya çıkarmaktır. Bu araştırma ile vergi hatalarına ve vergi uygulamalarına ilişkin teorik temellerin ortaya konularak, mevcut durumun tespit edilmesi ve tarafların bakış açılarının ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Vergilendirme sürecinde vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu konumunda olan vergi mükellefleri yer almaktadır. Devletin temel finansman kaynağı olan vergilerdeki hataların olumsuz etkilerinin ve sistemin eksik yönlerinin ortaya konması ile elde edilen veriler doğrultusunda mevcut durumun iyileştirilmesi için önerilerde bulunulması araştırmanın önemini teşkil etmektedir. Bu şekilde getirilecek önerilerle vergilemede etkinlik sağlanması ve devletin alacağı tam ve doğru bir şekilde hazineye intikali sağlanabilir.

3.2.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni, çalışma alanını oluşturan, örneğini seçtiği ve edindiği sonuçların genelleştirileceği gruptur. Araştırmalarda iki farklı evren söz konusu olabilir. İlk olarak ideal evren olarak geçen herhangi bir kısıtlama olmaması durumunda uygulanacak evrendir. İkinci ise araştırmanın belli kısıtları dikkate alarak

oluşturulan evrendir. Araştırma kapsamında çeşitli zaman ve maliyet kısıtları dikkate alınarak gerçekçi evren dikkate alınır (Altunışık ve diğerleri, 2005: 123).

Araştırma çalışmasının konusu olan vergi hataları hem idare hem mükellef kaynaklı olarak ortaya çıktığından, anketin her iki gruba da yapılması uygun görülmüştür. Ancak anketin mükellef ayağı serbest muhasebeci ve mali müşavirlere yöneltilmiştir. Günümüzde mükelleflerin vergi kanunları ile ilgili yeterince bilgi sahibi olmaması, mükelleflerin vergisel işlemleri takip etme zaman ve bilgisine sahip olmamaları veya vergi ile ilgili işlemleri profesyonel kişilerce yapılmasını istemeleri gibi nedenlerle vergi ile ilgili kayıtların tutulmasından, beyannamelerin verilmesine kadar birçok işlem bu kişilerce yerine getirilmektedir. Mali müşavirler vergi hatalarının ortaya çıkmasını önlemede mükelleflerden daha fazla bilgiye sahip olmaları veya herhangi bir vergi hatası ortaya çıktığında mükellefe doğru tavsiyelerde bulunabileceği düşüncesi ile anket sorularının mükellefler yerine mali müşavirlere uygulanması uygun görülmüştür.

Araştırma örnekleme ise, bir çalışma için seçildikleri büyük grubu temsil edebilecek şekilde, grup içerisinde belli sayıda elemandan oluşan, bir alt elemanlar grubu oluşturulmasıdır. Bu şekilde evren hakkında genellemeler yapılabilecek bilgi, evrenin bütününe tek tek araştırmaya gerek kalmadan saptanması amaçlanır. Burada önemli olan örneklemin seçildiği evrene ilişkin genellemeler yapılabilecek veriyi sağlayabilecek bir özelliğe sahip olmasıdır. Araştırma örnekleme 30'dan büyük 500'den küçük örnek büyüklükleri birçok araştırma için yeterlidir. Örneklerin alt gruplara ayrılması durumunda her kategorinin örnek büyüklüğünün en az 30 olması gerekir (Altunışık ve diğerleri, 2005: 123- 124).

Araştırmanın kapsamını muhasebe meslek mensupları ile vergi idaresi personeli oluşturmakta, çalışmanın evrenini İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı serbest muhasebeci (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM), vergi idaresi ayağını ise İzmir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı personelden meydana gelmektedir.

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınan bilgilere göre Mayıs 2011'de toplam 5769 üyesi bulunan odanın 1267 tanesi serbest muhasebeci

(SM), 4502 tanesi serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM)'dir. Bunlardan 2689 bağımlı olarak çalışmaktadır. Bunların örneklem büyüklüğü hesaplanarak % 95 güven aralığında 360 SM ve SMMM'ye anket yapılması gerektiği hesaplanmıştır. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı "Aylık Faaliyet Raporu Mayıs 2011"de yer alan kadrolarda vergi ile ilgili işlemler dışında görevli personel hesaplama dışı tutularak, Gelir İdaresi Başkanlığı atamalı 401 ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı atamalı 1966 olmak üzere toplam 2367 personel hesaplama dâhil edilmiştir. Güven aralığı % 95 baz alınarak 331 personele anket yapılması gerektiği hesaplanmıştır⁶⁸. Muhasebe meslek mensuplarına ve vergi idaresi personeline yapılan ankette basit tesadüfi örnekleme⁶⁹ yönteminden yararlanılmıştır.

3.2.3. Araştırma Yöntemi ve Sınırlılıkları

Araştırmada anket yöntemi ile veriler elde edilmiştir. Anket genel bir ifade ile (Altunışık ve diğerleri, 2005: 68); "*cevaplandırıcının daha önce belirlenmiş bir sıralamada ve yapıda oluşturulan sorulara karşılık vermesiyle veri elde etme yöntemi*" olarak tanımlanabilir.

Anket uygulaması sonucu elde edilen veriler SPSS 16.0 for M.S. Windows paket programı yardımıyla analiz edilmiştir. Anket formunda yer alan soruların birbirleriyle tutarlılığını ve ölçme aracı olan anket uygulamasının güvenilir olup olmadığını tespit etmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmıştır. Demografik verileri analiz etmek amacıyla frekans analizleri uygulanmıştır. Hipotezlerin test edilmesi amacıyla Korelasyon Analizi uygulanmış ayrıca vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin karşılaştırılması için çapraz tablo ve bağımsız t testi uygulanmıştır.

Araştırma İzmir ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren SM ve SMMM'leri ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı personelini kapsamaktadır. Bu nedenle araştırmanın tüm Türkiye'deki meslek mensuplarını kapsama aldığı ifade edilemez. Ayrıca araştırmada veri toplama yöntemi olarak uygulanan anket yönteminden ve

⁶⁸ Örneklemin hesaplanmasında <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm> internet sitesindeki hesaplama yönteminden yararlanılmıştır.

⁶⁹ Basit tesadüfi örnekleme, her elemanın eşit seçilme hakkına sahip olduğu ve birinin seçilmesinin diğerinin seçilmesine engel olmadığı bir örnekleme yöntemidir.

cevaplayıcılardan kaynaklanabilecek eksikliklerin olması araştırmanın sınırlılıkları içerisinde yer almaktadır.

3.2.4. Araştırma Sorularının Hazırlanması ve Verilerin Toplanması

İzmir il ve ilçedeki vergi idaresi personeli ile mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini yapan serbest muhasebeci ve mali müşavirlere uygulanmak üzere iki farklı anket formu hazırlanmıştır.

Anket sorularının hazırlanmasında daha önceden yapılan anketlerden de faydalanılmıştır. Uygulanan ankette Avustralya'daki vergi mükelleflerine yapılan anket sorularından (Niemiowski ve diğerleri, 2003: 132- 165) ve Mükellef Eğilimleri Anketi sorularından (Güvenç ve Tuay, 2007) yararlanılmıştır.

Anket formu dört bölümden oluşmaktadır. Anket formunun ilk bölümünde, meslek mensuplarının, demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır. Bu cinsiyet, yaş, meslek, çalışma süresi, eğitim düzeyinden oluşmakta ve muhasebe meslek mensuplarında bu sorulara ilaveten hizmet verdikleri mükellef sayısı, ne tür hizmetler verdikleri ve vergi uygulamalarındaki değişiklikleri nereden takip ettiklerini tespit etmeye yönelik sorular yer almaktadır. Anket formunun ikinci bölümünde, vergiye ve vergi uygulamalarına ilişkin bakış açılarını ölçmeye yönelik likert tipi sorular yönlendirilmiştir. Vergi idaresine uygulanan ankette 50 ve serbest muhasebeci ve mali müşavirlere uygulanan ankette 52 sorudan oluşan 5'li likert ölçeği soruları yer almaktadır. Anket uygulamasına katılanlar bu bölümde; 1- Tamamen Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum ve 5- Kesinlikle Katılıyorum seçenekleri ile değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Üçüncü bölüm evet- hayır sorularından oluşmaktadır. Dördüncü bölüm ise sıralama sorularından oluşmaktadır.

Araştırmaya 17 Mayıs - 15 Haziran 2011 tarihleri arasında İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı personeli ile 17 Mayıs- 30 Temmuz tarihleri arasında İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan meslek mensubu kişilere uygulanmıştır. SM ve SMMM'lere uygulanan anket uygulaması ayrıca Odanın internet sitesine de konulmuştur. Anket formunun geçerliliği ve

güvenilirliğini test etmek amacıyla pilot anket çalışması yapılmıştır. Bu şekilde ankette yer alması muhtemel hataların en aza indirilmesi amaçlanmıştır. Öncelikle İzmir Konak ve Basmane’de faaliyet gösteren SM ve SMMM’lere ve İzmir vergi daireleri arasından seçilen bir vergi dairesindeki memur, şef ve gelir uzmanlarına yüzyüze yöntemle pilot anket uygulaması yapılmıştır.

Araştırmanın pilot uygulaması Mayıs 2011’de yapılmıştır. Pilot uygulamadan elde edilen veriler analize tabi tutulmuş ve % 95 güven aralığında çıktığından anket uygulanabilir bulunmuştur. Anket verilerinin toplanması aşamasında anketler teker teker kontrol edilmiş ve cevapsız bırakılan anketler değerlendirmeden çıkarılmıştır. Değerlendirmeye uygun bulunan anketler teker teker numaralandırılmış ve böylece veri girişinde kolaylık sağlanması amaçlanmıştır. Örneklem kapsamındaki muhasebe meslek mensuplarından 399’una, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı personelden ise 331’ine uygulanan anketler kullanmaya elverişli bulunarak değerlendirmeye alınmıştır.

3.3. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ

Veriler istatistik SPSS programında analiz edilmek üzere öncelikle, veri girişleri sağlanmış ve ardından frekansları belirlenmiştir. İkinci olarak aralarında ilişki kurmak istenen sorular tespit edilmiş ve bunlara Pearson korelasyon testi uygulanmıştır. Son olarak vergi idaresi personeli ile SM ve SMMM’lerin görüşleri arasındaki farklılıkları karşılaştırmak amacıyla çapraz tablo ve bağımsız t t esti analizlerine tabi tutulmuştur. İstatistiksel açıdan anlamlı bulunanlar değerlendirmeye alınmış ve yorumları yapılmıştır.

3.3.1. Vergi İdaresi Personeline Yönelik Verilerin Analizi

Anket uygulamasının bir parçasını İzmir’de görevli bulunan vergi idaresi personeli oluşturmaktadır. Vergi idaresi personeline uygulanan anket önce güvenilirliği açısından değerlendirilmiş, araştırmanın demografik yapısı cinsiyet, yaş, eğitim, meslek gibi göstergelerle ortaya konulmuştur. Daha sonra frekanslar belirlenerek bu frekanslardan sadece vergi idaresi personeline sorulan sorulardan oluşan kısmına ilişkin tablolar konulmuştur. Sıralama sorularında da aynı yol

izlenmiştir. Son olarak Pearson Korelasyonuna tabi tutulmuş ve aralarındaki ilişki derecesine yer verilmiştir.

3.3.1.1. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik, yapılan her ölçüm için geçerli olan, bir test veya ankette yer alan soruların birbirleri ile olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derece yansıttığını ifade eden bir kavramdır. Güvenilirlik, elde edilen ölçümler üzerindeki yorumlar ve daha sonra ortaya çıkabilecek analizler için bir temel teşkil eder (Kayış, 2009:403).

Güvenilirlik analizi ise, herhangi bir konuda örnekleme oluşturan birimler üzerinden veri toplamak amacı ile geliştirilen ölçme aracını oluşturan ifadelerin kendi aralarında tutarlılık gösterip göstermediğini test etmek amacı ile kullanılan bir yöntemdir (Ural ve Kılıç, 2005: 258). Güvenilirlik Analizi yapılabilmesi için öncelikle kişisel özellikleri araştıran demografik sorular hariç soru sayısı 30'un üzerinde ($k>30$) olmalıdır. Bir diğer husus ise, anket çok sayıda rasgele seçilen deneklere uygulanmalı ve denek sayısı en az 50 ($n>50$) olmalıdır (Akgül ve Çevik, 2003: 435-436). Alfa katsayısının bulunabileceği aralıklar ve buna bağlı olarak da ölçeğin güvenilirlik durumu aşağıdaki gibi olabilir (Özdamar, 1999:522):

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir,

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir ve

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Bu koşullara göre araştırma sonucu elde edilen veriler incelendiğinde likert tipi soruların adedi $k=50$, $k > 30$ olduğundan, ayrıca anket uygulamasına katılan kişi sayısı olarak da $n=331$, $n > 50$ güvenilirlik analizi için gerekli denek sayısına ulaştığından koşullar sağlanmıştır.

Tablo 3. Vergi İdaresi Anketinin Güvenirliği

Güvenilirlik Analizi	
Cronbach's Alpha	Anket Sorusu (n)
,826	50

Tablo 3’de anketin kendi içinde güvenilirliğini gösteren Cronbach’s Alpha değerinin 0,826 olduğu gösterilmektedir. Bu değer anketin yüksek derecede güvenilir bir anket olduğunu temsil etmektedir.

3.3.1.2. Vergi İdaresi Personelinin Demografik Bilgileri

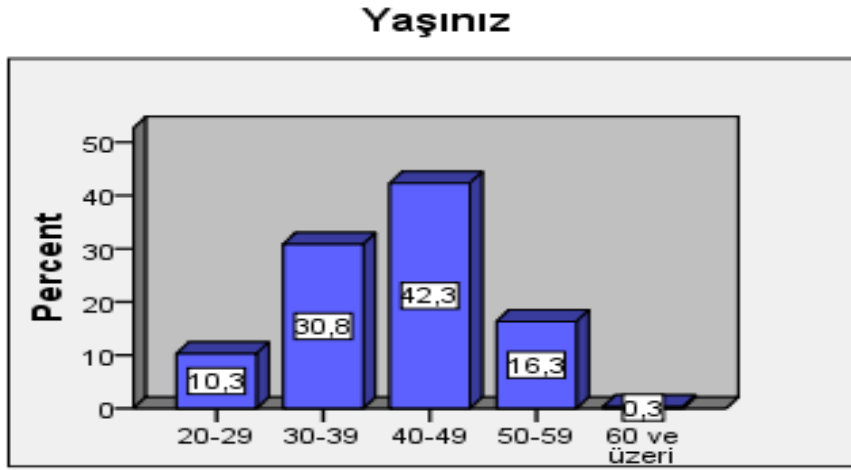
Vergi idaresi personeline ait demografik bilgilerde cinsiyet, yaş, meslek, mesleki tecrübe ve eğitim gibi bazı demografik özellikleri ile ilgili sorular yer almaktadır. Tablo 4’de araştırmaya katılan vergi idaresi personelinin sosyo-demografik bilgileri gösterilmektedir.

Tablo 4. Vergi İdaresi Personeline Ait Demografik Bilgiler

YAŞ	Kişi	(%)	EĞİTİM DÜZEYİ	Kişi	(%)
20-29 Yaş Arası	34	10,3	Lise	64	19,3
30-39 Yaş Arası	102	30,8	Ön Lisans	11	3,3
40-49 Yaş Arası	140	42,3	Lisans	236	71,3
50-59 Yaş Arası	54	16,3	Yüksek Lisans	17	5,1
60 Yaş ve üzeri	1	0,3	Doktora	3	0,9
ÜNVANI	Kişi	(%)	İŞ DENEYİMİ	Kişi	(%)
Vergi Müfettişi (V. Denetmeni)	15	4,5	0-3 Yıl	35	10,6
Vergi Müfettiş Yrd.	20	6,0	4-6 Yıl	11	3,3
Gelir Uzmanı	121	36,6	7-10 Yıl	56	16,9
Gelir Uzman Yrd	16	4,8	11-15 Yıl	59	17,8
Servis Şefi	22	6,6	16 Yıl ve üzeri	170	51,4
Vergi dairesi müdürü	5	1,5	CİNSİYET	Kişi	%
Müdür yrd	13	3,9	Bay	155	46,8
Memur	119	36,0	Bayan	176	53,2
TOPLAM	331	100	TOPLAM	331	100

Tablo 4'den de anlaşılacağı gibi vergi idaresine uygulanan ankete lise, önlisans, lisans ve lisanüstü eğitim seviyelerinden katılım sağlanmıştır. Ankete katılan vergi idaresi personelinin cinsiyetlerine göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların cinsiyet dağılımları birbirine yakın olmakla birlikte bayanlar % 53,2 (176 kişi) ile daha büyük bir paya sahip iken, baylar ise % 46,8 (155 kişi) oranında bir dağılım gösterdiği görülmektedir. Aşağıda Şekil 1'de ise vergi idaresi personelinin yaş dağılımları gösterilmiştir.

Şekil 1. Vergi İdaresi Personelinin Yaş Dağılımı



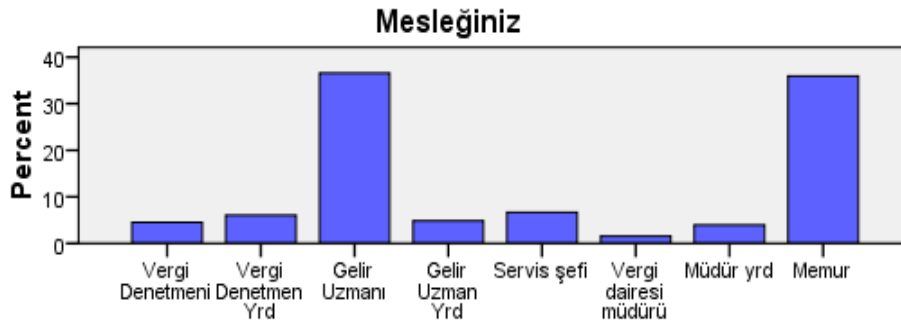
Ankete katılan vergi idaresi personelinin büyük bir kısmı 40–49 yaş aralığında (140 kişi) bulunmaktadır. Buna göre, ankete katılan mükelleflerin yaş olarak % 10,3'ü (34 kişi) 30 yaşından küçük olduğu, % 30,8'sinin (102 kişi) 30-39 yaş arasında olduğu, % 42,3'ünün (140 kişi) 40-49 yaş arasında olduğu, % 16,3'ünün 50-59 yaş arasında olduğu ve sadece 1 kişinin (% 0,3) 60 veya üzeri yaşa sahip olduğu anlaşılmaktadır. Ankete katılan vergi idaresi personelinin büyük bir çoğunluğu orta yaş grubu temsil etmektedir. Vergi idaresi personelinin diğer bir demografik faktörleri içinde yer alan eğitim düzeylerine ilişkin oranlar aşağıda Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2. Vergi İdaresi Anketine Katılanların Eğitim Düzeyi



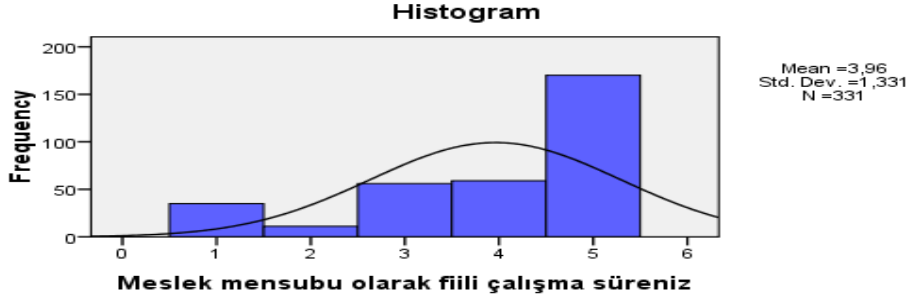
Vergi idaresi anketine katılanların eğitim düzeyine ilişkin şekil incelendiğinde araştırmaya katılanların eğitim durumlarının yüksek olduğu gözlenmektedir. Katılanların yaklaşık % 19,3'ü lise mezunu iken (64 kişi), % 3,3'ü ön lisans (11 kişi), % 71,3'ü lisans mezunu (236 kişi), % 5,1'i yüksek lisans ve %0,9'u (3 kişi) doktora mezunudur. Görüldüğü üzere anketin katılımcı profilinde en yüksek pay % 71,3 ile lisans mezunlarına aittir.

Şekil 3. Vergi İdaresindeki Unvanı



Buna göre ankete katılanların vergi müfettişi (vergi denetmeni) ve yardımcıları toplamı 35 kişi (% 10,5) gelir uzmanı ve yardımcıları toplamı 137 kişi (% 41,4), vergi dairesi müdürü 5 kişi (% 1,5), müdür yardımcısı 13 kişi (% 3,9), şef 22 kişi (% 6,6) ve memur 119 kişiden(% 36,0) oluşmaktadır.

Şekil 4. Vergi İdaresi Personeli Mesleki Tecrübelerinin Dağılımı



Ankete katılanlara mesleki tecrübeleri açısından bakıldığında ise, % 10,6'sı (35 kişi) 0-3 yıl, % 3,3'ü (11 kişi) 4-6 yıl, % 16,9'u (56 kişi) 7-10 yıl, % 17,8'i (59 kişi) ve % 51,2'si 16 ve üstü yıl tecrübeye sahiptirler. Ankete katılanların büyük bir çoğunluğu mesleki tecrübeye sahip kişilerden oluşmakta ve bu durum anket açısından önem taşımaktadır.

3.3.1.3. Vergi İdaresi Frekans (Sıklık) Analizi

Vergi idaresi personeline uygulanan anket sonucu sorulan sorulara tamamen katılıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılmıyorum ve tamamen katılmıyorum şeklinde verdikleri cevapların sayısı ve frekansları hakkında bilgi verilecektir. Ancak burada uygulanan anketlerden sadece vergi idaresi personeline yönlendirilen, diğer anketle ortak olmayan sorulara verilen cevapların sayısına ve frekanslarına yer verilecektir. Aşağıda Tablo 5'de vergi denetimi yapan birimlerin sayısı ile etkinliği konusunda ankete katılanların frekanslarına ilişkin bilgiler gösterilmiştir.

Tablo 5. Vergi Denetimi Yapan Birim Sayısı İle Etkinliği Arasındaki İlişki

Vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltır	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	21	6,3
Katılmıyorum	94	28,4
Kararsızım	50	15,1
Katılıyorum	84	25,4
Tamamen Katılıyorum	82	24,8
Toplam	331	100,0

Örnekleme grubunun “Vergi denetimi yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltmaktadır” ifadesine vergi idaresi personelinin verdiği cevapların dağılımı Tablo 5’de incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılanların 21’i (% 6,3) tamamen katılmıyorum, 94’ü (% 28,4) katılmıyorum, 50’si (% 15,1) kararsızım, 84’ü (% 25,4) katılıyorum ve 82’si (% 24,8) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir. Vergi denetimini yapan birimin fazla olmasının denetimin etkinliği azaltacağına ilişkin görüş ankete katılan vergi idaresi personelinin toplamda % 50,2’si katılmaktayken, % 34,7’si katılmamakta ve % 15,1’i ise bu konuda kararsız oldukları gözlenmektedir.

Tablo 6. Denetim Birimlerinin Örgütlenme Şeklinin Koordinasyonuna Etkisi

Türkiye’de denetim birimlerinin merkezi ve taşra şeklinde ayrı örgütlenmesi aralarındaki koordinasyonu olumsuz etkilemektedir	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	10	3,0
Katılmıyorum	53	16,0
Kararsızım	50	15,1
Katılıyorum	111	33,5
Tamamen Katılıyorum	107	32,3
Toplam	331	100,0

“Vergi denetimi yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltmaktadır” sorusuna paralel olarak “Türkiye’de denetim birimlerinin merkezi ve taşra şeklinde ayrı örgütlenmesi aralarındaki koordinasyonu olumsuz etkilemektedir” görüşüne % 65,8 gibi büyük bir oranla ankete katılanların katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Tablo 6’da vergi idaresi personelinin, denetim birimlerinin örgütlenme şeklinin koordinasyonu olumsuz etkilediği görüşüne verdikleri cevapların dağılımı incelenmiştir. Buna göre ankete katılanlardan 10’u (% 3) tamamen katılmıyorum, 53’ü (% 16) katılmıyorum, 50’si (% 15,1) kararsızım, 111’i (% 33,5) katılıyorum ve 107’si (% 32,3) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir. Türkiye’de denetim birimlerinin merkezi ve taşra şeklinde ayrı örgütlenmesi aralarındaki koordinasyonu olumsuz etkilediğine ankete katılan vergi idaresi personelinin toplamda % 65,8’i katılmaktayken, %18’si katılmamakta ve % 15,1’i ise bu konuda kararsız oldukları görülmektedir.

Tablo 7. Vergi İncelemesinin Bağımsız Olması Görüşüne Katılma Oranı

Vergi incelemesi bağımsız bir kurum haline getirilmelidir	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	22	6,6
Katılmıyorum	73	22,1
Kararsızım	40	12,1
Katılıyorum	92	27,8
Tamamen Katılıyorum	104	31,4
Total	331	100,0

Tablo 7’de yer verilen “vergi incelemesinin bağımsız bir kurum haline getirilmesi” görüşüne ankete katılanlardan 22’si (% 6,6) tamamen katılmıyorum, 73’ü (% 22,1) katılmıyorum, 40’ı (% 12,1) kararsızım, 92’si (% 27,8) katılıyorum ve 104’ü (% 32,3) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir. Vergi idaresi personeli vergi incelemesinin bağımsız bir kurum haline getirilmesine % 60,1 ile katılma eğilimindedirler.

Tablo 5, 6 ve 7’den hareketle vergi idaresi personelinin Türkiye’de vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olmasının, etkinliği ve koordinasyonu azalttığını düşündüğü ve vergi incelemesinin ayrı bağımsız bir yapıya kavuşturulması görüşüne katıldıkları görülmektedir.

Tablo 8. Kanun Maddelerinde Uygulamaya İlişkin Hususların Bulunmaması

Vergi hatalarının yargı aşamasında düzeltilmesinde VUK’nda yer almayan hususlarla ilgili uygulanacak olan kanun maddelerinin açıkça yer almaması uygulamada sorunlara yol açmaktadır	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	13	3,9
Katılmıyorum	44	13,3
Kararsızım	58	17,5
Katılıyorum	167	50,5
Tamamen Katılıyorum	49	14,8
Toplam	331	100,0

Örneklem grubunun “Vergi hatalarının yargı aşamasında düzeltilmesinde VUK’nda yer almayan hususlarla ilgili uygulanacak olan kanun maddelerinin açıkça

yer almaması uygulamada sorunlara yol açmaktadır” görüşüne ankete katılanlardan 13’ü (% 3,9) tamamen katılmıyorum, 44’ü (% 13,3) katılmıyorum, 58’i (% 17,5) kararsızım, 167’si (% 50,5) katılıyorum ve 49’u (% 14,8) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir. VUK’nda vergi hatalarının yargısal yollarda çözümüne ilişkin uygulanacak hükümlerin açık bir biçimde yer almamasının sorunlara yol açtığına vergi idaresi personelinin % 65,3’ü katılma eğilimindedir.

Tablo 9. En Sık Rastlanılan Mükellef Kaynaklı Vergi Hatalarının Dağılımı

Mükelleflerce yapılan vergi hatalarında aşağıda yer alan seçeneklerden hangisi ile daha fazla karşılaştınız?	Frekans	Yüzde
Basit aritmetik yanlışlıklar	57	17,2
Defterlerde yapılan rakam hataları	37	11,2
Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması	40	12,1
Mahsupların yanlış yapılması veya hiç yapılmaması	51	15,4
Vergi kanunlarının yanlış yorumlanması	146	44,1
Toplam	331	100,0

Vergi idaresi personeli mükellef kaynaklı hatalardan en sık karşılaştıkları çeşide ilişkin soruya 57 kişi (% 17,2) basit aritmetik hatalar, 37 kişi (% 11,2) defterlerde yapılan rakam hataları, 40 kişi (% 12,1) vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, 51 kişi (% 15,4) mahsupların yanlış yapılması veya hiç yapılmaması ve yarıya yakını oluşturan 146 kişi (% 44,1) vergi kanunlarının yanlış yorumlanması şeklinde vergi hataları ile karşılaştıklarını belirtmiştir. Ankete katılanların büyük bir çoğunluğu mükelleflerin vergi kanunlarını yanlış yorumlamasının mükellef kaynaklı vergi hataları nedenleri arasında en önemli faktör olarak gösterdiği ifade edilebilir.

3.3.1.4. Vergi İdaresi Sıralama Soruları

Ankete katılanların seçeneklerden hangilerine daha çok veya daha az önem verdiklerinin tespit edilmesini amaçlayan sıralama sorularında, kişilerden seçenekleri en önemlisinden en az önemlisine 1’den 5’e (1. sıradaki en önemli faktör, 5. sıradaki en az önemli faktör) kadar sıralamaları istenmiştir. Aşağıdaki tabloda ankete katılan kişilerin vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmasında etkili olan faktörleri verdikleri önem düzeyine göre ortaya çıkan sıralamalar ve bunların toplam cevaplar içindeki

yüzdesi gösterilmiştir. Bu sıralamalar belirlenirken her bir seçenek kendi içerisinde gruplandırılmıştır. Örneğin idari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi 331 kişi içerisinde 164'ü tarafından birinci sırada önemli faktör olduğu belirtilmiştir. Bu seçeneğe aynı zamanda 2, 3, 4, 5. sırada değerlendiren kişiler olmakla birlikte ankete katılanların yarısı bu seçeneği birinci sırada önemli faktör olarak değerlendirdiği için bir vergi uyumsuzluğunun yargıya taşınmasında en etkili faktörün idari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 10. Uyuşmazlığın Yargıya Taşınmasında Etkili Olan Faktörlerin Sıralaması

Bir vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözümlenmesinden önce yargıya taşınmasında aşağıdakilerden hangisi sizce daha etkili bir faktördür?	Sıra	Kişi	Yüzde (%)
İdari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi	1	164	49,5
İdari aşamadaki prosedürlerin fazlalığı	2	111	33,5
İdare ile karşı karşıya gelmek istenmemesi	3	81	24,5
İdari aşamada mali müşavirlik müessesesinin etkin olmayışı	4	90	27,2
Müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu	5	106	32,0

Tablo 10'da gösterilen vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözüm yollarından önce uyuşmazlığın yargıya taşınmasında etkili olan faktörleri önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Buna göre idari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi 164 kişi tarafından ilk sırada değerlendirilerek en önemli faktör, müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu ise 106 kişi tarafından beşinci sırada değerlendirilerek en az önemli faktör olarak sıralanmıştır. İkinci sırada önemli faktör olarak idari aşamadaki prosedürlerin fazlalığı yer almıştır. Diğer seçeneklerde olduğu gibi idari aşamadaki prosedürlerin fazlalığını birinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci sırada değerlendiren kişiler de olmakla birlikte 111 kişi (ankete katılanların % 33,5'i) ile sıralamada ikinci sırayı almıştır. Üçüncü sırada ise idare ile karşı karşıya gelmek istenmemesi faktörü yer almıştır. Her ne kadar bu seçeneği birinci, ikinci, dördüncü ve beşinci önem düzeyinde gören kişiler olsa da 81 kişi (ankete katılanların % 24,5'u) ile sıralamada üçüncü sırayı almıştır. İdari aşamada mali müşavirlik müessesesinin etkin olmayışı ise 90 kişi tarafından dördüncü sırada önemli faktör olarak değerlendirilmiştir. Aynı şekilde bu seçeneği de birinci, ikinci, üçüncü ve beşinci sırada önemli faktör olarak değerlendiren kişiler de bulunmakla birlikte % 27,2 ile sıralamada dördüncü önem düzeyinde gösterilmiştir. Beşinci sırada

müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu en az önemli faktör olarak saptanmıştır. Yine bu seçeneği birinci, ikinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci sırada değerlendiren kişiler olmakla birlikte 106 kişi tarafından vergi uyuşmazlığının yargıya taşınmasında en az etkili faktör olduğu belirtilmiştir.

Tablo 11. Hataların Doğmasında Etkili Olan Faktörlerin İdarece Sıralaması

Sizce vergi hatalarının doğmasında hangi faktör daha etkilidir?	Sıra	Kişi	Yüzde (%)
Mevzuattaki karışıklıklar	1	224	67,7
Muhasebe standartları ile vergi mevzuatının yeterince entegre olmaması	2	89	26,9
Muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında yapılan yanlışlıklar	3	108	32,6
Finansal tablolar hazırlanırken bilgilerin yanlış kullanılması	4	116	35
Matematiksel yanlışlıklar	5	103	31,1

Tablo 11’de vergi hatalarının doğmasında etkili olan faktöre ilişkin kişilerin sıralaması gösterilmiştir. Mevzuattaki karışıklıklar vergi hatalarının doğmasında en etkili faktör olarak ankete katılanların % 67,7’since (224 kişi) ilk sırada sıralanmıştır. İkinci sırada ise muhasebe standartları ile vergi mevzuatının yeterince entegre olmaması görüşü 89 kişi tarafından ikinci sırada; muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında yapılan yanlışlıklar 108 kişi tarafından üçüncü sırada; finansal tablolar hazırlanırken bilgilerin yanlış kullanılması 116 kişi tarafından dördüncü sırada ve matematiksel yanlışlıklar ise 103 kişi tarafından en az önemli faktör olarak seçilmiştir. Buna göre ankete katılan vergi idaresi personelinin % 67,7 gibi büyük bir kısmı mevzuattaki karışıklıkların vergi hatalarına yol açan faktörler arasında birinci sırada yer aldığını düşünmektedir.

Tablo 12. Hataların Azaltılmasında Etkili Olacak Faktörlerin İdarece Sıralaması

Vergi hatalarının mümkün olan en alt düzeye indirilebilmesinde size göre etkili olan faktörleri sıralayınız?	Sıra	Kişi	Yüzde (%)
Vergi bilincinin geliştirilmesi	1	126	38,1
Vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanması	2	107	32,3
Vergi kanunlarının konusunda uzman kişilerce oluşturulacak bir komisyonda yeniden yazılması	3	66	19,9
Vergilendirme işlemleri ile ilgili uygulamalara sadece vergi hukukunda yer verilmesi, özel kanunlara atıfta bulunulmaması	4	87	26,3
Ağır cezai yaptırımlar etkili olacaktır.	5	125	37,8

Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresine mensup kişilerce etkili olabilecek faktörün belirlenmesi amacıyla yöneltilen bu sıralama sorusunda ilk sırada

% 38,1 oranla 126 kişi tarafından vergi bilincinin geliştirilmesinin vergi hatalarını azaltmada en etkili faktör olacağı saptanmıştır. Beşinci ve en az etkili faktör olarak ise ağır cezai yaptırımların etkili olmasına ilişkin seçenek % 37,8 ile 125 kişi tarafından en az etkili olacak faktör olarak seçilmiştir. Bu durum vergi idaresinin ağır cezai yaptırımlardansa vergiye gönüllü uyumun sağlanmasından yana oldukları, vergi bilincinin geliştirilerek vergi hatalarının azalabileceğini savundukları şeklinde yorumlanabilir.

3.3.1.5. Vergi İdaresi Korelasyon Analizi

Değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesinde uygulanan korelasyon analizi, değişkenlerin ölçme yapısına, dağılımın özelliklerine, aralarındaki ilişkinin doğrusal olup olmasına, değişken sayısına ve kontrol durumuna bağlı olarak farklı istatistiksel teknikler kullanılarak yapılmaktadır.

Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini veya miktarını ve yönünü açıklayan bir sayıdır. İki değişken arasındaki ilişki, ikili ya da basit korelasyon ismi verilen korelasyon tekniğiyle bulunmaktadır (Büyüköztürk, 2002: 31). Bu analiz ile bağımsız değişken değiştiğinde, bağımlı değişkenin ne yönde değişeceğini saptanması amaçlanır.

Basit korelasyon analizinde hesaplanan korelasyon katsayısı olan r 'nin değeri ± 1 arasında değişmektedir. Korelasyon katsayısının $+1$ olması durumunda, bir değişken hangi oranda arttı ise diğerinin de aynı oranda arttığı yani doğru yönlü bir ilişki olduğu, korelasyon katsayısının -1 olması durumunda ise bir değişken hangi oranda arttı ise diğerinin de o oranda azaldığı negatif bir ilişki olduğu şeklinde yorum yapılabilir. Korelasyon katsayısının 0 olması ($r=0$) durumunda değişkenler arasında hiçbir ilişki yoktur şeklinde yorumlanmaktadır (Ural ve Kılıç, 2005: 247).

Pearson'un korelasyon katsayısı: iki sürekli değişken arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını ölçmede kullanılır. Korelasyon katsayısı hesaplanmadan önce doğrusal ilişki olup olmadığını kontrol etmek için serpilme grafiği yapılır, bunun sonucunda doğrusal ilişki çıkmazsa Pearson korelasyon katsayısı uygulanmaz. Değişkenlerin dağılımının normal olduğu veya normale yakın olduğu durumlarda

Pearson korelasyon katsayısı kullanılırken, değişkenlerin dağılımının normal olmadığı durumlarda iki değişkenin derecesinin ölçümünü sağlayan Spearman sıra korelasyonu kullanılır. Ayrıca değişkenlerin tam değerlerinin kullanılmadığı veya kesin değerlerinin bulunmadığı durumlarda elde bulunan veriler vasıflarına göre sayılarla sıralanmışsa bu durumda Spearman korelasyon analizi kullanılmaktadır (Sungur, 2009: 116-117).

3.3.1.5.1. Vergi İdaresi Personelinin Görüşlerine Yönelik Korelasyon

Vergi idaresi personeline uygulanan ankette çeşitli değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları belirlenmiş ve aralarındaki ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 13. Doğru Miktarda Vergi Ödeme İle Çeşitli Görüşler Arasındaki Korelasyon

Korelasyon Analizi		Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur	Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır	Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulamaması vergi hatalarına yol açmaktadır
Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur	Pearson Korelasyon	1,000	,228(**)	,180(**)
	Sig. (2-tailed)	.	,000	,001
	N	331,000	331	331
Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır	Pearson Korelasyon	,228(**)	1,000	,343(**)
	Sig. (2-tailed)	,000	.	,000
	N	331	331,000	331

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 13’de doğru miktarda vergi ödeme ile çeşitli görüşlere ait korelasyon ilişkisi gösterilmiştir. Buna göre “doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur” diyenler ile “vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” diyenler arasında pozitif anlamlı bir korelasyon vardır. “Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” düşüncesine katılanlar ile “vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulamaması vergi hatalarına yol açmaktadır” diyenler arasında pozitif anlamlı bir korelasyon vardır. Korelasyon analizi sonucunda doğru miktarda vergi ödeme ile vergi bilinci arasında pozitif yönlü ilişki ($r=0,228$) ve vergi bilinci ile vergi

mükellefiyeti ile vatandaşlık bağı arasında etkin bir bağ kurulamaması vergi hatalarına yol açmaktadır arasında pozitif yönlü bir ilişki ($r=0,343$) bulunmuştur. Bu sonuçlara göre en kuvvetli ilişki vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması ile vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık bağı arasında etkin bir bağ kurulamaması vergi hatalarına yol açtığı görüşleri arasındadır.

Diğer bir analiz “Beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurma zordur” görüşü ile “Mükelleflerin vergi beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan doldurmaları zordur” görüşü arasındaki korelasyondur. Tablo 14’de buna ilişkin korelasyon katsayıları gösterilmiştir.

Tablo 14. Beyannamelerinin Doğruluğu İle Bazı Görüşler Arasındaki Korelasyon

Korelasyon Analizi		Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmak zordur.	Vergi ile ilgili kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir.	Mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur.
Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmak zordur.	Pearson Korelasyon	1,000	,436(**)	,357(**)
	Sig. (2-tailed)	-	,000	,000
	N	331,000	331	331

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Korelasyon analizi sonucunda beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurmak zordur diyenler ile vergi kanunların açık olmadığı ($r=0,436$), vergi beyannamelerinin profesyonel bir yardım almadan düzenlemenin zor olduğu ($r=0,357$) arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir. Vergi ile ilgili kanunların karmaşıklığı arttıkça beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurmanın zorluğunda 0,43 oranında artış olacağı anlaşılmaktadır.

Mükellef diledikleri takdirde vergileme ile ilgili işlemlerin takibi olduğu kadar, bu işlemlerin gerektirdiği belgelerin düzenlenmesi, beyannamelerin doldurulması ve ödenmesi gibi vergisel işlemleri mali müşavirler aracılığıyla yapabilirler. Yapılan korelasyon analizinde mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan doğru şekilde doldurmalarının zorluğu arasında anlamlı pozitif yönde bir ilişki bulunmuştur. Buna göre mükelleflerin

beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemelerinin beyannamelerin % 100 doğru bir şekilde doldurulmasını 0,35 oranında zorlaştıracığı görülmektedir. Bu sonuçlara göre vergi kanunlarının karmaşıklığı mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan % 100 doğru bir şekilde doldurma ihtimalini azaltmaktadır.

Tablo 15. Mevzuat ile Vergi Uygulamalarına İlişkin Görüşler Arasındaki Korelasyon

Korelasyon Analizi		Vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır.	Hata ile hile kavramı arasındaki farkın açıkça VUK’unda belirtilmemiş olması, hilenin tanımına yer verilmemiş olması uygulamada zorluklara yol açmaktadır.	Kanunda maddi hata kavramına açıklık getirilmemesi uygulamada vergi hataları ile maddi hataların karıştırılmasına yol açmaktadır.
Vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır.	Pearson Korelasyon	1,000	,243(**)	,187(**)
	Sig. (2-tailed)	-	,000	,000
	N	331,000	331	331

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

“Vergi mevzuatında vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır” görüşü ile “Hata ile hile kavramı arasındaki farkın açıkça VUK’nda belirtilmemiş olması, hilenin tanımına yer verilmemiş olması uygulamada zorluklara yol açmaktadır” değişkeni arasında pozitif yönde ($p < 0,001$, $r = 0,243$) anlamlı bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. “Vergi mevzuatında vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır” görüşü ile “Kanunda maddi hata kavramına açıklık getirilmemesi uygulamada vergi hataları ile maddi hataların karıştırılmasına yol açmaktadır” değişkeni arasında ise daha zayıf ($p < 0,001$, $r = 0,187$) pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. Ankete katılanlar vergi mevzuatında vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtının bulunmamasının uygulamada aynı yönde sakıncaları artıracığı fikrine katıldıkları görülmektedir.

Tablo 16. Mevzuatın Karışıklığı İle Anlaşılabilirliği Arasındaki Korelasyon

Korelasyon Analizi		Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır.	Vergi sistemimiz mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılır bir niteliktedir.
Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır.	Korelasyon	1,000	,-175(**)
	Sig. (2-tailed)	-	,001
	N	331,000	331

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Korelasyon analizi sonucunda “Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır” değişkeni ile “Vergi sistemimiz mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılır niteliktedir” değişkeni arasında ters yönde anlamlı bir fark bulunmuştur ($r = -0,175$, $p < 0,01$). Buna göre vergi mevzuatının karmaşıklığı arttıkça, mükellefler tarafından anlaşılabilirliği 0,175 oranında (% 17,5) azalacaktır.

3.3.1.5.2. Vergi İdaresi Personelinin Çalışma Süresine Yönelik Korelasyon Analizi

Vergi idaresi personelinin fiili çalışma süresine göre sorulara verdikleri yanıtlar arasındaki korelasyon katsayıları belirlenmiş ve Tablo 17’de bunlara yer verilerek, anlamlılık düzeyleri yorumlanmıştır.

Tablo 17. Vergi İdaresi Personelinin Çalışma Süresinin Korelasyon Analizi

		Fiili çalışma süresi
Meslek mensubu olarak fiili çalışma süreniz	Pearson Korelasyon	1,000
	Sig. (2-tailed)	
	N	331,000
Vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltmaktadır.	Pearson Korelasyon	-,163**
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	331
Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır.	Pearson Korelasyon	-,111*
	Sig. (2-tailed)	,044
	N	331

Türkiye’de denetim birimlerinin merkezi ve taşra şeklinde ayrı olması denetim birimlerinin örgütlenmesini ve aralarındaki koordinasyonu olumsuz etkilemektedir.	Pearson Korelasyon	-,160**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	331
Vergi incelemesi bağımsız bir kurum haline getirilmelidir.	Pearson Korelasyon	-,156**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	331
Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.	Pearson Korelasyon	-,172**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	331
Muhasebe bürolarına bilgilendirici broşürlerin dağıtılması faydalı olacaktır.	Pearson Korelasyon	-,146**
	Sig. (2-tailed)	,008
	N	331
Vergi incelemelerinin artması vergi hatalarının belirlenme sürecini hızlandırmıştır.	Pearson Korelasyon	-,153**
	Sig. (2-tailed)	,005
	N	331
Vergi idaresi vergi sorunlarına ilişkin kararlarını içtenlikle açıklamaktadır.	Pearson Korelasyon	,141*
	Sig. (2-tailed)	,010
	N	331
Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.	Pearson Korelasyon	-,158**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	331
Nitelikli personel istihdamı vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır.	Pearson Korelasyon	-,237**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	331
Hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır.	Pearson Korelasyon	-,133*
	Sig. (2-tailed)	,015
	N	331

* Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır.

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 17 incelendiğinde “Vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltmaktadır” görüşü ile meslek mensuplarının fiili çalışma

süreleri arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, negatif yönde anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($p=0,003<0,01$, $r= -0,163$). Buna göre vergi denetimini yapan birimin fazla olmasının etkinliği azalttığı görüşü meslek mensuplarının fiili çalışma süreleri arttıkça bu görüşe katılma eğilimleri azalmaktadır. Bu dağılımın nasıl gerçekleştiğine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 18. Denetim Birimlerin Fazlalığına Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı

Vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltmaktadır.						
Fiili çalışma süresi	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
0-3	3 %9	4 %11	2 %6	7 %20	19 %54	35 %100
4-6	0 %0	2 %18	1 %9	2 %18	6 %55	11 %100
7-10	4 %7	19 %34	10 %18	12 %21	11 %20	56 %100
11-15	3 %5	17 %29	10 %17	16 %27	13 %22	59 %100
16 ve üzeri	11 %6	52 %31	27 %16	47 %28	33 %19	170 %100
Toplam	21 %6	94 %28	50 %15	84 %26	82 %25	331 %100

Tablo 18'den görüldüğü üzere ($p=0,003$, $r= -0,163$) meslek mensubu olarak deneyimi fazla olan kişilerin, vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olmasının denetimde etkinliği azaltmadığını düşünmekteyken, meslekte deneyimi daha az yıl olanların ise bu fikre katıldıkları görülmektedir. Bu görüşe tamamen katılma eğilimi en fazla fiili çalışma süresi 4-6 yıl arası olanlar, en az katılma eğilimi ise fiili çalışma süresi 16 yıl ve üzeri olanlara aittir. Aynı soruya ilişkin meslek mensupları arasında da negatif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($p=0,000$, $r= -0,240$). Buna göre ankete katılan meslek mensupları arasında vergi denetmenleri tamamen katılıyorum yönünde görüş beyan ederken, diğer meslek mensuplarının cevapları dağılım göstermekle birlikte katılmama eğiliminde oldukları görülmektedir.

“Vergi idaresi vergi sorunlarına ilişkin kararlarını içtenlikle açıklamaktadır” görüşü ile fiili çalışma süresi arasındaki ilişki incelenmiş ve pozitif yönde anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($p=0,010 < p=0,05$, $r=0,141$). Vergi idaresi vergi sorunlarına ilişkin kararlarını içtenlikle açıklamaktadır” görüşüne katılım oranı fiili çalışma süresi arttıkça katılım eğiliminin yükseldiği ve bu değişkenler arasında doğru yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir (0-3 yıl arası katılma eğilimi en az iken, 16 yıl ve üzerinde katılma oranı en fazladır).

“Hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır” görüşü ile vergi idaresinde çalışılan süre arasındaki ilişki incelenmiş olup negatif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmektedir ($p=0,015$, $r=-0,133$). Vergi idaresinde çalışılan süre arttıkça bu görüşe katılım oranı (- %13,3) düzeyinde azalmaktadır.

Tablo 19. Hataların Kaynaklarına Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı

Hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır.						
Meslek mensubu olarak fiili çalışma süreniz	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
0-3	0	12	11	7	5	35
4-6	1	6	1	3	0	11
7-10	6	25	8	15	2	56
11-15	6	23	7	21	2	59
16 ve üzeri	21	86	16	40	7	170
Toplam	34	152	43	86	16	331

Tablo 19’den anlaşıldığı üzere “hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanır” görüşüne verilen cevapların dağılımı fiili çalışma süresi ile doğrusal bir ilişki göstermektedir. Fiili çalışma süresi arttıkça hataların daha çok matematiksel hatalardan kaynaklandığı görüşüne katılım düzeyi azalmaktadır. Bu görüşe tamamen katılmayanlar en fazla 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip kişilerdir.

“Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır” görüşü ile fiili çalışma süresi arasında anlamlı bir ilişki

bulunmuştur ($p=0,004$, $r=-0,158$). Buna göre fiili çalışma süresi arttıkça bu görüşe katılım negatif yönlü (% -13,3) değişmektedir. Görüşe tamamen katılmayanların oranı en fazla 16 ve üzeri mesleki deneyime sahip olanlarda görülmektedir. Aynı görüşün meslek mensupları arasındaki korelasyon analizi incelendiğinde ($p=0,000$, $r=-0,255$) ters yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Tablo 19’da gösterilen korelasyon analizleri içinde en yüksek oranda farklılık (-% 23,7) nitelikli personel istihdamı vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır görüşü ile fiili çalışma süresi arasındaki korelasyon analizidir ($p=0,000$, $r=-0,237$). Buna göre ikisi arasında anlamlı negatif yönde bir ilişki bulunmuştur. Mesleki deneyim arttıkça bu görüşe katılma oranı % 23,7’da azalmaktadır. Aynı görüş ile meslek mensupları arasında da anlamlı negatif yönlü bir ilişki bulunmuştur ($p=0,000$, $r=-0,285$).

3.3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Verilerin Analizi

Anket çalışmasının bir ayağı olan meslek mensuplarına uygulanan anketlerden, toplam örneklemin yüzde 7’sini oluşturan 399 kişinin verileri kullanmaya elverişli olduğu saptanmıştır. Anketi cevaplayan kişilerin genellikle ortak cevaplar verdikleri görülmektedir. Birçoğu vergi kanunlarının karmaşık ve sayıca fazla olduğu konusunda hemfikirdirler. Muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anketin öncelikle güvenilirliği değerlendirilmiş ve daha sonra soruları yanıtlayanlara ilişkin demografik bilgilere yer verilmiştir. Veriler frekans analizine tabi tutulmuş ve bunlar arasından sadece muhasebe meslek mensuplarına sorulan sorular incelenmiştir. Sıralama sorularında da aynı yol izlenmiştir. Son olarak veriler korelasyon analiz yöntemiyle incelenmiş ve ilişki derecesine göre anlamlı olup olmadıkları yorumlanmıştır.

3.3.2.1. Güvenirlik Analizi

Güvenirlik analizinde “Cronbach’s Alpha Modeli”ne göre meslek mensuplarına uygulanan anketin güvenilir olup olmadığı test edilmiştir.

Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensupları Anketinin Güvenirliği

Güvenilirlik Analizi	
Cronbach's Alpha	Anket Sorusu (n)
,827	52

“ $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçek” kabul edildiğinden α değeri 0,827 bulunan anketin güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

3.3.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Bilgileri

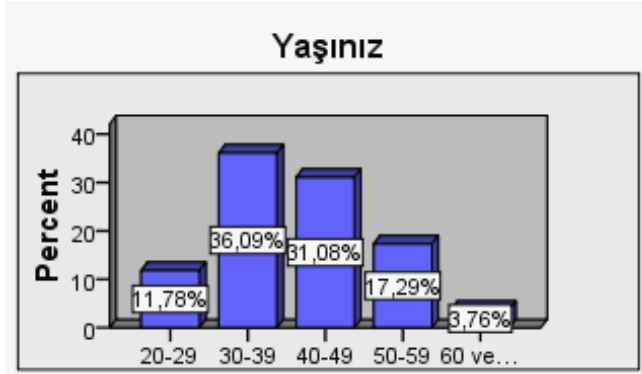
Serbest Muhasebeci ve mali müşavirlere cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, unvanı ve meslekteki çalışma süreleri hakkında sorular sorulmuş ve buna ilişkin bilgilere Tablo 21’de yer verilmiştir.

Tablo 21. Muhasebe Meslek Mensuplarına Ait Demografik Bilgiler

YAŞ	Kişi	(%)	EĞİTİM DÜZEYİ	Kişi	(%)
20-29 Yaş Arası	47	11,8	Lise	58	14,5
30-39 Yaş Arası	144	36,1	Ön Lisans	69	17,3
40-49 Yaş Arası	124	31,1	Lisans	247	61,9
50-59 Yaş Arası	69	17,3	Yüksek Lisans	22	5,5
60 Yaş ve üzeri	15	3,8	Doktora	3	0,8
ÜN VANI	Kişi	(%)	İŞ DENEYİMİ	Kişi	(%)
Serbest Muhasebeci	78	19,5	0-3 Yıl	62	15,5
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	321	80,5	4-6 Yıl	62	15,5
CİNSİYET	Kişi	%	7-10 Yıl	51	12,8
Bay	270	67,7	11-15 Yıl	74	18,5
Bayan	129	32,3	16 Yıl ve üzeri	150	37,6
TOPLAM	399	100	TOPLAM	399	100

Ankete katılan mükelleflerin cinsiyetlerine göre dağılımını incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun (% 67,7) erkek olduğu gözle çarpmaktadır. İř tecrübesi ačíısından ise meslekte 16 yıl ve üstü çalışanların oranı (% 37,6) ağırlıklıdır. Őekil 5’de aşağıda ankete katılanların yař dağılımları gösterilmiştir.

Şekil 5. Muhasebe Meslek Mensupları Yaş Dağılımı



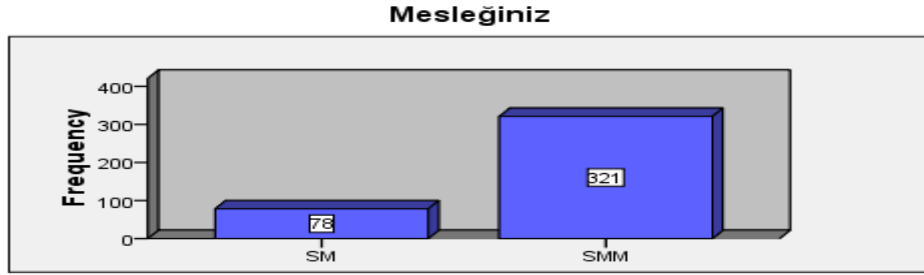
Şekil 3.5’den görüldüğü üzere, ankete katılan meslek mensuplarının % 70’ine yakını 30-49 yaş aralığı oluşturmakta en yüksek payı ise 144 kişi ile 30-39 yaş aralığı, bunu ise 124 kişi ile 40-49 yaş aralığı takip etmekte ve en az katılım ise 15 kişi ile 60 ve üzeri yaş aralığından meydana gelmektedir.

Şekil 6. Muhasebe Meslek Mensupları Eğitim Düzeyi



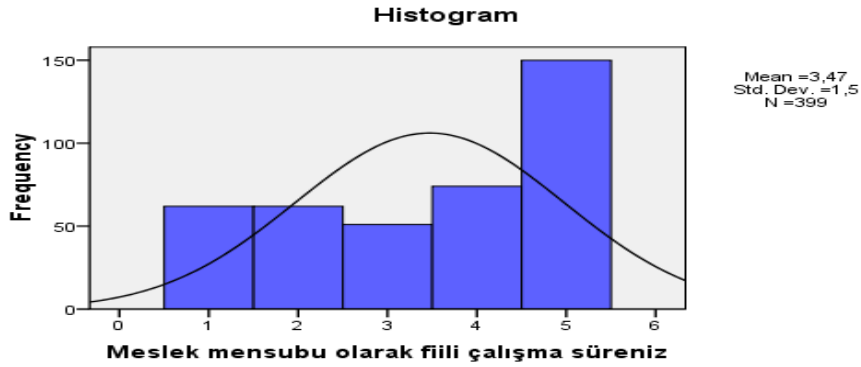
Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyine ilişkin şekil incelendiğinde araştırmaya katılanların eğitim durumlarının yüksek olduğu gözlenmektedir. Katılanların yaklaşık % 14,5’ i lise mezunu iken (58 kişi), % 17,3’ü ön lisans (69 kişi), % 61,9’u lisans mezunu (247 kişi), % 5,5’i yüksek lisans (22 kişi) ve % 0,8’i (3 kişi) doktora mezunudur.

Şekil 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvan Dağılımı



Şekil 7’de görüldüğü gibi ankete cevap verenler ağırlıklı olarak SMMM’lerden oluşmaktadır. Ankete katılan 78 kişi (% 19,5) serbest muhasebeci ve 321 kişi (% 80,5) mali müşavirdir.

Şekil 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübelerinin Dağılımı



Ankete katılanlara mesleki tecrübeleri açısından bakıldığında ise, % 15,5’i (62 kişi) 0-3 yıl, % 15,5’i (62 kişi) 4-6 yıl, % 12,8’u (51 kişi) 7-10 yıl, % 18,5’i (74 kişi) ve % 37,6’si 16 ve üstü yıl tecrübeye sahiptirler. Ankete katılanların büyük bir çoğunluğu mesleki tecrübeye sahip kişilerden oluşmakta ve bu durum anket açısından önem taşımaktadır.

3.3.2.3. Muhasebe Meslek Mensupları Frekans Analizi

Meslek mensuplarına uygulanan anketlerden elde edilen verilerin frekansı belirlenmiş ve bu frekanslardan sadece muhasebe meslek mensuplarına sorulan görüşlerin frekanslarına yer verilmiştir. Aşağıda yer alan Tablo 22’de SM ve SMMM’lerin hizmet verdikleri vergi mükellefleri sayıları gösterilmiştir.

Tablo 22. Hizmet Verilen Vergi Mükellefi Sayısı

Mükellef Sayısı	Frekans	Yüzde
1-5	67	16,8
6-10	41	10,3
11-20	65	16,3
21-30	56	14,0
31 ve üzeri	170	42,6
Toplam	399	100,0

Ankete katılan SM ve SMMM'lerin % 42,6'sı hizmet verdikleri mükellef sayısının 31 ve üzeri, % 14'ü 21-30 kişi arasında, % 16,3'ü 11-20 kişi arasında, % 10,3'ü 6-10 kişi arasında ve % 16,8'i ise 1-5 kişi arasında olduğunu beyan etmiştir. Bu sonuca göre ankete katılan meslek mensuplarının % 42,6'sının hizmet verdikleri mükellef sayısı 31 ve üzeridir.

Tablo 23. Hizmet Verilen Alan

Hangi tür hizmetler mükelleflerce sizden talep edilmektedir?	Frekans	Yüzde
Yatırım Danışmanlığı	9	2,3
Vergi danışmanlığı	270	67,7
Finansal raporlama	72	18,0
Maliyet Analizi	9	2,3
Finansal Analiz	26	6,5
Bütçeleme	13	3,3
Toplam	399	100,0

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflere verdikleri hizmet türüne ilişkin soruya % 2,3'ü yatırım danışmanlığı, % 67,7'si vergi danışmanlığı, % 18'i finansal raporlama, % 2,3'ü maliyet analizi, % 6,5'i finansal analiz, % 3,3'ü bütçeleme yanıtını vermiştir. Ankete katılan 399 kişiden 270'i (% 67,7) mükelleflere vergi danışmanlığı hizmeti vermektedir. Vergi danışmanlığı ile meslek mensupları hizmet verdikleri mükelleflere mevzuattaki değişiklikler hakkında bilgi verme ve yükümlülüklerini kanuna uygun bir şekilde yerine getirme konusunda yardımcı olmaktadır.

Tablo 24. Mevzuat Değişikliklerini Takip Etme Aracı

Vergi Uygulamalarındaki Değişiklikleri Nereden Takip Ediyorsunuz?	Frekans	Yüzde
Meslektaşlarımdan	98	11
Vergi dairesinden	63	7
İnternette	320	37
Resmi Gazeteden	100	12
Meslek Odalarından	128	15
Sürekli Yayınlardan	157	18
Toplam	866	100

SM ve SMMM'lere vergi uygulamalarındaki değişiklikleri nereden takip ettikleri sorulmuştur. Bu soruda anketi cevaplayanlara birden fazla seçenek işaretleyebilecekleri belirtilmiş ve bu nedenle burada frekans 866 olmuş ve bu frekansa göre yüzdeleri hesaplanmıştır. Ankete katılanların verdikleri yanıtlardan % 37 ile en fazla işaretlenen internet seçeneği olmuş, interneti sürekli yayınlar, meslek odaları, Resmi Gazete ve meslektaşlar takip etmiştir. En az tercih edilen seçenek ise vergi daireleri olmuştur. Meslek mensuplarının vergi uygulamalarındaki değişiklikleri en çok internet aracılığıyla takip ettiği, en az ise vergi dairesinden değişiklikleri takip ettikleri görülmektedir. Günümüzde birçok kişinin defterlerin tutulmasından beyannamelerin verilmesine kadar vergisel işlemleri meslek mensupları yerine getirmektedir. Bu açıdan internet üzerinden vergi uygulamalarındaki değişikliklerin bildirilmesi ve beyanname düzenleme kılavuzlarının faydalı sonuçlar doğurduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 25. Nitelikli Muhasebe Elemanı Hakkındaki Görüşlerin Dağılımı

Türkiye’de muhasebe alanında eğitilmiş eleman sıkıntısı yaşanmaktadır	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	12	3,0
Katılmıyorum	67	16,8
Kararsızım	48	12,0
Katılıyorum	171	42,9
Tamamen Katılıyorum	101	25,3
Toplam	399	100,0

“Türkiye’de muhasebe alanında eğitilmiş eleman sıkıntısı yaşanmaktadır” görüşüne SM ve SMMM’lerin 12’si (% 3) tamamen katılmıyorum, 67’si (% 16,8) katılmıyorum, 48’si (% 12) kararsızım, 171’i (% 42,9) katılıyorum ve 101’i (% 25,3) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir. Ankete katılan kişilerden toplamda % 68,2’si eğitilmiş eleman sıkıntısı yaşandığı görüşüne katılmaktayken, % 19,8’si katılmamakta ve % 12’i ise bu konuda kararsızlardır.

Tablo 26. Muhasebe Politikalarının Uygulanması İle Vergi Hataları İlişkisi

Vergi hataları muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	18	4,5
Katılmıyorum	95	23,8
Kararsızım	73	18,3
Katılıyorum	166	41,6
Tamamen Katılıyorum	47	11,8
Toplam	399	100,0

Ankete katılan 399 SM ve SMMM’nin % 4,5’i (18 kişi) tamamen katılmıyorum, % 23,8’si (95 kişi) katılmıyorum, % 18,3’ü kararsızım, % 41,6’sı (166 kişi) katılıyorum ve % 11,8’i (47 kişi) tamamen katılıyorum şeklinde görüşlerini beyan etmişlerdir. Toplamda % 53,4 oranı ile vergi hatalarının muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklardan kaynaklandığı görüşüne katılma eğiliminde oldukları görülmektedir.

Tablo 27. Vergi İdaresinin Dikkatsizliği ile Vergi Hataları İlişkisi

Vergi hataları vergi idaresinin dikkatsizliğinden kaynaklanmaktadır	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	32	8,0
Katılmıyorum	113	28,3
Kararsızım	103	25,8
Katılıyorum	121	30,3
Tamamen Katılıyorum	30	7,5
Toplam	399	100,0

Ankete katılanların 32'si (% 8) tamamen katılmıyorum, 113'ü (% 28,3) katılmıyorum, 103'ü (% 25,8) kararsızım, 121'i (% 30,3) katılıyorum ve 30'si (% 7,5) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir. Toplamda % 37,9'u katılmaktayken, % 36,3'ü katılmamakta ve % 25,8'si ise bu konuda kararsız oldukları tespit edilmiştir. "Vergi hatalarının vergi idaresinin dikkatsizliğinden kaynaklanmaktadır" görüşüne yakın oranda katılma ve katılmama eğilimi gösterildiği görülmektedir.

Tablo 28. Muhasebe Standartlarına Uyum Görüşüne Katılma Oranı

Türk Muhasebe Standartları Uluslararası muhasebe standartları ile uyum içerisinde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	25	6,3
Katılmıyorum	95	23,8
Kararsızım	121	30,3
Katılıyorum	116	29,1
Tamamen Katılıyorum	42	10,5
Toplam	399	100,0

Tablo 28'den görüldüğü üzere muhasebe standartlarına uyum görüşüne katılma oranları % 6,3 (25 kişi) tamamen katılmıyorum, % 23,8 (95 kişi) katılmıyorum, % 30,3 (121 kişi) kararsızım, % 29,1 katılıyorum ve % 10,5 tamamen katılıyorum şeklinde gerçekleşmiştir. Bu soruya ilişkin görüşlerin dağılımında dikkat çekici nokta kararsızların oranının yüksekliğidir. Toplamda % 39,6 ile katılıyorum, % 30,1 katılmıyorum ve % 30,3 kararsızım görüşleri ortaya çıkmıştır. Bunlardan hareketle meslek mensuplarının genel olarak kararsız olanlarla birlikte bu görüşe katılmama eğiliminde oldukları söylenebilir.

Tablo 29. Vergi İdaresinin Maliyetleri Azaltma Konusundaki Etkisi

Vergi idaresi vergi yasalarına uygun davranmak için maliyetleri en aza indirmede yardımcı etmektedir	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	55	13,8
Katılmıyorum	143	35,8
Kararsızım	114	28,6
Katılıyorum	68	17,0
Tamamen Katılıyorum	19	4,8
Toplam	399	100,0

Ankete katılanların toplamda % 21,8'i vergi idaresinin vergi yasalarına uygun davranmak için maliyetleri en aza indirmede yardım ettiği görüşüne katılmaktayken, % 49,6'sı katılmadığı görülmektedir. Buna ilişkin görüşlerin dağılımı ise şu şekilde gerçekleşmiştir. 55'i (% 13,8) tamamen katılmıyorum, 143'ü (% 35,8) katılmıyorum, 114'ü (% 28,6) kararsızım, 68'i (% 17) katılıyorum ve 19'u (% 4,8) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir.

Tablo 30. Hataların Önlenmesinde İnceleme Elemanlarının Katkısı

Vergi incelemeye yetkili olanlar vergi hatalarını gösterip bir daha bunların ortaya çıkmasını önlemektedirler	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılmıyorum	23	5,8
Katılmıyorum	105	26,3
Kararsızım	90	22,6
Katılıyorum	151	37,8
Tamamen Katılıyorum	30	7,5
Toplam	399	100,0

“Vergi incelemeye yetkili olanlar vergi hatalarını gösterip bir daha bunların ortaya çıkmasını önlemektedir” görüşüne 23'ü (% 5,8) tamamen katılmıyorum, 105'i (% 26,3) katılmıyorum, 90'ı (% 22,6) kararsızım, 151'i (% 37,8) katılıyorum ve 30'u (% 7,5) tamamen katılıyorum cevabını vermişlerdir. Ankete katılanların toplamda % 45,3'ü katılmaktayken, % 32,1'i katılmamakta ve % 22,6'sı ise bu konuda kararsız oldukları gözlenmektedir. Çıkan sonuç doğrultusunda kararsızların yüzdesinin de önemli bir paya sahip oldukları görülmektedir. Bu sonuçta ankete katılanların bu soruya ilişkin görüşlerini açıklamak istememiş olmalarının da etkisi olduğu ifade edilebilir.

Tablo 31. Mükellef Lehine Hataların Vergi Dairesince Haber Verilmesi

Hizmet verdiğiniz mükellef lehine vergi hataları ortaya çıktığında vergi dairesince hiç kendiliğinden haber verildi mi?	Frekans	Yüzde
Evet	161	40,4
Hayır	238	59,6
Toplam	399	100,0

Ankete katılanlara hizmet verdikleri mükellef lehine ortaya çıkan vergi hatalarının vergi dairesince kendiliğinden haber verilip verilmediğine ilişkin soru yöneltilmiştir. % 59,6 (238 kişi) haber verilmediğini ve % 40,4'ü (161 kişi) haber verildiğini beyan etmişlerdir. Her ne kadar ankete katılan kişilerin verdikleri cevapların dağılımı arasında çok büyük bir fark olmamakla birlikte yine de bu soruya verilen cevaplar sonucunda hizmet verilen mükellef lehine ortaya çıkan vergi hatalarının vergi dairesince kendiliğinden haber verilmediğini ifade ettikleri görülmektedir.

Tablo 32. Vergi İhtilafının Çözümünde Tercih Edilecek Yol

Vergi idaresiyle mükellefleriniz arasında bir vergi ihtilafı olduğunda, bu ihtilafın çözümü için aşağıdaki çözüm yollarından hangisi daha çok tercih edilmektedir?	Frekans	Yüzde
İdari aşamada çözüm yollarını	120	30,1
Yargısal çözüm yollarını	56	14,0
İdari aşamada çözüm yollarını bu aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm ararım	213	53,4
Hiçbir işlem yapmam	9	2,3
Toplam	399	100,0

Vergi idaresiyle hizmet verilen mükellefleri arasında bir vergi ihtilafı ortaya çıktığında hangi çözümü tercih edecekleri sorusu yöneltilmiştir. SM ve SMMM'lerden 120 kişi (% 30,1) idari çözüm yollarını, 56 kişi (% 14,0) yargısal çözüm yollarını, 213 kişi (% 53,4) idari aşamada çözüm yollarını bu aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm arama ve sadece 9 kişi (% 2,3) hiçbir işlem yapmayacağını beyan etmiştir. Soruya verilen yanıtlardan hareketle vergi ihtilaflarının çözümünde öncelikle idari aşamanın tercih edildiği görülmektedir.

3.3.2.4. Muhasebe Meslek Mensupları Sıralama Soruları

SM ve SMMM'lerden ankette yer alan sorulardaki seçeneklerden bir kısmını en önemlisinden en az önemlisine 1'den 5'e (1.sıradaki en önemli faktör, 5.sıradaki en az önemli faktör) kadar sıralamaları istenmiştir. Bu şekilde ankete katılanların hangi faktöre ne derece önem verdiklerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Tablo 33. Mesleklerinde Önem Verdikleri Faktörlerin Sıralaması

Bir muhasebeci olarak sizce mesleğinizi icra ederken hangi faktör/faktörler daha önemlidir?	Sıra	Kişi	Yüzde (%)
Kamuya ve mükellefe karşı sorumluluk	1	166	41,6
Mesleği layıkıyla yapabilmek	2	103	25,8
Bilgi ve belgeleri doğru olarak aktarmak	3	133	33,3
Yasadan çok meslek etiğini öne çıkarmak	4	176	44,1
Mükellef ile kamu arasındaki ilişkileri dengelemek	5	139	34,8

Tablo 33’de SM ve SMMM’lerden mesleklerinde önem verdikleri faktörleri derecelerine göre 1’den 5’e kadar sıralamaları istenmiştir. Buna göre kamuya ve mükellefe karşı sorumluluk düşüncesi 166 kişi (% 41,6) tarafından ilk sırada değerlendirilerek en önemli faktör, mesleği layıkıyla yapabilmek 103 kişi tarafından ikinci sırada (% 25,8), bilgi ve belgeleri doğru aktarmak üçüncü sırada (% 33,3), yasadan çok meslek etiğini öne çıkarmak dördüncü sırada (% 44,1) ve mükellef ile kamu arasındaki ilişkileri dengelemek 139 kişi tarafından beşinci sırada (% 34,8) değerlendirilerek en az önemli faktör olarak gösterilmiştir. Buna göre ankete katılan meslek mensupları kamuya ve mükellefe karşı sorumluluğu birinci derecede önemli görmekteyken, mükellef ile kamu arasındaki ilişkileri dengelemeyi en az önemli faktör olarak görmektedirler.

Tablo 34. Uyuşmazlığın Yargıya Taşınmasında Etkili Olan Faktörlerin Sıralaması

Vergi uyuşmazlığının yargıya taşınmasında etkili olan faktör	Sıra	Kişi	Yüzde (%)
İdari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi	1	163	40,9
İdari aşamada mali müşavirlik müessesesinin etkin olmayışı	2	74	18,5
İdari aşamadaki prosedürlerin fazlalığı	3	120	30,1
Müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu	4	111	27,8
İdare ile karşı karşıya gelmek istenmemesi	5	148	37,1

Tablo 34’de gösterilen vergi uyuşmazlığının yargıya taşınmasında etkili olan faktörleri önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Buna göre idari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi 163 kişi (% 40,9) tarafından ilk sırada değerlendirilerek en önemli faktör, 74 kişi tarafından ikinci sırada mali müşavirlik müessesesinin etkin olmayışı (% 18,5), üçüncü sırada idari aşamadaki prosedürlerin fazlalığı (% 30,1), dördüncü sırada müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu (% 27,8) ve beşinci sırada idare ile karşı karşıya gelmek istenmemesi şeklinde sıralanmıştır. Vergi idaresi personelinin de birinci sırada idari aşamadan fazla yarar sağlanamayacağı şeklinde sıralamaları çalışma açısından önem arz etmektedir.

Tablo 35. Hataların Doğmasında Etkili Olan Faktörlere İlişkin Muhasebecilerin Sıralaması

Sizce vergi hatalarının doğmasında hangi faktör daha etkilidir?	Sıra	Kişi	Yüzde (%)
Mevzuattaki karışıklıklar	1	202	50,6
Muhasebe standartları ile vergi mevzuatının yeterince entegre olmaması	2	88	22,1
Muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında yapılan yanlışlıklar	3	126	31,6
Finansal tablolar hazırlanırken bilgilerin yanlış kullanılması	4	137	34,3
Matematiksel yanlışlıklar	5	105	26,3

Tablo 35’de meslek mensuplarından vergi hatalarının doğmasında etkili olan faktörleri önem derecesine göre sıralamaları istenmiştir. Burada dikkat çeken husus vergi idaresi personeli ile SM ve SMMM’lerin aynı sıralamayı yapmış olmalarıdır. Sadece yüzdesel olarak farklılıklar vardır. Her iki grupta mevzuattaki karışıklıkların vergi hatalarını ortaya çıkaran faktörler arasında en önemli faktör olarak sıralanmışlardır. SM ve SMMM’ler mevzuattaki karışıklıkları vergi hatalarının doğmasında en etkili faktör olarak birinci sırada yüzde % 50,6’sınca (202 kişi); muhasebe standartları ile vergi mevzuatının yeterince entegre olmaması görüşü % 22,1 (88 kişi) oranında ikinci sırada; muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında yapılan yanlışlıklar % 31,6 ile (108 kişi) tarafından üçüncü sırada; finansal tablolar hazırlanırken bilgilerin yanlış kullanılması % 34,3 (116 kişi) ile dördüncü sırada ve matematiksel yanlışlıklar ise % 26,3 (103 kişi) oranında en az önemli faktör olarak seçilmiştir. Bu açıklamalardan hareketle gerek idare gerekse muhasebe meslek mensupları açısından vergi hatalarına yol açan faktörlerin başında mevzuattaki karışıklıklar gelmektedir.

Tablo 36. Hatalarının Azaltılmasında Etkili Olacak Faktörlerin Muhasebecilerce Sıralaması

Vergi hatalarının mümkün olan en alt düzeye indirilebilmesinde size göre etkili olan faktörleri en önemlisinden en az önemlisine sıralayınız.	Sıra	Kişi	Yüzde (%)
Vergi bilincinin geliştirilmesi	1	160	40,1
Vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanması.	2	136	34,1
Vergi kanunlarının konusunda uzman kişilerce oluşturulacak bir komisyonda yeniden yazılması	3	151	27,8
Vergilendirme işlemleri ile ilgili uygulamalara sadece vergi hukukunda yer verilmesi, özel kanunlara atıfta bulunulmaması	4	141	31,3
Ağır cezai yaptırımlar etkili olacaktır	5	219	54,9

Vergi hatalarının azaltılmasında SM ve SMMM'lerce etkili olan faktörlerin belirlenmesi amacıyla yöneltilen bu sıralama sorusunda ilk sırada % 40,1 oranla 160 kişi tarafından vergi bilincinin geliştirilmesinin vergi hatalarını azaltmada en önemli faktör olduğu gösterilmiştir. Beşinci ve en az etkili faktör olarak ise ağır cezai yaptırımların etkili olmasına ilişkin seçenek % 54,9 ile 219 kişi tarafından en az etkili faktör olarak seçilmiştir. Bu durum tıpkı vergi idaresi personelinin sıralamasında olduğu gibi ağır cezai yaptırımların vergi hatalarının azaltılmasında etkili bir faktör olmayacağı, vergi hatalarının azaltılmasında vergi bilincinin yerleştirilmesinin etkili bir faktör olacağı sonucuna çıkarmaktadır. Sıralamada dikkat çekici diğer bir nokta ise ankete katılanların vergi hatalarının azaltılmasında etkili olacak faktörleri sıralarken en önemli ve en az önemli faktörler konusunda ankete katılanların büyük bir kısmının görüşlerinin aynı yönde olduğu görülmektedir.

3.3.2.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Korelasyon Analizi

Muhasebe meslek mensuplarının öncelikle çeşitli sorulara ilişkin verdikleri yanıtların birbiriyle korelasyon ilişkisine yer verilecek, daha sonra fiili çalışma süreleri ile verilen yanıtlar arasındaki ilişki incelenecektir.

3.3.2.5.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine Yönelik Korelasyon

Vergi idaresi meslek mensuplarına uygulanan ankette çeşitli değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları belirlenmiş ve aralarındaki ilişki tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 37'de beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurma ile çeşitli görüşler arasındaki korelasyon analizinin sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 37. Beyannameleri Doğru Şekilde Düzenleme İle Bazı Görüşler Arasındaki Korelasyon

Korelasyon Analizi		(H1)	Kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir.	Mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur.
Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmak zordur (H1)	Pearson Korelasyon	1,000	,244**	,145**
	Sig. (2-tailed)		,000	,004
	N	399,000	399	399

* Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır. ** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablodan anlaşıldığı üzere “beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurmak zordur” diyenler ile “vergi ile ilgili kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir” diyenler arasında pozitif anlamlı bir korelasyon vardır. “Vergi mükelleflerinin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur” düşüncesine katılanlar ile “beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurmak zordur” diyenler arasında pozitif anlamlı bir korelasyon bulunmuştur. Korelasyon analizi sonucunda beyannamelerinin doğru bir şekilde düzenlenmesi ile vergi kanunlarının yeterince açık olmadığı arasında pozitif yönlü ilişki ($r=0,244$) ve beyannamelerinin doğru bir şekilde düzenlenmesi ile beyannamelerin profesyonel bir yardım almadan düzenlemenin zor olduğu görüşü arasında pozitif yönlü bir ilişki ($r=0,145$) ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre vergi kanunlarının karmaşıklığı arttıkça beyannamelerin % 100 doğru bir şekilde doldurmanın zorluğu da (% 24,4) artacaktır. Ayrıca diğer bir sonuca göre mükelleflerin profesyonel bir yardım almadan beyannamelerini düzenlemeleri bunların % 100 doğru olmasını (% 14,5) doğru yönlü olarak azaltacaktır.

Tablo 38. Profesyonel Yardım Almadan Beyanname Düzenleme İle Çeşitli Görüşler Arasındaki Korelasyon

Korelasyon Analizi		(H1)	Mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemektedir.
Mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur (H1)	Pearson Korelasyon	1	,219**
	Sig. (2-tailed)	-	,000
	N	399	399

Tablo 38’de “mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri” ile “mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemektedir” görüşü arasında pozitif anlamlı ($p=0,000$, $r=0,219$) bir korelasyon vardır. Buna göre mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemeleri ile profesyonel yardım almadan beyannamelerini düzenlemeleri görüşü arasında doğru yönlü bir ilişki bulunmuştur. Mükelleflerin profesyonel bir yardım almadan vergisel işlemlerini yürütmeleri halinde vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemeleri % 21,9 artacaktır. Mükelleflerin gerekli özeni göstermemeleri ile birlikte mükellef kaynaklı vergi hatalarının da artış gösterebileceği ifade edilebilir.

Tablo 39. Yeterli Eğitilmiş Muhasebe Elemanı Olmaması ile İlgili Korelasyon

Korelasyon Analizi		(H1)	Vergi hataları muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır.
Türkiye’de muhasebe alanında eğitilmiş eleman sıkıntısı yaşanmaktadır. (H1)	Pearson Korelasyon	1,000	,130**
	Sig. (2-tailed)		,010
	N	399,000	399

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

“Türkiye’de muhasebe alanında eğitilmiş eleman sıkıntısı yaşanmaktadır” diyenler ile “Vergi hataları muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır” diyenler arasında pozitif anlamlı bir korelasyon vardır. Buna göre muhasebe alanında eğitilmiş eleman sıkıntısı ile uygulanan yanlış muhasebe politikaları arasında % 13 düzeyinde ($p=0,010$, $r=0,130$) anlamlı bir ilişki vardır. Analizden çıkan sonuçla eğitilmiş eleman sıkıntısının yanlış muhasebe politikaları kaynaklı vergi hatalarının artmasına neden olacağı söylenebilir.

Tablo 40. Vergi Bilinci ile İlgili Çeşitli Görüşler Arasındaki Korelasyon

Korelasyon Analizi		(H1)	(H2)	Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur.
Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulmaması vergi hatalarına yol açmaktadır. (H1)	Pearson Korelasyon	1,000	,330**	,196**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	399,000	399	399
Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır. (H2)	Pearson Korelasyon	,330**	1,000	,264**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	399	399,000	399

Tablo 40’da vergi bilinci ile çeşitli görüşlere ait korelasyon ilişkisi gösterilmiştir. Buna göre “Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” diyenler ile “vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” diyenler arasında pozitif anlamlı bir korelasyon vardır ($p=0,000$ $r=0,330$). “Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” diyenler ile “Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur” diyenler arasında ise daha zayıf olmakla birlikte pozitif anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir ($p=0,000$

$r=0,196$). “Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” düşüncesine katılanlar ile “Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur” diyenler arasında pozitif anlamlı bir korelasyon vardır ($p=0,000$ $r=0,264$). Bu sonuçlara göre en kuvvetli ilişki (% 33) vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması ile vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık bağı arasında etkin bir bağ kurulamaması vergi hatalarına yol açmaktadır korelasyonudur.

3.3.2.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşlerine Yönelik Korelasyon

Meslek mensuplarının diğer demografik bilgileri ile korelasyon analizi de yapılmış bulunmakla birlikte bunlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı için sadece çalışma süresine yönelik korelasyon analizine yer verilmiştir. Aşağıda Tablo 41’de muhasebe meslek mensuplarının çalışma süresi ile çeşitli değişkenler arasındaki korelasyon sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 41. Muhasebecilerin Çalışma Süresi ile Bazı Değişkenler Arasındaki Korelasyon

		Fiili çalışma süresi
Vergi ile ilgili kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir.	Pearson Korelasyon	,149**
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	399
Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.	Pearson Korelasyon	,103*
	Sig. (2-tailed)	,039
	N	399
Hata ile hile kavramı arasındaki farkın açıkça VUK’unda belirtilmemiş olması, hilenin tanımına yer verilmemiş olması uygulamada zorluklara yol açmaktadır.	Pearson Korelasyon	,122*
	Sig. (2-tailed)	,015
	N	399
Kanunda maddi hata kavramına açıklık getirilmemesi uygulamada vergi hataları ile maddi hataların karıştırılmasına yol açmaktadır.	Pearson Korelasyon	,103*
	Sig. (2-tailed)	,040
	N	399
Türkiye’de gereğinden fazla vergi türü vardır.	Pearson Korelasyon	,118*
	Sig. (2-tailed)	,018
	N	399

Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.	Pearson Korelasyon	-,184**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	399
Vergi incelemelerinin artması vergi hatalarının belirlenme sürecini hızlandırmıştır.	Pearson Korelasyon	-,128*
	Sig. (2-tailed)	,011
	N	399
Vergi incelemeye yetkili olanlar vergi hatalarını gösterip bir daha bunların ortaya çıkmasını önlemektedirler.	Pearson Korelasyon	-,186**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	399
Hizmet verdiğiniz mükellef lehine vergi hataları ortaya çıktığında vergi dairesince kendiliğinden haber verildi mi?	Pearson Korelasyon	,109*
	Sig. (2-tailed)	,030
	N	399

* Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır.

** Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 41 incelendiğinde “Türkiye’de gereğinden fazla vergi türü vardır” görüşü ile fiili çalışma süresi arasındaki ilişki incelenmiş ve pozitif yönde anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($p=0,018 < p=0,05$, $r=0,118$). Buna göre meslek mensuplarının fiili çalışma süreleri arttıkça bu görüşe katılma oranları % 11,8 düzeyinde artmaktadır. Bu değişken için meslek mensuplarının sürekli hizmet verdikleri mükellef sayısı ile de anlamlı pozitif yönlü ($p=0,000$ $r=0,203$) bir ilişki bulunmuştur. Hizmet verilen mükellef sayısı arttıkça bu görüşe katılım yüzdesi % 20,3 düzeyinde artmaktadır.

“Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır” görüşü ile fiili çalışma süresi arasındaki korelasyon ilişkisi de incelenmiştir. Bu iki değişken arasında anlamlı ve doğrusal bir ilişki bulunmuştur ($p=0,039$ $r=0,139$). Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatındaki değişikliklerin hatalarına yol açtığı görüşüne katılmakla birlikte, fiili çalışma süreleri ile bu görüşe ilişkin korelasyon analizlerinin incelenmesi gereklidir. Buna göre vergi mevzuatında yapılan sık değişikliklerin hatalara yol açtığı görüşüne meslek mensuplarının fiili çalışma süreleri arttıkça katılma eğilimleri de artmaktadır. Aşağıda Tablo 42’de mevzuat değişikliklerine ilişkin çalışma süresine bağlı verilen cevapların dağılımı yer almaktadır.

Tablo 42. Mevzuatta Sık Yapılan Değişiklikler ile Vergi Hataları İlişisine Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı

Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.						
Fiili çalışma süresi	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
0-3	1 %2	3 %5	4 %6	28 %45	26 %42	62 %100
4-6	0	7 %11	2 %3	28 %45	25 %40	62 %100
7-10	1 %2	5 %10	2 %4	23 %45	20 %39	51 %100
11-15	2 %3	3 %4	1 %1	45 %61	23 %31	74 %100
16 ve üzeri	2 %1	3 %2	6 %4	58 %39	81 %54	150 %100
Toplam	6 %1	21 %5	15 %4	182 %46	175 %44	399 %100

Tablo 42’den görüldüğü üzere ($p=0,039$ $r=0,139$) meslek mensubu olarak deneyimi fazla olan kişilerin, vergi mevzuatında yapılan sık değişikliklerin vergi hatalarına yol açtığına daha yüksek oranda tamamen katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Aynı soruya ilişkin meslek mensuplarının sürekli hizmet verdikleri mükellef sayısı ile arasındaki korelasyon ilişkisi de incelenmiştir. Bunun sonucunda sürekli hizmet verilen mükellef sayısı ile vergi mevzuatında yapılan sık değişikliklerin hatalara yol açtığı görüşü arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($p=0,002$, $r= 0,156$). Buna göre ankete katılan meslek mensupları arasında hizmet verdikleri mükellef sayısı 31 ve üzeri olanların görüşe tamamen katılma eğilimleri en yüksektir.

“Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır” görüşü ile meslek mensuplarının fiili çalışma süreleri arasındaki ilişki incelenmiş olup negatif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmektedir ($p=0,000$ $r=-0,184$). Fiili çalışma süresi arttıkça bu görüşe katılım düzeyi (- % 18,4) düzeyinde azalmaktadır.

Tablo 43. Ceza Oranlarının Artırılması ile Vergi Hataları İlişisine Çalışma Süresine Bağlı Olarak Verilen Cevapların Dağılımı

Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.						
Fiili çalışma süresi	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
0-3	9 %14	16 %26	6 %10	16 %26	15 %24	62 %100
4-6	6 %10	19 %31	12 %19	15 %24	10 %16	62 %100
7-10	8 %16	23 %45	4 %8	9 %17	7 %14	51 %100
11-15	8 %11	32 %43	11 %15	17 %23	6 %8	74 %100
16 ve üzeri	28 %19	62 %40	19 %13	31 %21	10 %7	150 %100
Toplam	59 %15	152 %38	52 %13	88 %22	48 %12	399 %100

Tablo 43’den anlaşıldığı üzere “vergi ceza oranlarının artırılmasının mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacağı” görüşüne verilen cevapların dağılımı fiili çalışma süresi ile ters yönlü bir ilişki göstermektedir. Fiili çalışma süresi arttıkça bu görüşe katılma oranı azalmaktadır. Genel toplam içinde bu görüşe tamamen katılıyorum şeklinde görüş beyan edenlerin % 24’ü mesleki deneyimleri 0-3 yıl arası çalışma süresine sahip kişilerden oluştuğu görülmektedir.

3.3.3. Vergi İdaresi Personeli ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Ortak Verilerin Analizi

Vergi mükelleflerini temsilen SM ve SMMM'lere ve vergi idaresi personeline yapılan anket ile tarafların vergi hataları hakkındaki düşünceleri sorulan sorularla saptanmaya çalışılmıştır. Her iki tarafa da farklı sorular yönlendirilmekle birlikte, ortak sorular da sorulmuştur. Ortak olan sorulardan elde edilen verilere çapraz tablo analizi ve bağımsız t testi uygulanmış ve bunların yorumu yapılmıştır.

3.3.3.1. Çapraz Tablo Analizi

Çapraz tablo analizinde, vergi idaresi personeli ile SM ve SMMM'lerin likert tipi sorulara katılma eğilimlerine ve oranlarına yer verilerek aralarında karşılaştırma yapılması amaçlanmıştır. Bu şekilde tarafların anket sorularına verdikleri cevapların dağılımı ve aralarında ne yönde bir farklılık olduğunun tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Tablo 44. Hesap Hatalarına İlişkin Görüşün Çapraz Tablo Analizi

Vergilendirme hatalarının hesap hatalarına kıyasla ortaya çıkarılması daha zordur.						
	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	110 %33	145 %44	21 %6	35 %11	20 %6	331 %100
Muhasebeciler	302 %76	97 %24	0 %0	0 %0	0 %0	399 %100
Toplam	412 %56	242 %33	21 %3	35 %5	20 %3	730 %100

“Vergilendirme hatalarının hesap hatalarına kıyasla ortaya çıkarılması zordur” görüşüne katılmayanların oranı tablodan da görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarında daha yüksek çıkmıştır. Görüşe SM ve SMMM'lerin tamamı katılmamaktadır (%76'sı tamamen katılmamakta, % 24'ü katılmamakta). Vergi idaresi anketine katılanların ise katılmama eğilimleri yüksek olmakla birlikte hem oransal hem de görüşlerin dağılımı olarak farklılık gösterdiği gözlenmiştir.

Tablo 45. İdari Çözüm Yolları Hakkında Mükellef Bilgi Düzeyinin Çapraz Tablo Analizi

Sizce, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip midirler?						
	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	33 %10	80 %24	55 %17	118 %36	45 %13	331 %100
Muhasebeciler	44 %11	355 %89	0 %0	0 %0	0 %0	399 %100
Toplam	77 %11	435 %60	55 %7	118 %16	45 %6	730 %100

Mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağladığı avantajlar hakkında bilgi sahip olup olmadıkları her iki tarafa da sorulmuştur. Bunun sonucunda da idare ve SM ve SMMM'lerin görüşleri arasında önemli farklılıklar gözlenmiştir. Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %100'ü yeterli bilgi sahibi olmadıklarını düşünmektedir. Vergi idaresine uygulanan anket sonucuna göre bu görüşe katılma eğilimleri farklılık göstermektedir. Vergi idaresi anketine göre mükellefler idari çözüm yolları hakkında bilgi sahibi olduğu görüşü ağırlıklıdır. Görüşlerin dağılımına göre % 13'ü tamamen katılmakta, % 36'sı katılmaktadır. Vergi idaresi personeli içinde aslında katılmama eğilimi olmakla birlikte ankete katılanların büyük bir çoğunluğu mükelleflerin idari çözüm yolları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünmektedirler. Ancak mükellefleri temsilen SM ve SMMM'lere yapılan anket sonucunda onların görüşlerini dikkate alıp, mükelleflerin idari çözüm yolları hakkında daha fazla bilgilendirmeleri faydalı olacaktır.

Tablo 46. Hatalarda Etkili Olan Faktörlere İlişkin Çapraz Tablo Analizi

Vergi hatalarını doğuran etkenler arasında hangi faktör daha etkilidir?	Vergi İdaresi	Muhasebeciler	Toplam
Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik değişikliklerin takibi zorlaştırması	108 %33	170 %43	278 %38
Vergi kanunlarının açık ve genel olmaması	56 %17	56 %14	112 %15
Belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği	66 %20	93 %23	159 %22
Vergi sisteminin yeterli oto kontrol mekanizması olmaması	51 %15	39 %10	90 %12
Vergi sisteminin teknolojiye, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması	50 %15	41 %10	91 %13
Toplam	331 %100	399 %100	730 %100

Tablo 46'da yer alan soru doğrultusunda tarafların vergi hatalarını doğuran etkenler arasında bir tercih yapmaları istenmiştir. Çıkan sonuca göre hem idare hem de SM ve SMMM'ler vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik değişikliklerin takibi zorlaştırmasının vergi hatalarını doğuran etkenler arasında en etkili faktör olarak seçtikleri görülmektedir (vergi idaresi personeli % 33 oranında, SM ve SMMM'ler %

43 oranında). Vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikler bu işin uzmanı kişilerce dahi takibi zorlaştırmaktadır. Bu değişiklikler mükellef açısından kanunların anlaşılabilirliğini azaltmaktadır. İkinci en yüksek oran ise belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği yer almaktadır. Vergi sisteminin yeterli oto kontrol mekanizması olmaması ve teknolojik, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması ise hem idare hem de muhasebeci ve mali müşavirler açısından aynı etkiye sahip faktör olarak seçilmişlerdir. Bu açıdan beyana dayalı bir sistemde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu tespit etmek amacıyla oto kontrol mekanizmalarının yürürlüğe konması ve vergi sisteminin yaşanan ekonomik, ticari ve teknolojik değişimlere uyum sağlayacak bir yapıya kavuşturulması gerek vergi hatalarının tespitinde gerekse bunların azaltılmasında etkili bir faktör olabilir.

Tablo 47. Vergi Sisteminde Önem Taşıyan Unsurların Çapraz Tablo Analizi

Vergi sisteminde yapılacak bir değişimde en çok neye dikkat edilmelidir?	Vergi İdaresi	Muhasebeciler	Toplam
Evrensel vergilendirme ilkelerine uygun	25 %8	58 %15	83 %12
Birbiri ile uyumlu olmalıdır	44 %13	74 %19	118 %16
Sorun ve uyuşmazlıklara kaynaklık etmeyen	46 %14	42 %10	88 %12
Gelişen teknoloji ile uyumlu çalışmaya imkân verecek yaklaşımları içermesi	91 %27	56 %14	147 %20
Sık sık değiştirilmesine gerek göstermeyen bir yapıda olması	125 %38	169 %42	294 %40
Toplam	331 %100	399 %100	730 %100

Tablo 47’den görüldüğü üzere bu soruya ilişkin görüşler genel olarak dengeli bir dağılım göstermektedir. Vergi sisteminin sık sık değiştirilmesine gerek göstermeyen bir yapıya sahip olması her iki tarafça da genel toplam içinde % 40 oranında vergi sisteminde yapılacak değişimde en çok dikkat edilmesi gereken unsur olarak seçilmiştir (Vergi idaresine yapılan ankette % 38, muhasebeci ve mali müşavirlere yapılan ankette % 42’si seçmiştir). Buradan çıkan sonuçla vergi

ilişkinin tarafları olan vergi idaresi personeli ile mükellefleri temsil eden meslek mensupları istikrarın sağlanmasından yana oldukları, vergi sisteminin sıklıkla değişikliğe gidilmesine gerek göstermeyen bir yapıda olmasını önemsedikleri ifade edilebilir.

3.3.3.2. Bağımsız t Testi

Bağımsız t testi (Independent- Samples t- Test) birbirinden tamamen farklı hiçbir ortak üyesi olmayan iki farklı örneklem grubunun ortalamalarının karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntemdir. Bağımsız iki örnekten elde edilen verilerin normal dağılıma uygunluğu normallik testi ile test edilmekte ve sonuç normal çıkması halinde t testi uygulanmaktadır. Varyansların farklı olup olmamasına göre farklı t değerleri hesaplamada dikkate alınmaktadır. T testi sonuçlarının yorumlanmasında hesaplanan t değerine karşılık gelen anlamlılık düzeyinin 0.05'ten küçük olması halinde karşılaştırılan iki grup arasında incelenen özellik açısından anlamlı fark vardır yorumu yapılmaktadır (Altunışık ve diğerleri, 2005: 176-177).

3.3.3.2.1. Durum Tespitine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi

Uygulanan anket ile tarafların mevcut durum hakkındaki görüşlerine bağımsız t testi uygulanmış ve anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiştir.

Tablo 48. Durum Tespitine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Düzeltilme mekanizması vergi idaresine tanınmış bir hak niteliğindedir.	Vergi idare	331	3,72	1,133	728	,000
	Muhasebeci	399	3,39	1,050	681,120	
Vergi hataları idari aşamada hızla çözülmektedir.	Vergi idare	331	4,20	,964	728	,000
	Muhasebeci	399	2,62	1,087	724,698	
Vergi hatalarının mükellef aleyhine ortaya çıkması halinde verginin tahsil süreci daha çabuk işlemekteyken vergi hatalarının mükellef lehine ortaya çıkması halinde mükellefe verginin iadesi uzun bir sürece yayılmaktadır.	Vergi idare	331	4,08	1,028	728	,000
	Muhasebeci	399	4,41	,849	639,263	

Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmak zordur.	Vergi idare	331	3,50	1,287	728	,191
	Muhasebeci	399	3,38	1,291	704,105	
Mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur.	Vergi idare	331	4,16	1,004	728	,002
	Muhasebeci	399	4,39	,960	691,029	
Mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemektedirler.	Vergi idare	331	4,09	,932	728	,086
	Muhasebeci	399	4,21	,951	708,196	
Hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır.	Vergi idare	331	3,68	1,050	728	,000
	Muhasebeci	399	2,91	1,054	704,124	

“Düzeltilme mekanizması vergi idaresine tanınmış bir hak niteliğindedir” görüşü Sig. 0.05 kritik değerinin çok altında olduğu için vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensupları arasında düzeltmenin vergi idarelerine tanınmış bir hak olması konusunda anlamlı farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu görüşe vergi idaresi personeli 3,72 (% 11 tamamen katılıyorum, % 44 katılıyorum, % 22 kararsızım, % 18 katılmıyorum ve % 5 tamamen katılmıyorum), muhasebe meslek mensupları ise 3,39 ortalama ile katılma yönünde görüşlerini belirtmişlerdir (% 29 tamamen katılıyorum, % 37 katılıyorum, % 16 kararsızım, % 15 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum).

“Vergi hatalarının mükellef aleyhine ortaya çıkması halinde verginin tahsil süreci daha çabuk işlemekteyken vergi hatalarının mükellef lehine ortaya çıkması halinde mükellefe verginin iadesi uzun bir sürece yayılmaktadır” görüşü vergi idaresi personeli ile meslek mensupları arasında anlamlı derecede farklılık göstermektedir. Bu görüşe vergi idaresi personeli 4,08 (% 39 tamamen katılıyorum, % 45 katılıyorum, % 4 kararsızım, % 9 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum), meslek mensupları ise 4,41 ortalama ile katılma yönünde görüşlerini belirtmişlerdir (% 58 tamamen katılıyorum, % 31 katılıyorum, % 7 kararsızım, % 2 katılmıyorum ve % 2 tamamen katılmıyorum). Bu sonuç beklenmekle birlikte idarenin de bu görüşe yüksek oranda katıldıkları görülmektedir.

“Vergi hataları idari aşamada hızla çözülmektedir” görüşü $p=0,000$ olup $p<0.05$ değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi personeli bu görüşe katılma eğilimindeyken (Ortalama: 4,20) muhasebe meslek mensuplarının katılmadıkları (Ortalama: 2,62)

görülmektedir. Bu farklılık aşağıda Tablo 49’da çapraz tablo analizinden açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 49. Hataların İdari Aşamada Çözüm Süresine İlişkin Çapraz Tablo Analizi

Vergi hataları idari aşamada hızla çözülür	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	9 %3	19 %6	16 %5	140 %42	147 %44	331 %100
Muhasebeciler	56 %14	158 %40	81 %20	90 %23	14 %3	399 %100
Toplam	65 %9	177 %24	97 %13	230 %32	161 %22	730 %100

“Vergi hataları idari aşamada hızla çözülmektedir” görüşüne vergi idaresi personelinin % 44’ü tamamen katılıyorum ve % 42’si katılıyorum şeklinde görüş beyan etmişken; meslek mensuplarının % 14 tamamen katılmıyorum ve % 40’ı katılmıyorum şeklinde görüş beyan etmişlerdir. Bu sonuca göre SM ve SMMM’ler vergi hatalarının idari aşamada hızla çözüldüğü görüşüne katılmamaktadır.

“Beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurmanın zor” olduğu görüşünde vergi idaresi personeli ile meslek mensupları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir ($p=0,191$). Vergi idaresi personeli 3,50 ortalama ile katılma ve meslek mensupları 3,38 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Vergi idaresi personeli (% 24 tamamen katılıyorum, % 41 katılıyorum, % 3 kararsızım, % 25 katılmıyorum ve % 7 tamamen katılmıyorum) ile muhasebe meslek mensupları (% 20 tamamen katılıyorum, % 41 katılıyorum, % 4 kararsızım, % 27 katılmıyorum ve % 8 tamamen katılmıyorum) beyannameleri % 100 doğru bir şekilde doldurmanın zor olduğu konusunda neredeyse aynı oranlarda hemfikirdirler.

Mükellefler için vergi ile ilgili yükümlülüklerini anlamaları kolay değildir. Çoğu mükellef için vergi idaresince hazırlanan dokümanlar tatmin edici ve cazip değildir. Bu durum hem sürecin karmaşık ve hem de mevzuat dilinin ağır olmasından veya zaman ve maliyet gerektirmesinden kaynaklanmaktadır (Niemiowski ve Wearing, 2003: 168). Mükellefler herhangi bir hata yaptıklarında bunun cezai

yaptırımına maruz kalmamak amacıyla beyannamelerini profesyonel kişilerce takip ve düzenlenmesi yoluna giderler.

“Mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur” görüşü % 5 anlamlılık düzeyinde $p=0,002 < p=0,05$ değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık göstermektedir. Vergi idaresi personeli bu görüşe daha az katılma eğilimindeyken (Ortalama: 4,16) muhasebe meslek mensupları daha fazla katılma eğilimindedir (Ortalama: 4,39). Bu farklılığın ne şekilde gerçekleştiğine ve oransal dağılımına aşağıda Tablo 3.48 çapraz tablo analizinde gösterilmektedir.

Tablo 50. Beyannamelerin Profesyonel Yardımla Düzenlenmesi Görüşünün Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	9 %3	25 %8	15 %4	137 %41	145 %44	331 %100
Muhasebeciler	12 %3	19 %5	7 %2	124 %31	237 %59	399 %100
Toplam	21 %3	44 %6	22 %3	261 %36	382 %52	730 %100

Tablo 50’de görüldüğü üzere mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur görüşüne verilen cevapların dağılımı anlamlı bir farklılık göstermektedir. Taraflar bu görüşe katılmakla birlikte muhasebe meslek mensupları tamamen katılma eğilimleri % 59 iken vergi idaresi personelinin % 44 olduğu görülmektedir. Vergi kanunlarının karmaşıklığı uygulamada mükellefleri zorlayabilmekte ve mali müşavirler, muhasebe meslek mensupları gibi profesyonel kişilerin yardımına ihtiyaç duymalarına yol açmaktadır.

Vergi danışmanlığının kapsamı, vergi mükellefleri için beyannameleri hazırlamak için yardımcı olmaktan büyük çok uluslu şirketlere yüksek nitelikli muhasebecilik hizmetleri vererek vergi yükümlülüklerini en aza indirmede ve vergi idaresi ile ortaya çıkan uyuşmazlıklarda yardımcı olmaya kadar geniş bir alanı

kapsamaktadır. Vergi idaresi, bu yeni vergi danışmanlık sektörünün vergiye gönüllü uyum amacını gerçekleştirmede önemli bir role sahip olduklarını kabul etmiştir. Avustralya'dan elde edilen kanıtlar beyana dayalı sistemin yürürlüğe girmesiyle vergi danışmanlığının öneminin belirgin olarak arttığını ve vergi danışmanlığı yapan kişilerin hizmet verdikleri mükelleflerinin davranışlarını etkilemede, vergiye gönüllü uyumlarını sağlamada kilit bir role sahip olduklarını vurgulamaktadır (Dabner, 2008: 77). Ayrıca etkin bir vergi danışmanlığı ile verginin doğru miktarda ödenmesi sağlanabilir.

“Mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemektedir” görüşü Sig. 0.05 kritik değerinin üstünde olduğu için vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensupları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir ($p=0,86$). Vergi idaresi personeli 4,09 ortalama ile katılma ve muhasebe meslek mensupları 4,21 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu görüşe vergi idaresi personeli (% 35 tamamen katılıyorum, % 50 katılıyorum, % 7 kararsızım, % 5 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum) ile muhasebe meslek mensupları (% 44 tamamen katılıyorum, % 43 katılıyorum, % 5 kararsızım, % 5 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum) katılma yönünde eğilim göstermişlerdir.

“Hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır” görüşünün analiz sonucuna göre grup ortalamaları arasında anlamlı bir fark olduğu ($p=0,000$), vergi idaresi personelinin bu görüşe 3,68 ortalama ile katıldığı, muhasebe meslek mensuplarının ise 2,91 ortalama ile katılmadıkları gözlenmektedir.

Tablo 51. Matematiksel Hatalar ile Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	12 %4	44 %13	48 %14	161 %49	66 %20	331 %100
Muhasebeciler	24 %6	148 %37	86 %22	121 %30	20 %5	399 %100
Toplam	36 %5	192 %26	134 %18	282 %39	86 %12	730 %100

Tablo 51’den görüldüğü üzere “hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanır” görüşüne verilen cevapların dağılımı anlamlı bir şekilde farklılık göstermektedir. İdare bu görüşe katılma yönünde, muhasebe meslek mensupları ise katılmama yönünde eğilim gösterdikleri görülmektedir (vergi idaresi % 20 tamamen katılıyorum % 49 katılıyorum; muhasebe meslek mensupları % 6 tamamen katılmıyorum, % 37 katılıyorum).

3.3.3.2.2. Vergi Bilincine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi

Vergi idaresi mensupları ile muhasebe meslek mensuplarının vergi bilincine ilişkin sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları incelenmiş ve bu ortalamalar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı sınıanmıştır. Tablo 52’de vergi bilincine ilişkin görüşlerin bağımsız t testi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 52. Vergi Bilincine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulmaması vergi hatalarına yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,49	1,142	728	,005
	Muhasebeci	399	3,72	1,066	683,406	
Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,34	1,293	728	,000
	Muhasebeci	399	3,98	,997	612,275	
Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur.	Vergi idare	331	3,60	1,052	728	,000
	Muhasebeci	399	4,46	,837	624,786	

Tablo 52 incelendiğinde tüm değişkenler için anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. “Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” görüşü Sig. 0.05 değerinin altında (p=0,005) olduğu için vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensupları arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Her iki tarafta görüşe katılma eğiliminde olduklarını beyan etmekle birlikte vergi idaresi personeli 3,49 (% 19 tamamen katılıyorum, % 41 katılıyorum, % 15 kararsızım, % 21 katılmıyorum ve % 4 tamamen katılmıyorum), muhasebe meslek mensupları ise 3,72 ortalama ile katılma yönünde görüşlerini belirtmişlerdir (% 24 tamamen katılıyorum, % 44 katılıyorum, % 15 kararsızım, % 15 katılmıyorum ve % 2 tamamen katılmıyorum).

“Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” görüşü $p=0,000$ olup $p<0.05$ değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi personeli 3,34 ortalama ile muhasebe meslek mensupları 3,98 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu farklılık aşağıda Tablo 53’de gösterilmiştir.

Tablo 53. Vergi Bilinci İle Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	21 %6	94 %29	50 %15	84 %25	82 %25	331 %100
Muhasebeciler	9 %2	38 %10	34 %9	189 %47	129 %32	399 %100
Toplam	30 %4	132 %18	84 %12	273 %37	211 %29	730 %100

Tablo 53’de görüldüğü üzere bu görüşe muhasebe meslek mensuplarının katılma oranı daha yüksek çıkmıştır. Görüşe vergi idaresi personelinin % 25’i tamamen katılıyorum, % 25 katılıyorum ve SM ve SMMM’lerin ise % 32’i tamamen katılıyorum, % 47 katılıyorum şeklinde görüşlerini bildirmişlerdir.

“Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur” görüşü Sig. 0.05 değerinin altında ($p=0,000$) olduğundan gruplar arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Vergi idaresi personeli bu görüşe 3,60 ortalama ile muhasebe meslek mensupları ise 4,46 ortalama ile katılmışlardır.

Tablo 54. Doğru Miktarda Vergi Ödeme Görüşüne Ait Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	6 %2	64 %19	48 %15	152 %46	61 %18	331 %100
Muhasebeciler	6 %2	10 %3	24 %6	113 %28	246 %61	399 %100
Toplam	12 %2	74 %10	72 %10	265 %36	307 %42	730 %100

Tablo 54'den görüldüğü üzere doğru miktarda vergi ödemenin herkesin sorumluluğu olduğu görüşüne muhasebe meslek mensuplarının katılma oranı daha yüksek çıkmıştır. Görüşe vergi idaresi personelinin % 46'sı katılma, % 18'si tamamen katılmama ve muhasebe meslek mensuplarının % 28'si katılma ve % 61'i tamamen katılma şeklinde görüş beyan etmişlerdir. Bu sonuca göre verginin doğru miktarda ödenmesinin herkesin sorumluluğu olduğuna muhasebe meslek mensupları daha fazla öncelik vermektedirler.

3.3.3.2.3. Vergi Hataları İle İdare İlişkisi ve Görüşlerin Bağımsız t Testi

Vergi hataları ile idare ilişkisini ortaya koymak amacıyla vergi idaresi mensupları ile muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket sonucu elde edilen veri setine t-testi yapılmış ve görüşler arasında anlamlı bir fark olup olmadığı yorumlanmıştır. Tablo 55'de bağımsız t testinin sonuçlarına yer verilmektedir.

Tablo 55. Vergi Hataları ile İdare İlişkisinin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Vergi hataları vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlanmasından kaynaklanmaktadır.	Vergi idare	331	3,60	1,073	728	,000
	Muhasebeci	399	3,31	1,076	704,045	
Vergi hataları vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanmaktadır.	Vergi idare	331	3,50	1,057	728	,001
	Muhasebeci	399	3,25	1,052	702,065	
Vergi dairelerindeki iş yoğunluğu nedeniyle vergi uygulamaları ile ilgili gerekli bilgi edinilmemesi vergi hatalarına yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,91	1,081	728	,001
	Muhasebeci	399	3,61	1,231	725,674	
Vergi dairelerinde yeterli teknolojik imkânlardan faydalanılmaması idare kaynaklı vergi hatalarına yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,48	1,163	728	,473
	Muhasebeci	399	3,42	1,135	696,795	

“Vergi hataları vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlanmasından kaynaklanmaktadır” görüşü $p=0,000$ olup $p<0.05$ değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi

personeli bu görüşe 3,60 ortalama ile muhasebe meslek mensupları 3,31 ortalama ile katıldıkları görülmektedir. Bu farklılığın dağılımına Tablo 56’da yer verilmektedir.

Tablo 56. Kanunların Yanlış Yorumlanması ile Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	7 %2	68 %21	38 %11	157 %47	61 %19	331 %100
Muhasebeciler	13 %3	99 %25	90 %23	147 %37	50 %12	399 %100
Toplam	20 %3	167 %23	128 %17	304 %42	111 %15	730 %100

Tablo 56’den görüldüğü üzere “Vergi hataları vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlanmasından kaynaklanmaktadır” görüşüne katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Vergi idaresi personelinin katılma eğilimi SM ve SMMM’lerden daha yüksek oranda gerçekleşmiştir. Bu sonuca göre vergi kanunlarının işin uzmanlarınca dahi anlaşılması zor olduğu fikrine ulaşılabilir.

“Vergi hataları vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanmaktadır” Sig. 0.05 değerinin altında ($p=0,001$) olduğu için vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensupları arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Her iki tarafta görüşe katılma eğiliminde olduklarını beyan etmekle birlikte vergi idaresi personeli 3,50 (% 15 tamamen katılıyorum, % 47 katılıyorum, % 13 kararsızım, % 23 katılmıyorum ve % 2 tamamen katılmıyorum), muhasebe meslek mensupları ise 3,25 ortalama ile katılma yönünde görüşlerini belirtmişlerdir (% 10 tamamen katılıyorum, % 37 katılıyorum, % 25 kararsızım, % 24 katılmıyorum ve % 4 tamamen katılmıyorum). Bu farklılık beklenen bir sonuç olarak ortaya çıkmıştır.

“Vergi dairelerindeki iş yoğunluğu nedeniyle vergi uygulamaları ile ilgili gerekli bilgi edinilmemesi vergi hatalarına yol açmaktadır” görüşü $p=0,001$ olup $p<0.05$ değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi personeli bu görüşe 3,91 ortalama ile

muhasabe meslek mensupları 3,61 ortalama ile katıldıkları görülmektedir. Vergi idaresi görüşlerinin dağılımı % 33 tamamen katılıyorum, % 44 katılıyorum, % 7 kararsızım, % 13 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum şeklinde; muhasabe meslek mensupları ise % 29 tamamen katılıyorum, % 33 katılıyorum, % 11 kararsızım, % 24 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum şeklinde gerçekleşmiştir. Bu sonuca göre vergi idaresi personeli vergi dairelerindeki iş yoğunluğunun vergi hatalarına yol açtığı görüşüne daha fazla katılma eğilimindedir.

“Vergi dairelerinde yeterli teknolojik imkânlardan faydalanılmaması idare kaynaklı vergi hatalarına yol açmaktadır” görüşü $p=0,473$ olup $p<0.05$ değerinden büyük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık göstermediği görülmektedir. Vergi idaresi personeli bu görüşe katılma eğilimindeyken (Ortalama: 3,48) muhasabe meslek mensupları daha az katılma eğiliminde oldukları (Ortalama: 3,42) görülmektedir. Vergi idaresi görüşlerinin dağılımı % 20 tamamen katılıyorum, % 38 katılıyorum, % 15 kararsızım, % 23 katılmıyorum ve % 4 tamamen katılmıyorum şeklinde; muhasabe meslek mensupları ise % 17 tamamen katılıyorum, % 40 katılıyorum, % 15 kararsızım, % 25 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum şeklinde gerçekleşmiştir. Bu sonuca göre her iki grubun görüşlerinin birbiriyle örtüştüğü ifade edilebilir.

3.3.3.2.4. Vergi Hataları İle Mükellef İlişkisi ve Görüşlerin Bağımsız t Testi

Mükellef kaynaklı hatalar ile vergi hataları ilişkisine ait görüşlerin bağımsız t testi sonuçları ve anlamlılık düzeyleri Tablo 57’de gösterilmiştir.

Tablo 57. Vergi Hataları ile Mükellef İlişkisinin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Vergi hataları yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirilmesindeki dikkatsizlikten doğmaktadır.	Vergi idare	331	2,59	1,009	728	,000
	Muhasebeci	399	3,58	,994	699,151	
Vergi hataları vergi mükelleflerinin vergi yükünün fazla olması kaynaklı olarak bir vergiden kaçınma eğilimleridir.	Vergi idare	331	2,86	1,104	728	,000
	Muhasebeci	399	3,71	1,070	694,732	

Tablo 57’de yer alan her iki değişkene ait idare ve muhasebe meslek mensupları arasında anlamlı derecede bir farklılık ($p=0,000$) olduğu görülmektedir. “Vergi hataları yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirilmesindeki dikkatsizlikten doğmaktadır” görüşüne vergi idaresi personeli 2,59 ortalama ile katılmama, muhasebe meslek mensupları ise 3,58 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Tablo 58’de bu görüşlerin dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 58. Mükelleflerin Dikkatsizliği ile Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	31 %10	161 %49	64 %19	64 %19	11 %3	331 %100
Muhasebeciler	9 %2	68 %17	56 %14	213 %54	53 %13	399 %100
Toplam	40 %6	229 %31	120 %17	277 %38	64 %8	730 %100

Tablodan da görüldüğü üzere vergi idaresi personeli vergi hatalarının yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirilmesindeki dikkatsizliğinden kaynaklandığı görüşüne katılmamakta (% 10 tamamen katılmıyorum, % 49 katılmıyorum), SM ve SMMM’ler ise vergi idaresi personelinin aksine bu görüşe katılmaktadır (% 13 tamamen katılıyorum, % 54 katılıyorum).

“Vergi hataları vergi mükelleflerinin vergi yükünün fazla olması kaynaklı olarak bir vergiden kaçınma eğilimleridir” görüşüne idare 2,86 ortalama ile muhasebe meslek mensupları ise 3,71 ortalama ile katılmışlardır. Bu iki grubun ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Vergi idaresi görüşlerinin dağılımı % 7 tamamen katılıyorum, % 26 katılıyorum, % 19 kararsızım, % 41 katılmıyorum ve % 7 tamamen katılmıyorum şeklinde; muhasebe meslek mensupları ise % 26 tamamen katılıyorum, % 38 katılıyorum, % 20 kararsızım, % 14 katılmıyorum ve % 2 tamamen katılmıyorum şeklinde gerçekleşmiştir. Sonuç olarak bu görüşe muhasebe meslek mensupları daha fazla katılma eğiliminde, idarenin ise daha fazla katılmama eğiliminde olduğu gözlenmektedir.

3.3.3.2.5. Vergi İncelemesine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi

Vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensupları olan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin vergi incelemesine ilişkin görüşlerinin bağımsız t testi sonuçlarına aşağıda Tablo 59’da yer verilmiştir.

Tablo 59. Vergi İncelemesi ile İlgili Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Vergi incelemesi her yıl belli plan ve programla yapılmaktadır.	Vergi idare	331	3,42	1,181	728	,000
	Muhasebeci	399	2,93	1,199	706,949	
Vergi incelemelerinin artması vergi hatalarının belirlenme sürecini hızlandırmıştır.	Vergi idare	331	4,02	1,088	728	,000
	Muhasebeci	399	3,40	1,061	696,365	
Ülkemizde incelenecek mükellef seçiminde isabetli seçimler yapılmamaktadır.	Vergi idare	331	3,86	1,057	728	,086
	Muhasebeci	399	3,99	,960	674,341	
Vergi incelemelerinde yeterli zaman ayrılamamaktadır.	Vergi idare	331	3,09	1,172	728	,000
	Muhasebeci	399	3,75	1,010	655,529	

“Vergi incelemesi her yıl belli plan ve programla yapılmaktadır” görüşü Sig. 0.05 kritik değerinin çok altında olduğu için (p=0,000) vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensupları arasında istatistiksel açıdan anlamlı farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu görüşe vergi idaresi personeli 3,42 ortalama ile katılma yönünde muhasebe meslek mensupları ise 2,93 ortalama ile katılmama yönünde görüşlerini belirtmişlerdir. Tablo 60’da görüşlerin dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 60. Vergi İncelemesinin İşleyişi İle İlgili Görüşün Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	19 %6	72 %22	52 %16	127 %38	61 %18	331 %100
Muhasebeciler	39 %10	130 %33	101 %25	76 %19	53 %13	399 %100
Toplam	58 %8	202 %28	153 %21	203 %28	114 %15	730 %100

Tablo 60’da “vergi incelemesi her yıl belli plan ve programla yapılır” görüşüne vergi idaresi personelinin % 18 tamamen katılıyorum, % 38 katılıyorum şeklinde muhasebe meslek mensupları % 10 tamamen katılmıyorum, % 33 katılmıyorum şeklinde görüş beyan etmişlerdir. Bu sonuca göre idarenin tersine muhasebe meslek mensupları vergi incelemesinin plan ve program doğrultusunda yapıldığına inanmamaktadır.

“Vergi incelemelerinin artması vergi hatalarının belirlenme sürecini hızlandırmıştır” görüşüne vergi idaresi personeli 4,02 ortalama ile daha fazla katılma (% 40 tamamen katılıyorum, % 38 katılıyorum, % 7 kararsızım, % 12 katılmıyorum ve % 3 tamamen katılmıyorum), muhasebe meslek mensupları ise 3,40 ortalama ile daha az katılma yönünde (% 11 tamamen katılıyorum, % 47 katılıyorum, % 17 kararsızım, % 21 katılmıyorum ve % 4 tamamen katılmıyorum) görüşlerini belirtmişlerdir. Bu görüşler anlamlı derecede farklılık göstermektedir (p= 0,000).

“Vergi incelemelerinde yeterli zaman ayrılamamaktadır” görüşü p=0,000 olup p<0.05 değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi personeli 3,09 ortalama ile katılmama yönünde muhasebe meslek mensuplarının 3,75 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu farklılığa ait cevapların dağılımı aşağıda Tablo 61’de yer verilmiştir.

Tablo 61. Vergi İncelemelerine Ayrılan Sürenin Yeterliliği Görüşünün Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	22 %7	103 %31	73 %22	89 %27	44 %13	331 %100
Muhasebeciler	8 %2	49 %12	69 %17	180 %45	93 %24	399 %100
Toplam	30 %4	152 %21	142 %19	269 %37	137 %19	730 %100

Tablo 61’den görüldüğü üzere “Vergi incelemelerinde yeterli zaman ayrılmamaktadır” görüşüne vergi idaresi % 31 ile katılmıyorum yönünde, muhasebe meslek mensupları ise % 45 oranı ile katılmıyorum yönünde görüş beyan etmişlerdir.

“Ülkemizde incelenecek mükellef seçiminde isabetli seçimler yapılmamaktadır” görüşü $p=0,086$ olup $p<0.05$ değerinden büyük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık olmadığı görülmektedir. Vergi idaresi personeli bu görüşe 3,86 ortalama ile muhasebe meslek mensupları ise 3,99 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu sonuca göre her iki grupta incelenecek mükelleflerin isabetli seçilmediği konusunda hemfikirdirler.

3.3.3.2.6. Vergi İdaresinin İşleyişine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi

Vergi idaresinin işleyişine ilişkin vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine ait bağımsız t-testi sonuçları Tablo 62’de gösterilmiştir.

Tablo 62. Vergi İdaresinin İşleyişine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı etkin olarak çalışmaktadır.	Vergi idare	331	3,93	,991	728	,000
	Muhasebeci	399	2,82	1,037	713,467	
Vergi idaresi adil davranmakta ve profesyonel hizmet vermektedir.	Vergi idare	331	3,20	1,294	728	,000
	Muhasebeci	399	2,65	1,124	658,727	
Vergi idaresi gizliliğe saygı göstermektedir.	Vergi idare	331	3,90	,969	728	,000
	Muhasebeci	399	3,21	1,110	726,108	
Vergi idaresi tatmin edici şekilde tavsiye ve bilgi vermektedir.	Vergi idare	331	3,73	,958	728	,000
	Muhasebeci	399	2,65	1,172	727,852	
Vergi idaresi vergi sorunlarına ilişkin kararlarını içtenlikle açıklanmaktadır.	Vergi idare	331	2,99	1,028	728	,000
	Muhasebeci	399	2,65	1,123	720,953	
Vergi idaresi mükellef odaklı davranmaktadır.	Vergi idare	331	2,84	1,197	728	,136
	Muhasebeci	399	2,70	1,192	702,045	
Vergi denetim elemanları yeterli düzeyde teknik bilgi ve motivasyona sahiptir	Vergi idare	331	3,26	1,122	728	,000
	Muhasebeci	399	2,76	1,077	692,024	

Tablo 62’de gösterilen değişkenlerden sadece vergi idaresi mükellef odaklı davranmaktadır” görüşünde istatistiksel olarak anlamlı derecede bir farklılık bulunmamıştır. Bu görüş dışında diğer tüm değişkenlerde vergi idaresi ve muhasebe meslek mensuplarının görüşleri anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. “Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı etkin olarak çalışmaktadır” görüşüne vergi idaresi 3,93 ortalama ile katılma, muhasebe meslek mensupları ise 2,82 ortalama ile katılmama yönünde görüşlerini belirtmişlerdir. Tablo 63’de buna ilişkin görüşlerin dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 63. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının İşleyişine İlişkin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	10 %3	31 %9	22 %7	178 %54	90 %27	331 %100
Muhasebeciler	35 %9	126 %32	141 %35	71 %18	26 %6	399 %100
Toplam	45 %6	157 %22	163 %22	249 %34	116 %16	730 %100

Görüşe vergi idaresi mensuplarının % 54’ü katılıyorum, % 27’si tamamen katılıyorum şeklinde görüş bildirirken, SM ve SMMM’lerin büyük bir çoğunluğu kararsız kalmakla birlikte % 9 tamamen katılmıyorum, % 32’si katılmıyorum şeklinde görüş beyan etmişlerdir.

“Vergi idaresi adil davranmakta ve profesyonel hizmet vermektedir” görüşüne vergi idaresi 3,20 ortalama ile daha fazla katılma (% 8 tamamen katılmıyorum, % 31 katılmıyorum, % 15 kararsızım, % 26 katılıyorum, % 20 tamamen katılıyorum) muhasebe meslek mensupları ise 2,65 ortalama ile daha az oranda katılma eğiliminde (% 6 tamamen katılıyorum, % 19 katılıyorum, % 25 kararsızım, % 34 katılmıyorum ve % 16 tamamen katılmıyorum) oldukları görülmektedir.

“Vergi idaresi gizliliğe saygı göstermektedir” görüşüne vergi idaresi 3,90 ortalama (% 2 tamamen katılmıyorum, % 11 katılmıyorum, % 9 kararsızım, % 52

katılıyorum, % 26 tamamen katılıyorum) ile muhasebe meslek mensupları ise 3,21 ortalama (% 8 tamamen katılmıyorum, % 20 katılmıyorum, % 22 kararsızım, % 41 katılıyorum, % 9 tamamen katılıyorum) ile katılma yönünde eğilim göstermişlerdir.

Türkiye’de mükellef hakları kapsamında *Vergi mahremiyeti, Bilgilerin ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı* bulunmaktadır. Türk Vergi Hukukunda vergi mükelleflerine ait bilgilerin gizli tutulması ve güvenli bir şekilde korunmasına ilişkin düzenlemeye VUK’un 5. m addesi⁷⁰ ve AATUHK’nun 107. m addesinde yer verilmiştir. Mükelleflere ait bilgileri edinen görevlilerin edinmiş oldukları bilgilerin açıklamasını engellemek üzere çeşitli kanunlarda⁷¹ düzenlemelere yer verilmiştir. Araştırma sonucuna göre oransal olarak farklılık gösterse de hem idare hem de muhasebe meslek mensupları gizliliğe saygı gösterildiği konusunda hemfikirdirler.

“Vergi idaresi tatmin edici şekilde tavsiye ve bilgi vermektedir” görüşüne vergi idaresi 3,73 ortalama katılma yönünde ile muhasebe meslek mensupları ise 2,65 ortalama ile katılmama yönünde oldukları görülmektedir. Buna ilişkin dağılım Tablo 64’de gösterilmiştir.

Tablo 64. İdarece Verilen Tavsiye ve Bilgilere İlişkin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	6 %2	35 %11	67 %20	157 %47	66 %20	331 %100
Muhasebeciler	71 %18	132 %33	85 %21	88 %22	23 %6	399 %100
Toplam	77 %10	167 %22	152 %21	245 %34	89 %13	730 %100

Vergi idaresinin tatmin edici şekilde tavsiye ve bilgi verdiği vergi idaresi mensupları % 47 katılıyorum, % 20 tamamen katılıyorum şeklinde, SM ve

⁷⁰ VUK’nun İstihbarat Arşivi başlıklı 152. maddesinde mükellef bilgilerin gizliliğine ilişkin hükümler koruma altına alınmıştır. Bu madde hükmüne göre; “150’nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığı’na tespit olunur”.

⁷¹ Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı; VUK madde 5, AATUHK madde 107 ve 3568 sayılı Kanun’un 43’üncü maddesinde düzenlenmiştir.

SMMM'ler ise % 18 tamamen katılmıyorum, % 33 katılmıyorum şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir. Buradan hareketle mükellef ile idare arasındaki ilişkinin geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

“Vergi idaresi vergi sorunlarına ilişkin kararlarını içtenlikle açıklamaktadır” görüşü (p=0,000) vergi idaresi 2,99 ortalama ile katılmakta (% 5 tamamen katılıyorum, % 26 katılıyorum, % 41 kararsızım, % 18 katılmıyorum ve % 10 tamamen katılmıyorum) ve muhasebe meslek mensupları 2,65 ortalama (% 4 tamamen katılıyorum, % 21 katılıyorum, % 25 kararsızım, % 32 katılmıyorum ve % 17 tamamen katılmıyorum) ile katılmamaktadır. Burada dikkat çekici nokta vergi idaresinin bu soruya ilişkin kararsızım görüşlerinin oransal olarak yüksekliğidir.

Vergi denetim elemanları yeterli düzeyde teknik bilgi ve motivasyona sahip olduğu görüşüne vergi idaresi 3,26 ortalama katılma (% 11 tamamen katılıyorum, % 38 katılıyorum, % 25 kararsızım, % 18 katılmıyorum ve % 8 tamamen katılmıyorum), muhasebe meslek mensupları ise 2,76 ortalama (% 5 tamamen katılıyorum, % 23 katılıyorum, % 29 kararsızım, % 31 katılmıyorum ve % 12 tamamen katılmıyorum) ile katılmama yönünde görüş beyan etmişlerdir.

3.3.3.2.7. Vergi Sistemi ve Mevzuata İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi

Vergi sistemi ve mevzuata ilişkin tarafların görüşlerin tespit edilmesi amacıyla sorular yönlendirilmiş ve bağımsız t testi analizi uygulanan verilerden çıkan sonuçların anlamlı farklılık gösterip göstermediği Tablo 65’de gösterilmiştir.

Tablo 65. Vergi Sistemi ve Mevzuatı İle İlgili Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Vergi sistemindeki değişiklikler kolaylıkla takip edilmektedir.	Vergi idare	331	4,09	,888	728	,000
	Muhasebeci	399	2,85	1,161	723,461	
Vergi sistemimiz mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılır bir niteliktedir.	Vergi idare	331	3,43	1,061	728	,000
	Muhasebeci	398	2,26	1,170	722,279	
Vergi ile ilgili kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir.	Vergi idare	331	4,12	1,005	728	,666
	Muhasebeci	399	4,09	,912	673,982	

Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için yeterli hazırlık dönemi tanınmamaktadır.	Vergi idare	331	3,81	1,124	728	,000
	Muhasebeci	399	4,10	,920	636,027	
Vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır.	Vergi idare	331	3,50	1,166	728	,001
	Muhasebeci	399	3,77	1,056	673,291	
Hata ile hile kavramı arasındaki farkın açıkça VUK'nda belirtilmemiş olması, hilenin tanımına yer verilmemiş olması uygulamada zorluklara yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,33	1,240	728	,000
	Muhasebeci	399	4,01	,894	585,716	
Kanunda maddi hata kavramına açıklık getirilmemesi uygulamada vergi hataları ile maddi hataların karıştırılmasına yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,79	1,126	728	,020
	Muhasebeci	399	3,97	,900	626,928	
Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,59	1,021	728	,042
	Muhasebeci	399	3,74	,995	696,496	
Türkiye'de gereğinden fazla vergi türü vardır.	Vergi idare	331	3,36	1,079	728	,000
	Muhasebeci	399	4,35	,944	660,931	
Vergi sayısının azaltılması vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır	Vergi idare	331	4,23	,962	728	,207
	Muhasebeci	399	4,14	1,046	720,342	
Vergi ile ilgili düzenlenen kanunların, tebliğlerin ve sirküler gibi alt mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	Vergi idare	331	3,76	1,155	728	,000
	Muhasebeci	399	2,76	1,293	723,895	
Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.	Vergi idare	331	4,21	,966	728	,507
	Muhasebeci	399	4,25	,872	672,367	

Tablo 65’de yer verilen vergi sistemi ve mevzuata ilişkin tarafların bağımsız t testi sonucunda görüşler arasında anlamlı farklılık bulunan değişkenler olmakla birlikte anlamlı bir farklılık göstermeyen değişkenlerin de olduğu gözlenmektedir. Buna göre “vergi sayısının azaltılması vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır ($p=0,207 > p=0.05$)”, “vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır” ($p=0,507 > p=0.05$) ve “vergi ile ilgili kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir ($p= 0,666 > p=0.05$) %5 anlamlılık düzeyinden

yüksek bir değere sahip oldukları için istatistiksel olarak anlamlı derecede farklılık göstermedikleri görülmektedir. Tüm bu görüşlerde vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensuplarının katılma eğilimleri aynı yönde gerçekleştikleri görülmektedir. Bunlardan örnek olarak “Vergi sayısının azaltılması vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır” görüşüne verilen cevapların dağılımı gösterilecek olursa vergi idaresi; % 48 tamamen katılıyorum, % 37 katılıyorum, % 6 kararsızım, % 7 katılmıyorum ve % 2 tamamen katılmıyorum şeklinde SM ve SMMM’ler ise % 47 tamamen katılıyorum, % 35 katılıyorum, % 6 kararsızım, % 10 katılmıyorum ve % 2 tamamen katılmıyorum şeklinde birbirlerine paralel görüş beyan ettikleri görülmektedir. Sonuç olarak vergi ilişkisinin iki ayrı tarafını temsil eden grupların vergi sayısının azaltılması, vergi kanunlarında sıklıklara değişikliğe gidilmemesi ve vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmadığı konusunda hemfikir oldukları söylenebilir. Bu açıdan vergi kanunlarının sadeleştirilmesi ve karışıklığa yol açmayacak bir yapıya kavuşturulması doğru beyanda bulunma eğilimini artıracak etkenler olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 65’de yer alan diğer sorulara ilişkin görüşlerin ise istatistiksel olarak anlamlı derecede farklılık gösterdikleri görülmektedir ($p=0,000 < p=0,05$). “Türkiye’de gereğinden fazla vergi türü vardır” görüşü $p=0,000$ olduğu için vergi idaresi ve muhasebe meslek mensupları arasında anlamlı derecede farklılık bulunmuştur. Vergi idaresi 3,36 ortalama ile daha fazla katılmama (% 5 tamamen katılmıyorum, % 23 katılmıyorum, % 15 kararsızım, % 47 katılıyorum ve % 10 tamamen katılıyorum) muhasebe meslek mensupları ise 4,35 ortalama ile (% 1 tamamen katılmıyorum, % 7 katılmıyorum, % 5 kararsızım, % 29 katılıyorum ve % 58 tamamen katılıyorum) daha fazla katılma eğilimindedir. Ancak ortak görüş olarak hem idare hem de muhasebe meslek mensupları gereğinden fazla vergi türü olduğu konusunda hemfikirdirler.

“Vergi sistemindeki değişiklikler kolaylıkla takip edilmektedir” görüşü $p=0,000$ olup $p < 0,05$ değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi personeli bu görüşe katılma eğilimindeyken (Ortalama: 4,09) muhasebe meslek mensuplarının katılmadıkları

(Ortalama: 2,85) görülmektedir. Bu farklılık aşağıda Tablo 66’da çapraz tablo analizinde açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 66. Vergi Sistemindeki Değişikliklerin Takibine İlişkin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	3 %1	27 %8	18 %6	173 %52	110 %33	331 %100
Muhasebeciler	46 %12	137 %34	73 %18	116 %29	27 %7	399 %100
Toplam	49 %7	164 %22	91 %12	289 %40	137 %19	730 %100

Tablo 66’da vergi sistemindeki değişikliklerin kolaylıkla takibi konusunda idare ile muhasebe meslek mensuplarının görüşleri arasındaki farklılık göze çarpmaktadır. Muhasebe meslek mensupları vergi sistemindeki değişikliklerin kolaylıkla takip edildiğine katılmama eğilimindeyken; vergi idaresi personeli ise kolaylıkla takip edildiği konusunda büyük oranda katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu görüş farklılığının kaynağının tespit edilmesi önem taşımaktadır. Günümüzde teknolojik değişimlerle vergi sistemindeki değişiklikleri takip etmenin kolaylaştığı söylenmekle birlikte muhasebe odaları ile diyalog halinde olunup değişikliklerden haberdar edilmelerinin faydalı olacağı söylenebilir.

Vergi sistemindeki değişikliklerin kolaylıkla takip edilmediği görüşüne benzer bir görüş olarak “Vergi sistemimiz mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılır değildir” sorusuna vergi idaresi ve muhasebe meslek mensupları tarafından verilen görüşler gösterilebilir. Buna göre vergi idaresi 3,43 ortalama ile bu görüşe katılmakta, (% 46 katılıyorum, % 12 tamamen katılıyorum) muhasebe meslek mensupları ise 2,26 ortalama ile katılmamakta (% 28 tamamen katılmıyorum, % 43 katılmıyorum) ve $r=0,000$ düzeyinde aralarında anlamlı derecede farklılık olduğu görülmektedir.

“Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için yeterli hazırlık dönemi tanınmamaktadır” görüşü $p=0,000$ seviyesinde gerçekleştiğinden idare ile

muhasabe meslek mensupları arasında anlamlı derecede farklılık gösterdiği ifade edilebilir. Bu görüşe her iki taraf da katılmakla birlikte vergi idaresi 3,81 ortalama (% 31 tamamen katılmıyorum, % 39 katılıyorum ile muhasabe meslek mensupları ise daha fazla katılma eğilimi ile 4,10 (% 37 tamamen katılmıyorum, % 45 katılıyorum) ortalama ile katılmaktadır.

“Vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır” görüşü ile buna paralel “hata ve hile kavramı arasındaki farka, hilenin tanımına VUK’nda açıkça yer verilmemiş olması uygulamada zorluklara yol açmaktadır” ve “Kanunda maddi hata kavramına açıklık getirilmemesi uygulamada vergi hataları ile maddi hataların karıştırılmasına yol açmaktadır” görüşleri birlikte değerlendirildiğinde bunların istatistiksel olarak anlamlı derecede farklılık gösterdikleri görülmektedir. Her üç değişkene ilişkin görüşlerde muhasabe meslek mensuplarının katılma eğilimlerinin daha yüksek (3,77; 4,01; 3,97 ortalama ile) vergi idaresi mensuplarının daha az (3,50; 3,33; 3,79 ortalama ile) gerçekleşmekle birlikte bu görüşlere katıldıkları görülmektedir. Bunlardan vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtının bulunmamasına ilişkin verilen cevapların dağılımı Tablo 67’de gösterilmiştir.

Tablo 67. Mevzuatın Vergi Uygulamalarına Yön Göstermesine İlişkin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	13 %4	75 %23	47 %14	127 %38	69 %21	331 %100
Muhasebeciler	10 %2	54 %14	55 %14	177 %44	103 %26	399 %100
Toplam	23 %3	129 %18	102 %14	304 %41	172 %24	730 %100

Tablo 67’de gösterildiği gibi bu görüşe ilişkin katılma eğilimi daha yüksek olmakla birlikte bu görüşlere katılma ve katılmama yönünde vergi idaresi daha fazla katılmama, daha az katılma ve muhasabe meslek mensuplarının daha fazla katılma, daha az katılmama eğiliminde oldukları ortaya çıkmaktadır.

Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açar görüşü $r=0,42 < r=0,05$ olduğundan anlamlı derecede bir farklılık bulunmuştur. Vergi idaresi bu görüşe 3,59 ortalama ile daha az katılma, muhasebe meslek mensupları ise 3,74 ortalama ile daha fazla katıldıkları görülmektedir.

Tablo 68. Mevzuatın Karışıklığı ile Vergi Hataları İlişkinin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	13 %4	44 %13	58 %18	167 %50	49 %15	331 %100
Muhasebeciler	5 %1	58 %15	58 %15	192 %48	86 %21	399 %100
Toplam	18 %3	102 %14	116 %16	359 %49	135 %18	730 %100

Tablo 68’den anlaşıldığı üzere aslında vergi idaresi personeli vergi mevzuatının karışıklığının vergi hatalarına yol açacağını düşünmekle birlikte (% 15 tamamen katılıyorum, % 50 katılıyorum) muhasebe meslek mensupları bu görüşe daha fazla katılma (% 18 tamamen katılıyorum, % 49 katılıyorum) eğilimindedirler.

“Vergi ile ilgili düzenlenen kanunların, tebliğlerin ve sirküler gibi alt mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunun düşünüyorum” görüşüne katılanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Vergi idaresi mensuplarının 3,76 ortalama ile katılma eğiliminde (% 34 katılıyorum, % 32 tamamen katılıyorum), SM ve SMMM’lerin ise 2,76 ortalama (% 18 tamamen katılmıyorum, % 33 katılmıyorum) ile katılmama eğilimindedir.

3.3.3.2.8. Vergi Hatalarının Azaltılmasına İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi

Vergi hatalarının azaltılmasına ilişkin vergi idaresi personelinin ve muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla yönlendirilen sorulara verdikleri yanıtların bağımsız t testi sonuçları Tablo 69’da yer verilmiştir.

Tablo 69. Vergi Hatalarının Azaltılmasına İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Vergi dairelerinde çalışan personel sayısının artırılması mükellef ile idare arasındaki iletişimin daha sağlıklı bir şekilde yürütülmesini ve mükellef kaynaklı vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.	Vergi idare	331	4,56	,796	728	,000
	Muhasebeci	399	3,28	1,220	691,752	
Vergi ile ilgili konularda vatandaşların medya yolu ile bilgilendirilmesi, mükelleften kaynaklanan vergi hatalarını azaltacaktır.	Vergi idare	331	3,18	1,206	728	,000
	Muhasebeci	399	3,65	1,041	656,190	
Mükelleflerin vergi yükümlülüklerinden e-posta yolu veya telefon ile haberdar edilmesi faydalı olacaktır.	Vergi idare	331	3,55	1,312	728	,000
	Muhasebeci	399	3,97	,972	596,339	
Muhasebe bürolarına bilgilendirici broşürlerin dağıtılması faydalı olacaktır.	Vergi idare	331	2,68	1,163	728	,000
	Muhasebeci	399	3,71	1,101	687,773	
Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.	Vergi idare	331	4,11	,971	728	,000
	Muhasebeci	399	2,78	1,277	722,701	
Nitelikli personel istihdamı vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır.	Vergi idare	331	3,82	,997	728	,000
	Muhasebeci	399	4,31	,769	612,304	
Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.	Vergi idare	331	3,27	1,186	728	,000
	Muhasebeci	399	3,99	1,033	659,688	

Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresine bağlı olarak çalışan personel sayısının artırılması ve nitelikli personel istihdamının vergi hatalarını azaltacağına ilişkin görüşler arasında vergi idaresi ve meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı derecede ($p=0,000$) farklılık bulunmuştur. “Vergi dairelerinde çalışan personel sayısının artırılması mükellef ile idare arasındaki iletişimin daha sağlıklı bir şekilde yürütülmesini ve mükellef kaynaklı vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır” görüşüne vergi idaresi 4,56 ortalama (% 1 tamamen katılmıyorum, %3 katılmıyorum, % 3 kararsızım, % 24 katılıyorum ve % 69 tamamen katılıyorum) ile daha fazla katılma, muhasebeci ve mali müşavirler ise 3,28 ortalama (% 8 tamamen katılmıyorum, % 24 katılmıyorum, %18 kararsızım, % 33 katılıyorum ve % 17

tamamen katılıyorum) ile daha az katılma eğilimindedir. Bu sonuca göre vergi idaresi personeli personel sayısının artırılmasının mükellef kaynaklı vergi hatalarının azaltılmasını sağlayacağını düşünürken, muhasebe meslek mensupları bu görüşe aynı önem seviyesinde katılmamaktadırlar. Nitelikli personel istihdamının vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır görüşüne vergi idaresi mensupları 3,82 ortalama ile katılma eğilimi gösterirken, muhasebe meslek mensupları 4,31 oranında daha fazla katılma eğilimindedir. Buna ilişkin cevapların dağılımı Tablo 70’de gösterilmiştir.

Tablo 70. Nitelikli Personel İle Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	12 %4	27 %8	45 %14	170 %51	77 %23	331 %100
Muhasebeciler	6 %2	5 %1	24 %6	189 %47	175 %44	399 %100
Toplam	18 %3	32 %4	69 %10	359 %49	252 %34	730 %100

“Nitelikli personel istihdamı vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır” görüşüne her iki tarafta yüksek oranda katılma eğiliminde olsalar da muhasebe meslek mensuplarının daha yüksek oranda bu görüşe katıldıkları görülmektedir. Vergi idaresi mensuplarının vergi dairelerindeki personel sayısının artırılmasının vergi hatalarını azaltacağı görüşüne daha yüksek oranda katılma eğilimi gösterirken nitelikli personel istihdamı için bu derece yüksek oranda katılma eğilimi göstermemeleri vergi idaresi personelinin yeterli teknik bilgiye sahip olduğunu düşünmesinden kaynaklanabileceği gibi aynı bakış açısıyla muhasebe meslek mensuplarının görüşleri arasındaki bu farklılığın vergi idaresi personelinin yeterli teknik bilgiye sahip olmadığı düşüncesinden ileri gelebileceği ifade edilebilir.

Vergi hatalarının azaltılmasında “mükelleflerin vergi yükümlülüklerinden e-posta yolu ile bilgilendirilmesinin faydalı olacağı”, “medya yolu ile bilgilendirilmesinin faydalı olacağı” ve “muhasebe bürolarına bilgilendirici broşürlerin dağıtılmasının faydalı olacağına” ilişkin düşüncelere ne derece

katıldıkları sorulmuştur. Her üç görüşte vergi idaresi ve muhasebe meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. E-posta veya telefon ile bilgilendirilmesi görüşü vergi idaresi 3,55 ortalama ve muhasebe meslek mensupları 3,97 ortalama ile daha yüksek katılma eğilimindedir. Medya yolu ile bilgilendirilme görüşüne vergi idaresi 3,18 ortalama ve muhasebe meslek mensupları 3,65 ortalama ile daha yüksek katılma eğilimindedir. Muhasebe bürolarına bilgilendirici broşürlerin bırakılması görüşü vergi idaresi 2,68 ortalama ve muhasebe meslek mensupları 3,71 ortalama ile daha yüksek katılma eğilimindedir. Sonuç olarak hem vergi idaresi personeli hem de muhasebe meslek mensupları vergi hatalarının azaltılmasında en fazla mükelleflerin vergi yükümlülüklerinden e-posta yolu veya telefon ile haberdar edilmesinin faydalı olacağı kanısındadır.

“Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır” görüşü Sig. 0.05 kritik değerinin çok altında olduğu için (p=0,000) vergi idaresi personeli ile muhasebe meslek mensupları arasında vergi ceza oranlarının artırılması konusunda anlamlı farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Vergi idaresi bu görüşe 4,11 ortalama ile katılma, muhasebe meslek mensupları ise 2,78 ortalama ile katılmama eğilimindedir. Tablo 71’de bu görüşe ait cevapların dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 71. Ceza Oranlarının Artırılması İle Vergi Hataları İlişkisinin Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	4 %1	31 %9	23 %7	141 %43	132 %40	331 %100
Muhasebeciler	59 %15	152 %38	52 %13	88 %22	48 %12	399 %100
Toplam	63 %8	183 %25	75 %10	229 %31	180 %26	730 %100

Tablo 71’de bu görüşe ilişkin verilen soruların dağılımı görülmektedir. Görüldüğü üzere vergi idaresi % 43 katılıyorum, % 40 tamamen katılıyorum şeklinde muhasebe meslek mensupları ise % 15 tamamen katılmıyorum ve % 38 katılmıyorum şeklinde görüşlerini beyan etmişlerdir. Ancak günümüzde mükellefe

rağmen değil mükellefle birlikte vergileme yaklaşımının önem kazanmasıyla cezai yaptırımların değil vergiye gönüllü uyumun arttırılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

“Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır” görüşü $p=0,000$ olup $p<0.05$ değerinden küçük olduğu için istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi personeli bu görüşe 3,27 ortalama daha az katılma, muhasebe meslek mensupları ise 3,99 ortalama ile daha fazla katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu farklılık aşağıda Tablo 72 çapraz tablo analizinde açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 72. Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Çapraz Tablo Analizi

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	Toplam
Vergi İdaresi	34 %10	58 %18	61 %18	139 %42	39 %12	331 %100
Muhasebeciler	13 %3	30 %8	46 %11	168 %42	142 %36	399 %100
Toplam	47 %6	88 %13	107 %14	307 %42	181 %25	730 %100

Tablo 72’den anlaşıldığı üzere her iki tarafta vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılanmaya gitmesi fikri ağırlık taşımaktayken bu görüşe katılım oranı muhasebe meslek mensuplarında vergi idaresine nazaran daha yüksek çıkmıştır. Bu çapraz tablo analizinden çıkan sonuç paralelinde 10.07.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan 646 Sayılı “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname*” ile denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesine yönelik yapılan düzenlemenin yerinde bir gelişme olduğu ifade edilebilir.

3.4. ANKET SONUCU VE ÖNERİLER

Vergi idaresi personeli ile serbest muhasebeci ve mali müşavirlere uygulanan vergi hatalarına yönelik algı ve düşünce şekillerinin ortaya konulmasını amaçlayan anket sonucu elde edilen bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

- Vergi hatalarının yargı aşamasında düzeltilmesinde VUK'nda açık bir şekilde uygulanacak maddelerin yer almamasının sorunlara yol açtığına gerek idarenin gerekse muhasebe meslek mensuplarının katılma eğiliminde oldukları görülmektedir.
- Vergi hatalarının azaltılmasında ağır cezai yaptırımlar yerine vergi bilincinin geliştirilerek vergiye gönüllü uyumun sağlanması görüşünün hakim olduğu görülmektedir.
- Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmak zordur diyenler ile vergi kanunların açık olmadığı görüşü ile vergi beyannamelerinin profesyonel bir yardım almadan düzenlemenin zor olduğu görüşü arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir.
- Ankete katılanlar vergi mevzuatında vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtının bulunmamasının uygulamada aynı yönde sakıncaları artıracığı görüşüne katılmaktadırlar.
- Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması ile vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık bağı arasında etkin bir bağ kurulamaması vergi hatalarına yol açtığı görüşü arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur.
- Hem vergi idaresi personeli hem de muhasebe meslek mensupları vergi uyuşmazlığının yargıya taşınmasında idari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesinin etkili olduğunu ifade etmişlerdir.
- Mevzuattaki karışıklıklar vergi hatalarının doğmasında en etkili faktör olarak gösterilmiştir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı arttıkça, mükellefler tarafından anlaşılabilirliği azalacağı sonucuna varılmıştır.
- Mükelleflerin idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağladığı avantajlar hakkında ankete katılan muhasebe meslek mensupları yeterli bilgi sahibi olunmadığını düşünmekteyken, idare yeterli bilgi sahibi olduğu yönünde görüş bildirmiştir.

- Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik yapılan değişikliklerin takibi zorlaştırmasının vergi hatalarına yol açtığı sonucuna varılmıştır. Bu görüş konusunda da hem idare hem de muhasebe meslek mensupları hemfikirdirler.
- Vergi hataları idari aşamada hızla çözüldüğü görüşüne muhasebe meslek mensupları katılmamakta, idare ise katılmaktadır.
- “Vergi hataları vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlanmasından kaynaklanmaktadır” görüşüne her iki tarafta katılma eğilimindedir. Vergi idaresi personelinin katılma eğilimleri daha yüksek oranda gerçekleşmiştir. Bu sonuca göre vergi kanunlarının işin uzmanlarınca dahi anlaşılması zor olduğu fikrine ulaşılabilir.
- Vergi idaresi personeli vergi dairelerindeki iş yoğunluğunun vergi hatalarına yol açtığı görüşüne daha fazla katılma eğilimi gösterirken muhasebe meslek mensupları daha az katılma eğilimindedirler.
- Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için yeterli hazırlık dönemi tanınmadığı görüşüne her iki taraf da katılma eğilimindedir.
- Vergi incelemesi her yıl belli plan ve programla yapıldığı görüşüne vergi idaresi personeli katılmakta, idarenin tersine muhasebe meslek mensupları vergi incelemesinin belli bir plan ve program doğrultusunda yapıldığına inanmamaktadır.
- Hem idare hem de muhasebe meslek mensupları incelenecek mükelleflerin isabetli seçilmediği görüşünde hemfikirdirler.
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı etkin olarak çalıştığı görüşüne vergi idaresi katılma, muhasebe meslek mensupları ise katılmama yönünde görüşlerini belirtmişlerdir.
- Vergi ilişkisinin iki ayrı tarafını temsil eden grupların vergi sayısının azaltılması, vergi kanunlarında sıklıkla değişikliğe gidilmemesi ve vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması konusunda hemfikir oldukları söylenebilir.

- Vergi idaresi personeli nitelikli personel sayısının artırılmasının mükellef kaynaklı vergi hatalarının azaltılmasını sağlayacağını düşünürken, muhasebe meslek mensupları ise bu görüşe aynı önem seviyesinde katılmamaktadırlar.
- Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılanmaya gitmesi fikri ağırlık taşımaktayken bu görüşe katılım oranı muhasebe meslek mensuplarında vergi idaresine nazaran daha yüksek çıkmıştır.

Vergi hataları ve sonuçlarının gerek teorik altyapısından gerekse ülke örnekleri ve son olarak anket çalışmasından yola çıkarak vergi hatalarının azaltılmasına yönelik çeşitli öneriler getirilebilir. Bu önerilere aşağıda yer verilmiştir.

- 1. Vergi kanunlarında ve mevzuatında istikrar sağlanması ve sıklıkla değişikliklere gidilmeyecek bir yapıya kavuşturulması:** Vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşluklar doğmasına ve vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır. Gerek idare gerekse mükellefler vergi sisteminde istikrar sağlanmasından yanadır. Vergi mevzuatının sık değişmesi sonucu temel vergileme ilkelerinden olan istikrar ilkesine de zarar verilmiş olmaktadır.
- 2. Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi:** Vergi mevzuatımızın dili ağır ve vergileme ile ilgili işlemler karışık bir yapıya sahiptir. Vergilere ilişkin işlemlerin ve buna ilişkin prosedürlerin açık ve anlaşılır olması sağlanmalıdır. Bu nedenle vergi kanunlarının gözden geçirilerek, açık bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi ve vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili çıkarılacak, yönetmelik ve genelgeler de açık, anlaşılır olması önem taşımaktadır. Vergi mevzuatının anlaşılabilir nitelikte olması mükellef ile vergi idaresi arasında uygulamada yorum farklılıklarından kaynaklanan uyuşmazlıkların azalmasını sağlayacaktır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı sorunu mükelleflerin farkında olmadan ya da olarak vergi kaybına yol açmasına neden olan bir konudur. Mükelleflerin vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmesi onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir.

3. ***Vergi kanunları arasında bütünlük sağlanmalı:*** Vergi kanunlarının mükellefler tarafından anlaşılabilir bir yapıya büründürülmesinde vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanması önem taşımaktadır. Bu açıdan vergi kanunları ve bunlara ilişkin düzenlemeler gözden geçirilmeli, aralarındaki uyumsuzluklar giderilmeli ve aralarında tam bir entegrasyonun sağlanması gereklidir.
4. ***Vergi hatalarının düzeltilmesinde yaşanan uyumsuzlukların çözümü ile ilgili İYUK ve VUK arasında belirlilik ve uyumluluk sağlanması:*** Ülkemizde vergi hatalarının çözümü ile ilgili olarak yargı aşamasında hangi hükümlerin uygulanacağı konusundaki belirsizlik önemli bir sorun teşkil etmektedir. VUK'nun düzeltme ile ilgili hükümlerinin yetersizliği nedeniyle İYUK 10 ve 11'inci madde ile boşluklar doldurulmaya çalışılsa da kimi zaman uygulamada daha fazla karışıklığa da yol açtığı görülmektedir. Özellikle şikâyet yoluyla başvuru, başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde yargı yoluna hangi şartlarda gidileceğine ilişkin açık hükümler bulunmamaktadır. Bu noktada VUK hata düzeltme başvurularına ilişkin düzenlemelerle İYUK hükümleri arasında uyumun sağlanması faydalı olabilir.
5. ***Vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik tedbirler alınmalıdır:*** Vergiye gönüllü uyum mükellefin doğru miktarda beyanda bulunma eğiliminin artırılmasını sağlar. Bu şekilde mükellefler verginin doğru miktarda ödenmesine daha çok özen gösterebilir ve bu uyum mükellef kaynaklı vergi hatalarının azalmasını sağlayabilir. GİB tarafından hazırlanan 2009- 2013 yılını kapsayan stratejik planda vergiye gönüllü uyumu artırma amacı altında toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincini artırma hedefini gerçekleştirmek için mükelleflerin vergi bilincini artırmak amacıyla muhasebeciler ve mali müşavirlerle işbirliği yapılması stratejisi belirlenmiştir (GİB, 2008c: 46).
6. ***Vergi bilincinin aşılması ve Mükellef Eğitim Programlarının Geliştirilmesi:*** Doğru miktarda vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu bilincinin toplumda yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bu ise toplumdaki kişilere küçük yaşlardan itibaren vergi bilincinin aşılması

ile sağlanabilir. ABD’de uygulanan mükellef eğitiminin⁷² Türkiye’de uygulanması mükelleflerin vergi bilincinin geliştirilmesi ve mükelleflerin vergisel işlemlerle ilgili bilgi sahibi olması sağlanarak bilgi eksikliğinden kaynaklanan vergi hatalarının azalması sağlanabilir.

- 7. Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik programların geliştirilmesi:** Hata ile hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik elektronik programların geliştirilmesi faydalı olacaktır. Örneğin ABD’de hilelerin ortaya çıkarılmasında Elektronik Hile Tespit Sistemi geliştirilmiş ve bu sistem ile hileli olma ihtimali yüksek olan beyannameler tespit edilmektedir. Vergi dairelerinde bilgi teknolojilerinden daha fazla yararlanılması hata ve hilelerin tespitini artırabilir. Bu nedenle Türkiye’de bilgi teknolojilerinden yararlanarak hata ve hilelerin tespitinde uygulanacak bir sistem geliştirilmesi faydalı sonuçlar doğurabilir.
- 8. Vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi ve vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollar içerisinde çözümlenmesinin sağlanması için yargıya başvurmadan önce tüm idari yolların tüketilmesi şartı konulmalıdır:** Vergi yargısı, iş yükünün ağır olması ve fonksiyonel hale getirilememesi nedeniyle hızlı ve etkin çalışmamaktadır. İncelenen ülke örneklerine bakıldığında öncelikle idari aşamaya başvurunun bir önkoşul olduğu göze çarpmaktadır. Diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi (Örn; İngiltere ve Fransa) vergi uyuşmazlıkları için idari aşamaya başvurulması burada reddedilmesi halinde yargı yoluna başvurulmasına yönelik yeni bir düzenlemeye gidilmesi hem vergi uyuşmazlıklarının daha hızlı bir şekilde barışçıl yolda çözümünü sağlayabilecek hem de vergi idaresi belki de hiç tahsil edemeyeceği vergi aslı ve cezasını kısmen de olsa tahsil imkânını elde edebilecektir.

⁷² Mevcut mükellef eğitimi şunlardan oluşmaktadır (Öner, 2005b: 230):

- Tüm orta dereceli okullarda vergi eğitim malzemeleri ile öğrencilerin bilgilendirilmesi,
- Beyanname düzenleme döneminde televizyonlarda yoğun bir duyuru yapılması,
- Yeni işe başlayan ve mükellefiyetlerini öğrenmek isteyen ticaret ve meslek erbabına çeşitli merkezlerde dönemsel olarak seminerler düzenlenmesi,
- IRS tarafından her yıl vergi kanunlarında, formlarda meydana gelen değişikliklerle ilgili olarak mükelleflere muhasebecilere seminer düzenlenmesi,
- IRS tarafından her yıl Kasım/Aralık ayında gönüllü gelir vergisi yardımcısı eğitimi düzenlenmesi ve bu vergi gönüllülerince yaşadıkları yerdeki kişilerin basit vergi beyannamelerini hazırlamalarına yardımcı olunması.

- 9. Vergi dairelerinde birimler arası koordinasyon ve eşgüdüm sağlanmalıdır:** Vergi dairelerinde servisler arası koordinasyon kopukluğu hataların idarece saptanmasını güçleştirebilir. Bu nedenle birimler arası koordinasyonun sağlanmasına yönelik tedbirler alınmalıdır.
- 10. Vergi hataları içinde sayılan hatalar yeniden gözden geçirilmelidir:** Türk Vergi Hukuku çerçevesinde vergi hataları her ne kadar VUK’nda tek tek sayılmış olsa da günümüzde vergi hatalarının saptanmasında bu maddelerin yetersiz kaldığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi hataları olarak sayılan hatalar günümüz ekonomik ve sosyal koşulları gereğince yeniden düzenlenmelidir.
- 11. Düzeltme ve şikâyet mercinin yapılandırılması gereklidir:** Düzeltme taleplerinin vergi dairesince ne kadar süre içinde cevaplandırılacağına ilişkin açık bir hüküm getirilmelidir. Açık bir hükmün yer almayışı uygulamada boşluk oluşturmakta ve vergilendirme işlemlerinde aksaklıklara yol açabilmektedir. Hangi süre içinde şikâyet yolunun kullanılması gerektiği şüphe bırakmayacak kadar açık ve net bir şekilde kanun koyucu tarafından düzenlenmelidir.
- 12. Vergi idaresi ile muhasebe odaları arasındaki ilişkiler geliştirilmelidir:** Meslek mensupları yapacakları vergi danışmanlıklarında müşterilerine mali mevzuatta meydana gelen bilgilerin aktarılmasında ve mükelleflerinin kayıtlarının vergi mevzuatına uygunluğu çerçevesinde işlenmesini sağlamasında önemli bir role sahiptirler. Bu açıdan idare ile mükellefler arasındaki ilişkilerinin geliştirilmesinde idare gerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası gerekse de Yeminli Mali Müşavirler Odası ile işbirliği içerisinde olmalıdır.

SONUÇ

Devletlerin temel gelir kaynağı olan vergilerin, doğru ve etkin bir şekilde tahsili önem taşımaktadır. Hukuk devleti olmanın gereği, vergilerin hukuki temele dayandırılarak tam ve doğru bir şekilde alınmasının sağlanmasıdır. T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” şeklinde yer verilen vergi ödevi ile devletin vergilendirme yetkisinin sınırları içerisindeki herkes vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur.

Mükellefler açısından bir gider kalemi olan vergilere karşı gönüllü uyumun sağlanmasında ve vergilerin tam ve doğru miktarda tahsilinde sorunlar ortaya çıkabilir. Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişi olan mükellefler vergi ödevlerini yerine getirirken bu süreçte çeşitli hataların doğmasına yol açabildiği gibi vergi ilişkisinin diğer bir tarafı olan vergi idaresinin de aynı şekilde hatalar yapabildiği görülmektedir.

Hata kavramına ve buna yönelik düzenlemelere Türk hukuk sistemi içinde Borçlar Kanunu'nda, Ceza Kanunu'nda ve VUK'nda yer verilmektedir. Ancak tüm bu hukuk dallarında hataya ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olmasına rağmen borçlar hukuku özel hukuk içinde yer alan bir hukuk dalı olup kişiler arasında eşitlik ve irade serbestliğine dayanırken; ceza hukuku ve vergi hukuku kamu hukukunun içinde yer almakta ve devletle kişiler arasındaki ilişkilerde eşitlik ilkesi söz konusu olmamaktadır.

Türk Vergi Hukukunda vergi hataları VUK'nda düzenlenmiştir. Uygulamada görülen her hatanın vergi hatası şeklinde değerlendirmeye tabi tutulması mümkün değildir. Bir hatanın vergi hatası olarak değerlendirilebilmesi için VUK'nun 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan hatalar içerisinde yer alması ve bu hata nedeniyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmiş veya alınmış olması gerekmektedir.

Türk Vergi Hukukunda “*hata üzerinden vergi alınmaması prensibi*” gereği vergilendirme sürecinde ortaya çıkan vergi hataları ve ceza hataları kanunda belirtilen usul ve esaslara göre düzeltilmektedir. Bu tür hatalar vergilendirme

işlemleri olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkabilir. Fazla veya eksik vergi istenmesi tarh-tahakkuk aşamasında; fazla veya eksik vergi alınması tahsil aşamasında gerçekleşir. Gerek idare kaynaklı gerekse mükellef kaynaklı vergi hataları genellikle vergi kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya uygulanmamasından meydana gelmektedir. Ülkemizde vergi inceleme oranlarının düşüklüğü dikkate alındığında bu tür hataların eğer açık ve mutlak nitelikte değilse vergi idaresince tespitinin güç olacağı söylenebilir.

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan hataların idare ve mükellefler üzerindeki olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi ve bu şekilde devletin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerindeki kaybın azaltılması ile vergilemede etkinlik sağlanması amaçlanmaktadır. Vergilendirme işleminde vergi hatasının olduğu tespit edildiğinde bu hata tartışmaya yol açmaksızın açık ve mutlak ise re'sen düzeltilir. Ancak bu vergi hatası çeşitli incelemeleri, mükelleflerin defter ve belgelerinin incelemesini gerektiriyorsa bu incelemeler sonucuna istinaden düzeltme yapılabilir. Vergi hatalarında idari çözüm yolları içerisinde yer alan düzeltme müessesesi sadece vergi hatalarına özgü bir idari çözüm yoludur. Düzeltme işleminin konusunu, VUK'nda vergi hatası olarak sayılan belli vergilendirme sakatlıkları oluşturmaktadır.

Vergilendirme işlemlerinde mevcut vergi hatalarının düzeltme yolu ile giderilmesi hata üzerinden vergi alınmaması prensibine uygun olarak hukuka ve kanuna uygun vergilendirmeyi sağlayarak vergilerin kanuniliği ilkesini gerçekleştirmeye katkıda bulunmaktadır. Düzeltme ile vergi hatalarının giderilmesinden itibaren, hatalı vergilendirme işlemi yapıldığı andan itibaren tüm sonuçlarıyla geçersiz kılınmakta ve idarece yerine hatasız vergi işlemi tesis edilmektedir.

Vergi hatası içeren vergilendirme işlemleri re'sen vergi dairesince veya mükellefin başvurusu üzerine düzeltilebilir. Vergi hatalarına özgü bir çözüm yolu olan düzeltme kapsamında vergi incelemeleri, re'sen takdir işlemi, yargı organı kararından geçmiş vergi hataları yer almamaktadır. İkmalen, re'sen, idarece yapılan ve ihbarname esasında mükelleflere tebliğ edilen tarhiyatlarda vergi hataları

yapılabileceği gibi idare tarafından mükellef aleyhine re'sen yapılan düzeltme ile ilgili ihbarnamede de vergi hatası bulunabilir. Bu gibi durumlarda mükellef doğrudan dava açma yoluna gitme veya üst makamlara şikâyet yoluyla başvurma hakları bulunmaktadır.

Vergilendirme işleminde vergi hatası olduğu gerekçesiyle vergi dairesine düzeltme talebinde bulunan mükellefin başvurusunun haklı bulunması halinde hatalı beyana ilişkin idari işlem düzeltilmektedir. Ancak düzeltme başvurusunun reddi de söz konusu olabilir. Bu durumda düzeltme başvurusu vergi dairesince reddedilen mükellef şikâyet yoluna gidebilir. Şikâyet başvurusu da reddedildiği takdirde ret işlemine karşı dava açma yoluna gitme hakkı bulunmaktadır.

Düzeltilme-şikâyet yolu sonucunda mükellef aleyhine ortaya çıkan durumlara karşı dava açma yoluna gidebileceği gibi diğer idari çözüm yollarına da başvurulabilir. Aleyhine düzeltme gerçekleşen mükellef ödemeye razı olduğu, hatanın düzeltilmesi sonucunda karşılaştığı ek tarhiyat ve buna bağlı olarak kesilen vergi cezası için uzlaşma, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah kurumlarından yararlanarak daha az vergi aslı veya cezası ödeme imkânına kavuşmaktadır. Ancak re'sen yapılan düzeltme sonucunda mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma imkânı kalmamaktadır.

Düzeltilen hatalar sonucunda mükelleflere vergilemede son dönemlerde önem kazanan mükellef hakları çerçevesinde düzeltmeye karşı başvurabilecekleri çeşitli haklar sağlanmıştır. Mükellef hakları, verginin ne olduğundan eksik ne de fazla, ödenmesi gereken miktarda ve kanunlarda belirtilen ölçülerde alınmasını sağlayıcı bir etkiye sahiptir. Mükellefler hatalı işlemler için sahip oldukları genel ve özel haklar doğrultusunda idareye başvurarak verginin tam ve doğru miktarda tarh ve tahsilini talep edeceklerdir. Bu açıdan mükellef hakları ile vergi hataları ilişkisi değerlendirildiğinde bu hakların vergi hatalarının düzeltilmesinde bir güvence sağladığı söylenebilir. Vergi hatalarının barışçıl çözüm yolları olarak geçen idari çözüm yolları ile giderilmesi mükellef ile idare arasındaki ilişkilerin geliştirilmesine ve vergiye uyumunun artmasına katkı sağlayacaktır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda kendi aleyhine sonuç çıkan mükellefler bu vergilendirme işlemini yargıya taşıma imkânları da bulunmaktadır. “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” şeklinde Anayasa’da hüküm altına alınan bu hak doğrultusunda mükellefler bu uyuşmazlığı idari davaya konu etme imkânına sahiptir. Beyana dayalı sistemlerde mükelleflerin beyanları doğru kabul edilmektedir ve mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen işlemlerini dava konusu etme imkânları bulunmamaktadır. Ancak bu durum vergi hatalarında geçerli değildir. Vergi hatalarının varlığı halinde mükellefler vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini ilgili vergi dairesinden isteme ve vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenler ise şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurma haklarına sahiptirler. Görüldüğü üzere vergi hataları vergilendirme işlemlerinde ayrıcalıklı bir konuma sahiptir.

Yargı aşamasında uyuşmazlıkların çözümüne gidilmesi yolu hem idare hem de mükellef açısından maliyetli bir yol olduğu söylenebilir. Yargı yoluna intikal eden uyuşmazlıklar gerek uzun bir sürece yayılması gerekse davanın kaybedilmesi durumunda vergi mükellefinin vergi aslı yanında, ceza ve gecikme faizi de ödemek zorunda kalması nedeniyle külfetli bir yoldur. Aynı durum idare içinde söz konusudur. Davanın mükellefin lehine sonuçlanması halinde idare almak istediği verginin tamamından vazgeçmek durumunda kalmaktadır. Tüm bu ifadelerden hareketle vergi hatalarının mükellef ve idare açısından birçok faydası bulunan ve vergi alacağının hazineye en kısa sürede intikalini sağlayan, vergilemenin en az maliyetle gerçekleşmesini sağlayan idari aşamada çözümünün daha etkili bir yol olduğu ifade edilebilir. Genellikle bir buçuk yıllık bir periyoda yayılan düzeltme ve şikâyet işlemlerine ilişkin davaların haklılığından emin olunması halinde yargıya taşınması mantıklı görünmektedir. Aksi takdirde vergi aslının ve cezalarının yanı sıra normal vade tarihinden yargı kararının mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizine de katlanılacaktır.

Mükelleflere vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda çeşitli parasal maliyetler yüklenmektedir. Öncelikle düzeltme sonucunda mükellef ödemesi gereken verginin normal vade tarihinden düzeltmenin yapıldığı tarihe kadar geçen süreç için

hesaplanacak olan gecikme faizini, vergi aslını ve vergi ziyayı cezasını ödemekle yükümlü olmaktadır. Ancak idare kaynaklı vergi hataları için bu şartlar geçerli olmamakta, idare sadece vergi iadesinde bulunmaktadır. Bu durum mükellefler açısından hakkaniyete aykırı bir durum teşkil etmekte ve özellikle vergiye gönüllü uyumu azaltıcı bir unsur olarak göze çarpmaktadır.

Ülkemizde vergi inceleme oranlarının azlığından hareketle, mutlak ve açık vergi hataları dışındaki hataların idarece tespit edilmesinin zor olduğu söylenebilir. Ancak mevcut şartlarda kendi aleyhine bir hatası olduğunu saptayan mükellefin gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasını ödemekten kaçınmak için bunu idareye bildirmesi pek olası görünmemektedir. Bu nedenle vergi hataları için farklı uygulamalara gidilmesi, örneğin mükellefin ödeyeceği faiz ve cezaların hesaplanmasında normal vade tarihinden itibaren değil de hatalı vergilendirme işlemine bağlı olarak yapılan düzeltme tarihinden itibaren vade tarihinin dikkate alınarak hesaplanması gibi düzenlemeler mükelleflerin vergiye uyumunu arttırıcı ve verginin doğru miktarda alınmasını sağlayıcı gelişmeler olacaktır.

Çalışmanın son bölümünde vergi hatalarının mükellef ve idare açısından sonuçlarına yer verilmiştir. Vergi hataları ve sonuçları konusunda vergi idaresi personelinin ve SM ve SMMM'lerin görüşlerini tespit etme amacıyla İzmir İli ve çevresinde anket çalışması yapılmıştır. Yapılan bu anket ile vergi hataları ve vergi uygulamaları hakkında idare ve muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin alınması ve ne şekilde algılandığının tespiti amaçlanmıştır. Anketten elde edilen bulgular çalışmanın teorik kısmı ile örtüştüğü görülmektedir. Hem idare hem de vergi mükelleflerini temsilen muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasında taraflar vergi kanunlarının karmaşıklığının ve sıklıkla değişikliğe gidilmesinin vergi hatalarına yol açtıklarını ifade etmişlerdir.

Anket çalışmasından çıkan bir sonuç olarak vergi denetim birimlerinin çok başlılığının denetimden beklenen etkinliği azalttığı ve birimler arasında koordinasyonsuzluğa neden olduğu yargısı önem taşımaktadır. Ayrıca vergi hatalarının zamanında tespit edilmesi ve önlenmesinde de etkili olabilecek bir faktör olarak vergi idaresinin yeniden yapılandırılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu

nedenle 10.07.2011 tarih ve 646 Sayılı “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname*” ile vergi denetiminin organizasyon yapısında gidilen değişiklikle, Hesap Uzmanları Kurulu, Vergi Denetim Kurulu bünyesine dâhil edilmek suretiyle kapatılmasının, denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi ve denetimde etkinliğinin sağlanmasında önemli bir gelişme olduğu söylenebilir.

Verginin mali amacı, kamu giderlerinin finansmanı için gelir sağlanmasıdır. Vergi hataları nedeniyle zamanında tespit edilemeyen bu hatalar devletin temel gelir kaynağı olan vergilerde bir kayba neden olmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükellef kaynaklı vergi hatalarının ortaya çıkmasında başlıca etkili olan faktörlerin başında yer almaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı bu işin ehli olan kişilerce ve hatta kanunların uygulayıcısı durumunda olan idarece dahi hatalar yapılmasına neden olmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı arttıkça mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimleri olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu nedenle vergi hatalarının azaltılmasında vergi kanunlarının sade ve kolaylıkla anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulması ve bu kanunlarda sıklıkla değişikliğe gidilmesinden istikrarlı bir yapı kazandırılmasının önemli bir katkısı olacaktır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı temel vergileme ilkeleri arasında yer alan kesinlik ve belirlilik ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu ilke doğrultusunda her mükellefin ödeyeceği vergi kesinlik ve belirlilik ifade etmesi, mükellefin yerine getirmesi gereken şekli ve maddi yükümlülüklerin açık ve belli olmasının yanı sıra vergi uygulamalarının ve mevzuatının da açık, sade ve anlaşılabilir bir yapıda olmasını da ifade etmektedir. Ancak uygulamaya bakıldığında vergi mevzuatında sıklıkla yapılan değişikliklerin bir yandan mükelleflerin takibini zorlaştırarak vergilemede belirlilik ilkesine diğer yandan vergi kanunlarının geçici maddeler, mükerrer maddeler ve kaldırılan maddeler şeklinde karmaşık bir yapıya sahip olması vergilemede kesinlik ilkesinden sapmalara yol açtığı ifade edilebilir.

Mükellefler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belli bir zaman süreci içinde uyum sağlayabildiklerinden vergi düzenlemelerindeki

istikrarsızlıklar vergiye uyum maliyetini artırmaktadır. Mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimlerini artırmak için vergi kanunlarına ve uygulamalarına mümkün olduğunca basit ve anlaşılabilir bir yapı kazandırılmalıdır. Ayrıca vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu bilincinin toplum içinde aşılması ve vergi bilincinin geliştirilmesi açısından mükellef eğitim programları uygulamaya geçilmelidir.

Vergi dairelerindeki personelin belirli konularda uzmanlaşmasının sağlanması da önem taşımaktadır. Vergi hatalarının saptanması ve azaltılmasında nitelikli personelin yetiştirilmesi ve bu konuda uzmanlaşmaya gidilmesi sağlanmalıdır. Vergi idaresi personelinin iyi yetiştirilmesi ve uygulamaya hakim olması konusunda periyodik eğitimler verilmelidir. Vergi dairelerinin yeterli teknolojik donanıma kavuşturulması ve bilgi teknolojilerden istifade ederek hata ve hileleri beyanname verme ve hatta elektronik ortamda beyanname düzenlerken saptayacak elektronik programların geliştirilmesi, bu hataların saptanması ve azaltılmasında büyük bir yarar sağlayacaktır. Ayrıca vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi, mükellefin idareye olan güvenini artırıcı ve gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik tedbirlerin alınmasının önemini ortaya çıkarmaktadır.

Literatürde vergi yardımcıları olarak geçen muhasebe meslek mensupları mükelleflerin beyanlarının doğru ve zamanında yerine getirilmesinde, yani vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Muhasebe meslek mensupları vergi hatalarının ortaya çıkmasını önlemede mükelleflerden daha fazla bilgiye sahip olmaları nedeniyle herhangi bir vergi hatası ortaya çıktığında mükellefe doğru tavsiyelerde bulunarak bu hataların düzeltilmesinde ve azaltılmasında önemli bir işleve sahiptirler. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının idare ile mükellefler arasındaki ilişkilerin geliştirilmesinde ve mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamada katkıda bulunacakları ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

Acinoroğlu, S. (2009). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 23(3): 191- 207.

Adalet Bakanlığı (2011). *Adli Sicil 2010 Yılı İstatistik Tabloları*. http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2010/ist_tab.htm (15 Aralık 2011).

Adalet Bakanlığı (2010). *Adalet İstatistikleri 2009*. Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü. (4). www.adlisicil.adalet.gov.tr (12 Nisan 2011).

Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 28(1): 523- 548.

Ak, B. (2001). *Vergi Suç ve Cezaları*. Sirküler Rapor Serisi. Seri No: 2001-8. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgül, A. ve Çevik, O. (2003). *İstatistiksel Analiz Teknikleri (SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları)*. Ankara: Emek Ofset.

Akkaya, M. (1997). Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 46(1- 4): 185- 208.

Akkurt, M. N. (2002). Vergi Hatalarının Düzeltmesi ve Yargıya Geçiş. *Mükellefin Dergisi*. (120): 24- 35.

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu S. ve Yıldırım, E. (2005). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.

Anayasa Mahkemesi (2011). *Kararlar Bilgi Bankası*. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=search&id=24 (6 Haziran 2011).

Anders, S. B. ve Kasperski, M. D. (2003). Offer In Compromise. *The CPA Journal*. 73(10): 14-15.

Armağan, R. (2009). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*. (156): 199- 218.

Arı, N. (2006). Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*. (222): 99- 104.

Arpacı, A. Ö. (2010a). Vergi Hatasını Düzeltme. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*. (266): 25-31.

Arpacı, A. Ö. (2010b). Vergi Tarhiyatı Sonuçlarına Karşı Mükelleflerin Hukuksal Hakları. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*. (267): 29- 35.

Arslan, M. (2011). *Vergi Hukuku*. Bursa: MKM Yayıncılık.

Ateşgaoğlu, E. (2010). Vergi Usul Kanunu'nun 371. M addesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası Dergisi*. (343): 183- 199.

Ateşli, E. (2000). Uzlaşma Hataları ve Çözüm Yolları. *Yaklaşım Dergisi*. (89): 173- 179.

Attorney General's Department (2006). *Review of Tax Office Management of Part IVC Litigation (A Report to the Minister for Revenue and Assistant Treasurer)*" http://www.igt.gov.au/content/reports/Litigation_report/litigation_report.pdf (08 Şubat 2011).

Authenticated US Government Information (2003). *Treasury, Postal Service, and General Government Appropriations Bill 2003*. House of Representatives 107th Congress 2nd Session Report 107-575. <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CRPT-107hrpt575/pdf/CRPT-107hrpt575.pdf> (05 Nisan 2011).

Australian Taxation Office (2011). Correct A Mistake or Dispute A Decision. <http://www.ato.gov.au/businesses/pathway.aspx?pc=001/001/045> (05 Nisan 2011).

Australian Taxation Office (2011). Compromise of Taxation Debts, Practice Statement Law Administration. Chapter 27. PS LA 2011/3. <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?locid=%27PSR/PS20113/NAT/ATO%27&PiT=99991231235958> (20 Nisan 2011).

Australian Taxation Office (2011). Settlement of Debt Recovery Litigation, Practice Statement Law Administration. PS LA 2011/7. <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?locid=%27PSR/PS20117/NAT/ATO%27&PiT=99991231235958> (20 Nisan 2011).

Aydın, S. (2006). Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları. *Vergi Sorunları Dergisi*. (212): 31- 36.

Balcı, A. (2008). *Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi: SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi İle Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Başaran, F. (2000). Keyfilik Yaratıcısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: Uzlaşma Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi I. *Mükellefin Dergisi*. (90): 33- 42.

Baştuğ Gezer, A. (2010). Damga Vergisinin Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat Hükümlerinden Yararlanması. *Vergi Sorunları Dergisi*. (258): 70- 73.

Baykara, B. (2007). Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları. *Vergi Dünyası Dergisi*. (314): 11-20.

Bayraklı, H. H. (2006). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar: Kültür Merkezi Yayınları.

Bayraklı, H. H., Saruç, N. ve İ. Sağbaş (2004). Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları 19. Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss. 204- 254), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü. 10-14 Mayıs 2004.

Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trakya: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bildirici, Z. ve Gökbel, D. (2002). *Vergi Hukuku*. İstanbul.

Bilici, N. (2006). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Blakes (2009). *Litigation and Dispute Resolution in Canada*. Blakes Practice Guides. http://www.blakes.com/english/legal_updates/reference_guides/Litigation_&_Dispute_Resolution_in_Canada.pdf (20 Mayıs 2011).

Bozkurt, N. (2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (12): 15-22.

Budak, Y. (2006). Uzlaşma Kişiyel Özel Vergi Affı(mı)dır. *Vergi Dünyası Dergisi*. (304): 15- 20.

Büyüköztürk, Ş. (2002). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.

Can, İ. (2004). Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*. (145): 1-60.

Canada Revenue Agency (2009). *Resolving Your Dispute: Objection and Appeal Rights under the Income Tax Act*. <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/p148/p148-09e.pdf> (10 Nisan 2011).

Canadian Legislative Counsel Office (2011). *Income Tax Act*. <http://www.gov.pe.ca/law/statutes/pdf/i-01.pdf> (20 Haziran 2011).

Candan, T. (2001). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara.

Cangir, M. (2003). Avustralya Yönetim Sistemi. *Dünyada Kamu Yönetimi Araştırması Projesi (Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim)* (ss. 377- 407). AREM (Araştırma ve Etütler Merkezi). İçişleri Bakanlığı AREM Yayınları.

Carley, K. M., Robertson, D., Martin, M., Lee, J., Charles, J. ve Hırshman, B. (2010). Predicting Intentional and Inadvertent Non-compliance. *IRS Research Conference*. Washington, DC. June 29-30. http://www.casos.cs.cmu.edu/publications/papers/CMU%20IRS%20Research%20Conference_v7.pdf (05 Nisan 2011).

Cenk, R. (2001). Uzlaşma Yoluyla Kesinleşen ve Vergilendirme Hatası Yapılan Tarhiyatlarda Düzeltme. *Yaklaşım Dergisi*. (104): 216- 218.

Chapple, S. (1999). Income Tax Dispute Resolution: Can We Learn From Other Jurisdictions?. *Journal of Australian Taxation*. 2(5): 312- 328.

Civan, M. ve Kutlar, İ. (2005). İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama. <http://www.legalisplatform.net/Makale/Uyusmazliklarin%20Idari%20Asamada%20Cozumu%20ve%20Bir%20Ornek%20Uygulama.pdf> (10 Eylül 2011).

Çakmakçı, A. (2009). Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltilme Yollarına İlişkin Usuller. *Vergi Dünyası Dergisi*. 28 (332): 119- 124.

Dabner, J. (2008). Partners or Combatants: A Comment on The Australian Tax Office's View of Its Relationship With the Tax Advising Profession. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*. 3(1): 76- 94.

Danıştay Başkanlığı (2011). *Danıştay Kararları*. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (1 Şubat 2011).

DeFond, M. L. ve Jiambalvo, J. (1991). Incidence and Circumstances of Accounting Errors. *The Accounting Review*. 66(3): 643- 655.

Demir, V. Ve Bahadır, O. (2007). Muhasebe Manipülasyonu (Yöntemler ve Teknikler). *Mali Çözüm Dergisi*. (84): 103- 119.

Demir, V. (2006). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi -Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği-. *Mali Çözüm Dergisi*. (77): 1- 14.

Demirel, H. (1955). Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hata. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12(3): 100- 110.

Derdenger, P. (2008). *Arizona Tax: Correcting Property Tax Errors: Notice Of Error and Notice Of Claim Procedures*. [http://www.stepto.com/assets/html/documents/547064 - ARIZONA TAX - CORRECTING PROPERTY TAX ERRORS - NOTICE OF ERROR AND NOTICE OF CLAIM PROCEDURES.pdf](http://www.stepto.com/assets/html/documents/547064_-_ARIZONA_TAX_-_CORRECTING_PROPERTY_TAX_ERRORS_-_NOTICE_OF_ERROR_AND_NOTICE_OF_CLAIM_PROCEDURES.pdf) (15 Mayıs 2011).

Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlkem Ofset.

Doğrusöz, M. E. (1999). *Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dougherty, P. (2010). Make No Mistake. *Best's Review*, June.

Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayırımı: Hile Denetimi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 20(1): 347- 358.

Dumlu, H. (2002). Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikayet Yolu. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*. (380): 62- 64.

Encyclopedia of Everyday Law (2011). *IRS Audits*, 1-9. <http://www.enotes.com/everyday-law-encyclopedia/irs-audits> (6 Mayıs 2011).

Engin, R. (2005). Vergi Hatalarında Düzeltme. *Yaklaşım Dergisi*. (155): 122- 126.

Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Erdağ, N. (2002). *Türk Vergi Sistemi (Vergi Avantajları, Vergi Cezaları)*. İstanbul: Beta Yayınları.

Erdem, T. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*. Sirküler Rapor Serisi. Seri No: 2007-6. Ankara: TÜRMOB Yayınları,

Erdem, T. (2005). Hatalı Beyanın Sonuçları, *Vergi Sorunları Dergisi*. (196): 115-144.

Erginay, A. (1995). *Vergi Hukuku (İlkeler- Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi)*. Ankara: Savaş Yayınları.

Ernst&Young (2010). Tax Dispute Resolution: A New Chapter Emerges (Tax Administration Without Borders). *T Magazine*. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_dispute_resolution_a_new_chapter_emerges/\\$File/Tax_dispute.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_dispute_resolution_a_new_chapter_emerges/$File/Tax_dispute.pdf) (03 Mart 2011).

Erol, A., Demir, A. (2008). Tax Evading Incentives And Compromising, *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*. 23 (267): 61- 69.

Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(1): 229- 237.

Ersoy, Y. (1967). Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hatanın Hukuki- Psikolojik Anlamı. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*. 22(4): 249- 259.

Fayle, R. (1999). Mediation In Tax Disputes, *Journal of Australian Taxation*. (2): 93-101. www.buseco.monash.edu.au/blt/jat/1999-issue-2-fayle.pdf (02 Şubat2011).

Feld, L. P. ve Bruno S. F. (2002). *The Tax Authority and The Taxpayer (An Exploratory Analysis)*. www.crereg.univ-rennes1.fr/seminaire-pages-interieures/TAXEAUTHORITY.pdf (12 Eylül 2011).

Ferhatoğlu, E. ve Ferhatoğlu P. G. (2010). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Vergi Dünyası Dergisi*. (342): 150- 163.

Ferhatoğlu, E. (2010). *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*. İstanbul: Beta Yayınları.

Government Accountability Office (GAO) (2011). Tax Gap Complexity and Taxpayer Compliance. GAO-11-747T. <http://www.gao.gov> (28 Ağustos 2011).

GAO (2010). *Recovery Act: IRS Quickly Implemented Tax Provisions, but Reporting and Enforcement Improvements Are Needed, Report to Congressional Addressees*. GAO- 10- 349. www.gao.gov/recovery (25 Mart 2010).

GAO(2007). Management Report: Improvements Needed in IRS's Internal Controls, GAO-07- 689R. www.gao.gov (02 Ocak 2010).

GAO (2000). *Tax Administration: Assessment of IRS' 2000 Tax Filing Season*. GAO-01-158. www.gao.gov (02 Ocak 2010).

Geier, D. A. (1991). The Tax Court, Article III, And The Proposal Advanced By The Federal Courts Study Committee: A Study In Applied Constitutional Theory. *Cornell Law Review*. 76(985): 985- 1035.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2011a). Özelge Sistemi. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index.html> (12 Mayıs 2011).

GİB (2011b). *Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları (Uzlaşma, Cezalarda İndirim, İdari Mercilere Başvuru)*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

GİB (2010). *Faaliyet Raporu 2009*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

GİB (2008a). *Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanması*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

GİB (2008b). *Faaliyet Raporu 2007*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

GİB (2008c). *2009-2013 Stratejik Plan*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

Gerçek, A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 54 (3): 157-193.

Gerek, Ş. ve Aydın, A. R. (2005). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Gerken, L., Märkt, J. ve Schick, G. (2001). Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU. *Intereconomics*. (1): 244- 254.

Gökbel, D. (2000). *Mükellef Hakları*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gökbunar, R. ve Çetin, G. (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 17(1): 23- 45.

Gözübüyük, A. Ş. (2000). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. 14. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi.

Gutierrez, T. ve Hulen M. (1997). Easier Offers In Compromise. *Journal of Accountancy*. 184 (6): 57- 61.

Gündoğan, A. (2010). Vergi ve Cezalarda Kısmi Uzlaşma. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. (78): 86- 90.

Güngör, D. (2006). *Ceza Hukukunda Fiil Üzerinde Hata*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güvenç, İ. ve Tuay, E. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51.

Hacıgöl, H. ve Karataş, V. (2007). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikayet Yolu. *Vergi Dünyası Dergisi*. (315): 132-136.

Hesap Uzmanları Derneği (2007). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. İstanbul: Acar Basım.

IADRS (Federal Interagency Alternative Dispute Resolution Steering Committee) (2007). *Report For The President On The Use and Results of Alternative Dispute Resolution In The Executive Branch of The Federal Government*, Nisan.

Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS) (2010). *IRAS e-Tax Guide*. IRAS Voluntary Disclosure Programme.

International Accounting Standard 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (2009).

International Federation of Accountants (IFAC) (2004). *Handbook of International Auditing*. Assurance and Ethics Pronouncements.

International Revenue Service (IRS) (2011). *Internal Revenue Service Data Book 2010*. Mart.

IRS (2010). *2010 Annual Report To Congress, Taxpayer Advocate Service*. Volume One. Aralık.

IRS (2004). *Offer In Compromise (Form 656)*. <http://www.taxsos.com/f656july2004.pdf> (10 Nisan 2011).

Irmak, R., Kurnaz A. G., Çağlayan, B. ve Bal, B. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 7.

Ishimuro, K. (1997). The State of Taxpayers' Rights In Japan. *Revenue Law Journal*. 7(1): 164- 210.

Işık, İ., Topaç, S., (2006a). Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (300): 70-78.

Işık, İ. ve Topaç, S., (2006b). Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanma Koşulları. *Yaklaşım Dergisi*. (163): 70-78.

Işık, İ. ve Topaç, S., (2006c). Pişmanlık ve Islah Kurumundan Yararlanma Koşulları-II. *Yaklaşım Dergisi*. (164): 71-75.

Işık, İ. ve Topaç, S. (2006d). Pişmanlık ve Islah Koşullarına Uyulmaması ve Sonuçları. *Yaklaşım Dergisi*. (166): 93-100.

Işık, A. K., Karayılmazlar, E., Organ, İ. ve Işık, H.(2005). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). Vergiye Gönülü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 16(1): 173-190.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (2011). *Aylık Faaliyet Raporu (Mayıs 2011). Strateji Müdürlüğü*. <http://files.izmirvdb.gov.tr/istatistik/2011/Mayıs2011.pdf> (24 Temmuz 2011).

Jafarova, S. (2009). *İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karacan, S. (2009). *Muhasebede Dönem İçi İşlemleri*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karakoç, Y. (2007a). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2007b). *Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (1994). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karyağdı, N. (2006). Mükellef Hakları Bildirgesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (305): 44-47.

Karyağdı, N. (2001). *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*. Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayın No: 51.

Kayış, A. (2009). Güvenilirlik Analizi. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (ss. 403- 419). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Kaynak, H. (2007). Uzlaşma Sonuçları Kesin Midir?. *Vergi Dünyası Dergisi*. (313): 86- 88.

Kıldış, Y. (2000). Kayıtdışı Ekonominin Ulusal – Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2(2): 182-210.

Kırbaş, S. (2004). *Vergi Hukuku (Temel Kavram İlkeler ve Kurumlar)*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kızılot, ř. ve Kızılot, Z. (2010). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, ř. , şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KPMG (1999). Germany: 174. Tax Procedure: Tax Litigation and Dispute Resolution in Germany. *KPMG Germany*. <http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=7706> (6 Mayıs 2011).

Koç, C. (1990). Vergi Hatalarına Karşı Yönetmel ve Yargısal Başvuru Yolları. *Vergi Dünyası Dergisi*. (107): 60- 65.

Korkusuz, M. (1999). Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme. *Yaklaşım Dergisi*. (79): 74-79.

Koumoukelis, A. ve Kintis, C. (2009). Australia. *Dispute Resolution 2009 (In 51 Jurisdictions Worldwide)*. Getting The Deal Through, Law Business Research Ltd., Londra.

Kumrulu, A. G. (1979). Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 36 (1): 147- 162.

Kurnaz, H. ve Erim, M. (2004). Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulünde Süreler, Düzeltme Zamanaşımı ve Düzeltme Sonucu İadesi Gereken Paraların İade Usulü *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*. (191): 84- 90.

Küçük, E. ve Uzay, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi Dergisi*. (32): 239- 258.

Küçüksille, E. (2009). Parametrik Hipotez Testleri. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (ss. 73- 82). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Kvanli, A. H. ve Schauer, R. (2005). Is Your Agency Too Conservative?, *Journal Of Government Financial Management*. 54(2): 30-39.

Ledgerwood, S. (2006). Modern Tax Litigation: How To Gain Tactical Advantage From The Initial Transaction Through Case Resolution. *Tax Litigation Best Practices (Leading Lawyers on Audit and Dispute Avoidance, Tax Court, Arbitration Strategies and IRS Investigations)*.

Leith Business Association (2011). *Taxes Management Act 1970*. http://leith.org.uk/index.php?option=com_docman&task=doc (6 Haziran 2011).

Logue, K.D. (2005). Tax Law Uncertainty and The Role of Tax Insurance. *Virginia Tax Review*. 25 (2): 339- 414.

Maliye Bakanlığı (2011). *Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2010*, www.maliye.gov.tr (1 Haziran 2011).

Maliye Bakanlığı (2011). *2011 Yılı Performans Programı*, www.maliye.gov.tr (12 Haziran 2011).

Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı (2010). *Maliye Teftiş Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.

McDonough, K. J. (1993). Resolving Federal Tax Disputes Through ADR. *Arbitration Journal*. (1): 38- 46.

Mehrban, M. (2010). Tax Disputes, *Financier Worldwide Magazine*, Ağustos, www.financierworldwide.com (12 Mart 2011).

Melikoğlu, B. (2007). *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Melville, A. (2004). *Taxation, Finance Act 2003*. Prentice Hall Financial Times.

Molex (2006). United States Securities and Exchange Commission. *Annual Report Pursuant To Section 13 Or 15(D) Of The Securities Exchange Act of 1934*. [www.wikinest.com/stock/Molex_\(MOLX\)/Filing/10-K/2006/Molex_Fy2006_10-K/D264151](http://www.wikinest.com/stock/Molex_(MOLX)/Filing/10-K/2006/Molex_Fy2006_10-K/D264151) (12 Eylül 2011).

Muter, N., Çelebi, K. Ve Sakınç, S. (2003). *Kamu Maliyesi*. Emek Matbaası, Manisa.

Mutluer, M. K. (2006). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Myddelton, D. R. (2009). *Murgins Of Error In Accounting*. Palgrave Macmillan.

National Audit Office (NAO)(2007). *Helping Individuals Understand and Complete Their Tax Forms*. HM Revenue & Customs, Report By The Comptroller and Auditor General. www.tso.co.uk/bookshop (12 Mart 2010).

National Tax Agency (NTA) (2010a). *2010 Income Tax Guide For Foreigners*,.

NTA (2010b). *National Tax Agency Report 2010*. http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2010e.pdf (3 Mart 2011).

Nazalı, E. (2007). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar. *Vergi Dünyası Dergisi*. (313): 119- 130.

Niemirowski, P., Baldwin, S. ve Wearing, A. (2003). Tax Related Behaviours, Beliefs, Attitudes and Values and Taxpayer Compliance In Australia. *Journal of Australian Taxation*. 6(1): 132- 165.

Niemirowski P. ve Wearing, A. (2003). Taxation Agents and Taxpayers Compliance, *Journal of Australian Taxation*. 6(2): 166- 200.

OECD (1990). Taxpayers’ Rights and Obligations – A Survey of The Legal Situation in OECD Countries, Committee of Fiscal Affairs. <http://www.oecd.org/pdf/M00023000/M00023881.pdf> (24 Aralık 2010).

Oktar, S. A. (2009). Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi. *Vergi Sorunları Dergisi*. (249): 7- 14.

Oktar, S. A. (1997). Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler. *Sayıştay Dergisi*. (25): 63- 105.

Oto, Ş. (1996). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*. (97): 59- 84.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2008). *Vergi Hukuku*, Ocak, Ankara.

Öner, E. (2006). Mükellef Hakları- II, *Yaklaşım Dergisi*. (157): 20- 23.

Öner, E. (2005a). Mükellef Hakları- I, *Yaklaşım Dergisi*. (156): 23- 27.

Öner, E. (2005b). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service) Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması*. Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Özbalcı, Y. (2003). *Vergi Davaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özbalcı, Y. (1999). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özbilen, Ş. (1997). *Kamu Maliyesi*. Muğla: ÜNYAY Yayıncılık.

Özdamar, M. ve Çakar, E. (2009). 5510 Sayılı Kanun'da Düzenlenen Uzlaşma Kurumunun Vergi Hukuku Eksenli Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. (91): 277- 284.

Özdamar, K. (1999). *Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.

Özgenç, S. (2007). Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği. *Vergi Dünyası Dergisi*. (305): 184- 193.

Özpehriz, N. (2006). Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması, *Vergi Dünyası Dergisi*. (294): 109- 113.

Özyer, M. (2003). *Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Quijano, J. ve Mock, P. R. (2010). I.R.C. 7430 Attorney's Fees: Navigating Section 7430 And A Call For The Final Act. *Fordham Journal of Corporate & Financial Law*. 15 (3): 731- 770.

Parsly, D. (2007). The Internal Revenue Service And Alternative Dispute Resolution: Moving From Infancy To Legitimacy. *Cardozo J. Of Conflict Resolution*. (8): 677-715.

Pedwell, K. (2000). *Influence of Accounting on Tax Court Decisions An Empirical Analysis*. Calgary: The University of Calgary Faculty of Management Degree of Doctor of Philosophy.

Peerce, M. J. ve Marculis, M. (2010). United States- New York, *Dispute Resolution 2010*. Getting The Deal Through. <http://www.stillmanfriedman.com/siteFiles/News/0A570AB40F36A47BCD9A07D428CB5316.pdf> (12 Mayıs 2011).

Pehlivan, O. (2007). *Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, O. (2002). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pehlivan, Y. (2005). Cezalarda İndirim Uygulamasının Usul ve Esasları. *Yaklaşım Dergisi*. (151): 113- 118.

Perçin, N. (2007). Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat. *Mali Çözüm Dergisi*. (79): 155- 164.

Perez, J. C. (2007). NHS contractor CSC delays results after tax accounting errors, <http://www.computerworlduk.com/news/it-business/3263/nhs-contractor-csc-delays-results-after-tax-accounting-errors/> (12 Eylül 2011).

Portwood, T. (2011). France, *The International Comparative Legal Guide To: Litigation & Dispute Resolution 2011 (A Practical Cross- border insight into litigation & dispute resolution)*. Global Regal Group, Londra.

Reisoğlu, S. (1997). *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Resmi Gazete (2011). 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> (05 Nisan 2011).

Rhoades, S. C. (1997). Costly False Detection Errors and Taxpayer Rights Legislation: Implications for Tax Compliance, Audit Policy and Revenue Collections. *The Journal of the American Taxation Association*. (19): 27- 47.

Saban, N. (2006). Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (31): 59- 61.

Saban, N. (2002). *Vergi Hukuku*. İstanbul.

Sakarya Vergi Daire Başkanlığı (2011). *Vergi İncelemelerinde Bilanço ve Gelir Tablosu Analizi*. http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/Vergi_bilanço_Analizi.pdf (10 Ağustos 2011).

Sansing, R. (1997). Voluntary Binding Arbitration As An Alternative To Tax Court Litigation, *National Tax Journal*. 50(2): 279- 296.

Sarı, M. A. (2011). Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözömlenmesi- I, *Yaklaşım Dergisi*. (225): 20-25.

Selek, S. ve Arıkan, Z. (2004). Muhasebe Düzensizlikleri ve Vergilendirme. *Vergi Dünyası Dergisi*. Yıl: 23(275): 20-30.

Serim, N. (2006). Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*. (214): 97- 111.

Sermaye Piyasası Kurulu (2011). *Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X, No: 22 Tebliğ*. <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T&submenuheader=-1> (10 Şubat 2011).

Sermaye Piyasası Kurulu (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No: 22. <http://www.spk.gov.tr> (3 Ocak 2011).

Seviğ, V. (2010). *5.5 yıldır Düzeltilemeyen Vergi Hatası*. www.bumindogrusoz.com (10 Ağustos 2011).

Sipahi, B. (2004). SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler. *Mali Çözüm Dergisi*. (67): 114-121.

Shibano, T. (1990). Assessing Audit Risk From Errors and Irregularities. *Journal of Accounting Research*. (28): 110- 140.

Skat (Danish Tax and Customs Administration) (2009). *Compliance with tax rules by private individuals in Denmark Tax year 2006*. <http://www.skat.dk/getFile.aspx?Id=76359> (10 Ağustos 2011).

Smith, K.W. ve Stalans, L.J. (1994). Negotiating Strategies for Tax Disputes: Preferences of Taxpayers and Auditors. *Law and Social Inquiry*. 19(2): 337- 368.

Sönmez, E., Ayaz, G. (1999). *Vergi Yargısı*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Stason, E. B. (1930). Judicial Review of Tax Errors: Effect of Failure to Resort to Administrative Remedies. *Michigan Law Review*. 28(6): 637- 786.

Swedish Tax Agency (2005). *Taxes In Sweden 2005 (An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden)*. Şubat.

Sungur, O. (2009). Korelasyon Analizi. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (ss. 115-127). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Şentürk, A.G. ve Alpaslan, M. (2009a). Vergi(Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi (I). *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. (71): 270-282.

Şentürk, A.G. ve Alpaslan, M. (2009b). Vergi(Ceza) Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi (II). *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. (72): 311-322.

Şenyüz, D. (2008). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Şeker, S. (2009). Muhasebe Hilesi Üzerine. *Yaklaşım Dergisi*. (196): 105-110.

Şimşek, C. T. (2004). Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (277): 96- 98.

Taş, F. (2007). Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri. *Maliye Dergisi*. (152): 116- 120.

Taş, M. (2005). *Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Tax Department of Fraser Milner (2011). Deal or No Deal. *Tax Topics* (2032). http://www.fmc-law.com/upload/en/publications/2011/0211_Fitzsimmons_Deal_or_No_Deal_Tax_Topics.pdf (10 Nisan 2011).

Teftiş Kurulu Başkanlığı (2010). *2010 Yılı Faaliyet Raporu*. Nisan. Ankara.

Tekbaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Thomas, S. (2007). Overview of ADR Options At The IRS. *Journal of Consumer & Commercial Law*. 10(3): 126- 129.

Tran, B. (2002). The Chinese & Australian Tax Systems: A Comparative Overview. Australian Taxation Studies Program (ATAX). *ATAX Discussion Paper Series* No: 11. University of New South Wales. Australia.

Treasury Inspector General For Tax Administration (TIGTA) (2011); *Some Taxpayer Responses to Math Error Adjustments Were Not Worked Timely and Accurately*, <http://www.tigta.gov> (2 Ağustos 2011).

Tokaç, G. (2009). Vergi İle İlgili Hesaplarda Veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar İle Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi. *Mali Çözüm Dergisi*. (91): 189-196.

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2010); *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir.

Tosuner, M., Arıkan, Z., Akdeniz, H. A. ve Yurtsever, H. (2008). Comparative Decision Analysis of the Implementation of Tax Cancellation in Countries. *Journal of Review of Social, Economic and Business Studies*. (10/ 11): 1-37.

Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Tunçer, M. (2005). Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 7(1): 217- 228.

Turmangil, C. (1982). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 39(1-4): 125- 156.

Türk, İ. (1992). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Türk Dil Kurumu (2011). *Sözlükler*. www.tdk.gov.tr (1 Şubat 2010).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) (2010). *KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliği Sıra No 208*. 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı RG.

TMSK (2005a). *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8) Hakkında Tebliğ Sıra No: 5*. www.tmsk.org.tr (10 Şubat 2010).

TMSK (2005b). *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ*. <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/kavram.doc> (15 Aralık 2010).

Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ufuk, M. T. (2001). *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları*". *Yaklaşım Dergisi*. (104): 106- 111.

Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.

United Nations (UN) (2010). *Report By The Subcommittee On Dispute Resolution: Arbitration As An Additional Mechanism To Improve The Mutual Agreement Procedure*. Committee Of Experts On International Cooperation In Tax Matters Sixth Session. http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/Report_DisputeResolution.pdf (11 Şubat 2011).

Ural, A. ve Kılıç, İ. (2005). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Ünal, N.A. (2004). Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*. (189): 29- 43.

Ürel, G. (2007). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Yaşar, F. (2009). Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları. *Vergi Raporu*. (118): 91- 96.

Yaşın, M. (2009). Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Yeniden Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Yapılabileceği. *Yaklaşım Dergisi*. (202): 57-59.

Yaşın, M. (2006). *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*. Eylül: Yaklaşım Yayınları.

Yavuz, E. (2007). *Türk ve İngiliz Hukukunda Hile Kavramına Bakış*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yereli, A. N. (2008). Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komsiyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi. *Ege Akademik Bakış*. 8 (2): 823- 842.

Yerlikaya, G. K. (2005). *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Beyan ve Yargı Yolu*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Yerlikaya, K. (2004). Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II. *Yaklaşım Dergisi*. (138): 165- 169.

Yılmaz, E. (1996). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Yoon, S. S. (1995). *Tax Litigation, Settlement and Tax Reporting Game*. Unpublished Doctoral Dissertation. Urbana: University of Illinois.

Yurtsever, H. (2010). Anatomy of Taxpayers' Rights: Case Study of Turkey. *Pakistan Journal of Social Sciences*. 7 (5): 334- 346.

Yurtsever, H. (2007). *Vergi Hukukunda Terkin*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yüce, M. (2010). *Türk Vergi Yargısı*. Bursa: Ekin Basım Yayın.

Yükçü, S., Gönen, S. (2010). Elektronik Muhasebe Uygulamalarında Hile Denetimi Süreçleri. *Vergi Dünyası Dergisi*. (342): 27- 30.

EKLER

EK 1 Vergi İdaresi Personeline Uygulanan Anket Formu

“TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE SONUÇLARI” HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI

Genel Açıklama

Bu araştırma, Türkiye’de vergi hatalarının yapısını vergi idaresi mensuplarının olumlu veya olumsuz görüşleri doğrultusunda belirlemek amacıyla düzenlenmiş olup tamamen **akademik amaçlı** olduğu için, hiçbir şekilde *kimlik bilgileriniz istenmemektedir*. Bu anket çalışmasındaki bilgiler gizli tutulacağından yanıtlarınızı içtenlikle verebilirsiniz. Lütfen sorularda yer alan her bir seçeneği dikkatlice okuyup, sizin için uygun olan seçeneği yanlarında bulunan kutucuklara işaretleyiniz. Hiçbir sorunun ve maddenin doğru ya da yanlış cevabı yoktur. Çalışmanın oluşmasında yapacağınız katkılarınızdan dolayı teşekkür ederim.

MİNE BİNİŞ

Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. Doktora Öğrencisi

- 1. Cinsiyetiniz:** Bay () Bayan ()
- 2. Yaşınız:** 20-29 () 30-39 () 40-49 () 50-59 () 60 ve üzeri ()
- 3. Mesleğiniz:** Vergi Müfettişi () Vergi Müfettiş Yrd. () Gelir Uzmanı () Gelir Uzman Yrd. () Servis şefi () Vergi dairesi müdürü () Müdür yrd. () Memur () Diğer ()
- 4. Meslek mensubu olarak fiili çalışma süreniz?:** 0-3 () 4-6 () 7-10 () 11-15 () 16 ve üzeri ()
- 5. Eğitim düzeyiniz:** Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

Aşağıda belirtilen ifadelere katılıp katılmadığınızı, lütfen belirtilen ölçeğe göre işaretleyiniz.	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
6. Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmak zordur.					
7. Vergi ile ilgili kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir.					
8. Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için yeterli hazırlık dönemi tanınmamaktadır.					
9. Vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır.					
10. Mükelleflerin beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur.					
11. Ülkemizde incelenecek mükellef seçiminde isabetli seçimler yapılmamaktadır.					
12. Mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemektedirler.					
13. Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.					
14. Vergi dairelerindeki iş yoğunluğu nedeniyle vergi uygulamaları ile ilgili gerekli bilgi edinilmemesi vergi hatalarına yol açmaktadır.					
15. Vergi dairelerinde yeterli teknolojik imkânlardan faydalanılmaması idare kaynaklı vergi hatalarına yol açmaktadır.					

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
16. Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulmaması vergi hatalarına yol açmaktadır.					
17. Vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltmaktadır.					
18. Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır					
19. Vergi hatalarının mükellef aleyhine ortaya çıkması halinde verginin tahsil süreci daha çabuk işlemekteyken vergi hatalarının mükellef lehine ortaya çıkması halinde mükellefe verginin iadesi uzun bir sürece yayılmaktadır.					
20. Vergi incelemelerinde yeterli zaman ayrılamamaktadır.					
21. Hata ile hile kavramı arasındaki farkın açıkça VUK’unda belirtilmemiş olması, hilenin tanımına yer verilmemiş olması uygulamada zorluklara yol açmaktadır.					
22. Kanunda maddi hata kavramına açıklık getirilmemesi uygulamada vergi hataları ile maddi hataların karıştırılmasına yol açmaktadır.					
23. Vergi hataları vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlanmasından kaynaklanmaktadır.					
24. Vergi hataları vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanmaktadır.					
25. Vergi hatalarının yargı aşamasında düzeltilmesinde Vergi Usul Kanunu’nda yer almayan hususlarla ilgili uygulanacak olan kanun maddelerinin açıkça yer almaması uygulamada sorunlara yol açmaktadır.					
26. Vergi hataları yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirilmesindeki dikkatsizlikten doğmaktadır.					
27. Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır.					
28. Vergi hataları vergi mükelleflerinin vergi yükünün fazla olması kaynaklı olarak bir vergiden kaçınma eğilimleridir.					
29. Türkiye’de gereğinden fazla vergi türü vardır.					
30. Türkiye’de denetim birimlerinin merkezi ve taşra şeklinde ayrı örgütlenmesi aralarındaki koordinasyonu olumsuz etkilemektedir.					
31. Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur.					
32. Vergi incelemesi her yıl belli plan ve programla yapılmaktadır.					
33. Vergi incelemesi bağımsız bir kurum haline getirilmelidir.					
34. Vergi sayısının azaltılması vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.					
35. Vergi ile ilgili düzenlenen kanunların, tebliğlerin ve sirküler gibi alt mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.					
36. Vergi dairelerinde çalışan personel sayısının artırılması mükellef ile idare arasındaki iletişimin daha sağlıklı bir şekilde yürütülmesini ve mükellef kaynaklı vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.					
37. Vergi ile ilgili konularda vatandaşların medya yolu ile bilgilendirilmesi, mükelleften kaynaklanan vergi hatalarını azaltacaktır.					
38. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerinden e-posta yolu veya telefon ile haberdar edilmesi faydalı olacaktır.					

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
39. Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.					
40. Muhasebe bürolarına bilgilendirici broşürlerin dağıtılması faydalı olacaktır.					
41. Vergi incelemelerinin artması vergi hatalarının belirlenme sürecini hızlandırmıştır.					
42. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı etkin olarak çalışmaktadır.					
43. Vergi sistemindeki değişiklikler kolaylıkla takip edilmektedir.					
44. Vergi idaresi adil davranmakta ve profesyonel hizmet vermektedir.					
45. Vergi idaresi gizliliğe saygı göstermektedir.					
46. Vergi idaresi tatmin edici şekilde tavsiye ve bilgi vermektedir.					
47. Vergi idaresi vergi sorunlarına ilişkin kararlarını içtenlikle açıklanmaktadır.					
48. Vergi idaresi mükellef odaklı davranmaktadır.					
49. Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.					
50. Nitelikli personel istihdamı vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır.					
51. Vergi sistemimiz mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılır bir niteliktedir.					
52. Yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeterli motivasyona sahibim.					
53. Hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır.					
54. Düzeltme mekanizması vergi idarelerine tanınmış bir hak niteliğindedir.					
55. Vergi hataları idari aşamada hızla çözülmektedir.					

56. Vergilendirme hatalarının hesap hatalarına kıyasla ortaya çıkarılması daha zordur?

Evet () Hayır ()

57. Sizce, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip midirler? Evet () Hayır ()

58. Bir vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözülmesindenense yargıya taşınmasında aşağıdakilerden hangisi sizce daha etkili bir faktördür? (önem sırasına göre 1'den 5'e kadar sıralayınız) (**1 en önemli faktör, 5 en az önemli faktör**)

- İdari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi ()
- İdari aşamadaki prosedürlerin fazlalığı ()
- Müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu ()
- İdari aşamada mali müşavirlik müessesesinin etkin olmayışı ()
- İdare ile karşı karşıya gelinmek istenmemesi ()

59. Size göre vergi hatalarının doğmasında önem sırasına göre etkili olan faktörleri 1'den 5'e kadar sıralayınız. (**1 en önemli faktör, 5 en az önemli faktör**)

- Mevzuattaki karışıklıklar ()
- Muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında yapılan yanlışlıklar ()
- Matematiksel yanlışlıklar ()
- Finansal tablolar hazırlanırken bilgilerin yanlış kullanılması ()
- Muhasebe standartları ile vergi mevzuatının yeterince entegre olmaması ()

- 60.** Vergi hatalarının mümkün olan en alt düzeye indirilebilmesinde size göre etkili olan faktörleri en önemlisinden en az önemlisine sıralayınız. (**1 en önemli faktör, 5 en az önemli faktör**)
- Vergi kanunlarının konusunda uzman kişilerce oluşturulacak bir komisyonda yeniden yazılması. ()
 - Ağır cezai yaptırımlar etkili olacaktır. ()
 - Vergi bilincinin geliştirilmesi. ()
 - Vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanması. ()
 - Vergilendirme işlemleri ile ilgili uygulamalara sadece vergi hukukunda yer verilmesi, özel kanunlara atıfta bulunulmaması. ()
- 61.** Vergi hatalarını doğuran etkenler arasında hangi faktör daha etkilidir?
- Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik değişikliklerin takibi zorlaştırması. ()
 - Vergi kanunlarının açık ve genel olmaması. ()
 - Belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği. ()
 - Vergi sisteminin yeterli oto kontrol mekanizmasına sahip olmaması. ()
 - Vergi sisteminin teknolojiye, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması. ()
- 62.** Mükelleflerce yapılan vergi hatalarında aşağıda yer alan seçeneklerden hangisi ile daha fazla karşılaştınız?
- Basit aritmetik yanlışlıklar ()
 - Defterlerde yapılan rakam hataları. ()
 - Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması ()
 - Mahsupların yanlış yapılması veya hiç yapılmaması. ()
 - Vergi kanunlarının yanlış yorumlanması ()
- 63.** Sizce vergi sisteminde yapılacak bir değişimde en çok neye dikkat edilmelidir?
- Evrensel vergilendirme ilkelerine uygun, ()
 - Birbiri ile uyumlu olmalıdır, ()
 - Sorun ve uyuşmazlıklara kaynaklık etmeyen, ()
 - Gelişen teknoloji ile uyumlu çalışmaya imkân verecek yaklaşımları içeren, ()
 - Sık sık değiştirilmesine gerek göstermeyen bir yapıda olmasına dikkat edilmelidir. ()
- Anket soruları sona ermiştir, çalışmamıza göstermiş olduğunuz ilgi için Teşekkürler...**

EK 2 Muhasebe Meslek Mensuplarına Uygulanan Anket Formu

“TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE SONUÇLARI” HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI

Genel Açıklama

Bu araştırma, Türkiye’de vergi hatalarının yapısını muhasebe meslek mensuplarının olumlu veya olumsuz görüşleri doğrultusunda belirlemek amacıyla düzenlenmiş olup tamamen **akademik amaçlı** olduğu için, hiçbir şekilde *kimlik bilgileriniz istenmemektedir*. Bu anket çalışmasındaki bilgiler gizli tutulacağından yanıtlarınızı içtenlikle verebilirsiniz. Lütfen sorularda yer alan her bir seçeneği dikkatlice okuyup, sizin için uygun olan seçeneği yanlarında bulunan kutucuklara işaretleyiniz. Hiçbir sorunun ve maddenin doğru ya da yanlış cevabı yoktur. Çalışmanın oluşmasında yapacağınız katkılarınızdan dolayı teşekkür ederim.

MİNE BİNİŞ

Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. Doktora Öğrencisi

- 1. Cinsiyetiniz:** Bay () Bayan ()
- 2. Yaşınız:** 20-29 () 30-39 () 40-49 () 50-59 () 60 ve üzeri ()
- 3. Mesleğiniz:** SM () SMMM () YMM ()
- 4. Meslek mensubu olarak fiili çalışma süreniz?:** 0-3 () 4-6 () 7-10 () 11-15 () 16 ve üzeri ()
- 5. Eğitim düzeyiniz:** Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()
- 6. Sürekli muhasebe veya danışmanlık hizmeti verilen vergi mükellefi sayınız nedir?**
1-5 () 6-10 () 11-20 () 21-30 () 31 ve üzeri ()
- 7. Hangi tür hizmetler mükelleflerce sizden talep edilmektedir?:**
Yatırım danışmanlığı () Vergi danışmanlığı () Finansal raporlama () Maliyet Analizi ()
Finansal Analizi () Bütçeleme ()
- 8. Vergi uygulamalarındaki değişiklikleri nereden takip ediyorsunuz?:**
Meslektaşlarımdan () Vergi dairesinden () İnternette () Resmi Gazeteden () Meslek Odalarından () Süreli Yayınlardan ()

Aşağıda belirtilen ifadelere katılıp katılmadığınızı, lütfen belirtilen ölçeğe göre işaretleyiniz.	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
9. Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmak zordur.					
10. Vergi ile ilgili kanunlar yeterince açık ve anlaşılır değildir.					
11. Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için yeterli hazırlık dönemi tanınmamaktadır.					
12. Vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtı bulunmamaktadır.					
13. Mükelleflerin vergi beyannamelerini profesyonel bir yardım almadan düzenlemeleri zordur.					
14. Ülkemizde incelenecek mükellef seçiminde isabetli seçimler yapılmamaktadır.					
15. Türkiye’de muhasebe alanında eğitilmiş eleman sıkıntısı yaşanmaktadır.					
16. Mükellefler vergi ile ilgili işlemlerde gerekli özeni göstermemektedirler.					
17. Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.					
18. Vergi dairelerindeki iş yoğunluğu nedeniyle vergi uygulamaları ile ilgili gerekli bilgi edinilmemesi vergi hatalarına yol açmaktadır.					

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Tamamen Katılmıyor
19. Vergi dairelerinde yeterli teknolojik imkânlardan faydalanılmaması idare kaynaklı vergi hatalarına yol açmaktadır.					
20. Vergi mükellefiyeti ile vatandaşlık arasında etkin bir bağ kurulmaması vergi hatalarına yol açmaktadır.					
21. Vergi hataları muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır.					
22. Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır.					
23. Vergi hatalarının mükellef aleyhine ortaya çıkması halinde verginin tahsil süreci daha çabuk işlemekteyken vergi hatalarının mükellef lehine ortaya çıkması halinde mükellefe verginin iadesi uzun bir sürece yayılmaktadır.					
24. Vergi incelemelerinde yeterli zaman ayrılamamaktadır.					
25. Hata ile hile kavramı arasındaki farkın açıkça VUK’unda belirtilmemiş olması, hilenin tanımına yer verilmemiş olması uygulamada zorluklara yol açmaktadır.					
26. Kanunda maddi hata kavramına açıklık getirilmemesi uygulamada vergi hataları ile maddi hataların karıştırılmasına yol açmaktadır.					
27. Vergi hataları vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlanmasından kaynaklanmaktadır.					
28. Vergi hataları vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanmaktadır.					
29. Vergi hataları vergi idaresinin dikkatsizliğinden kaynaklanmaktadır.					
30. Vergi hataları yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirilmesindeki dikkatsizlikten doğmaktadır.					
31. Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır.					
32. Vergi hataları vergi mükelleflerinin vergi yükünün fazla olması kaynaklı olarak bir vergiden kaçınma eğilimleridir.					
33. Türkiye’de gereğinden fazla vergi türü vardır.					
34. Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur.					
35. Vergi incelemesi her yıl belli plan ve programla yapılmaktadır.					
36. Vergi sayısının azaltılması vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.					
37. Vergi ile ilgili düzenlenen kanunların, tebliğlerin ve sirküler gibi alt mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.					
38. Türk Muhasebe Standartları Uluslararası muhasebe standartları ile uyum içerisindedir.					
39. Vergi dairelerinde çalışan personel sayısının artırılması mükellef ile idare arasındaki iletişimin daha sağlıklı bir şekilde yürütülmesini ve mükellef kaynaklı vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.					
40. Vergi ile ilgili konularda vatandaşların medya yolu ile bilgilendirilmesi, mükelleften kaynaklanan vergi hatalarının azaltacaktır.					
41. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerinden e-posta yolu veya telefon ile haberdar edilmesi faydalı olacaktır.					
42. Vergi ceza oranlarının artırılması mükellefleri daha dikkatli davranmaya iterek vergi hatalarının azalmasını sağlayacaktır.					
43. Muhasebe bürolarına bilgilendirici broşürlerin dağıtılması faydalı olacaktır.					
44. Vergi incelemelerinin artması vergi hatalarının belirlenme sürecini hızlandırmıştır.					
45. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı etkin olarak çalışmaktadır.					
46. Vergi sistemindeki değişiklikler kolaylıkla takip edilebilmektedir.					

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
47. Vergi idaresi adil ve profesyonel hizmet vermektedirler.					
48. Vergi idaresi gizliliğe saygı göstermektedir.					
49. Vergi idaresi tatmin edici şekilde tavsiye ve bilgi vermektedir.					
50. Vergi idaresi vergi sorunlarına ilişkin kararlarını içtenlikle açıklamaktadır.					
51. Vergi idaresi vergi yasalarına uygun davranmak için maliyetleri en aza indirmede yardım etmektedir.					
52. Vergi idaresi mükellef odaklı davranmaktadır.					
53. Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.					
54. Nitelikli personel istihdamı vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır.					
55. Vergi incelemeye yetkili olanlar vergi hatalarını gösterip bir daha bunların ortaya çıkmasını önlemektedirler.					
56. Vergi sistemimiz mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılır bir niteliktedir.					
57. Vergi denetim elemanları yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeterli motivasyona sahiptir.					
58. Hatalar daha çok matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır.					
59. Düzeltme mekanizması vergi idarelerine tanınmış bir hak niteliğindedir.					
60. Vergi hataları idari aşamada hızla çözülmektedir.					

61. Hizmet verdiğiniz mükellef lehine vergi hataları ortaya çıktığında vergi dairesince hiç kendiliğinden haber verildi mi?

Evet () Hayır ()

62. Vergilendirme hatalarının hesap hatalarına kıyasla ortaya çıkarılması daha zordur?

Evet () Hayır ()

63. Sizce, mükellefler idari çözüm yollarına başvurmanın, kendilerine sağladığı avantajlar hakkında yeterli bilgiye sahip midirler? Evet () Hayır ()

64. Bir muhasebeci olarak sizce mesleğinizi icra ederken hangi faktör/faktörler daha önemlidir? (önem sırasına göre 1'den 5'e kadar sıralayınız)

- Kamuya ve mükellefe karşı sorumluluk ()
- Mesleği layıkıyla yapabilmek ()
- Bilgi ve belgeleri doğru olarak aktarmak ()
- Yasadan çok meslek etiğini öne çıkarmak ()
- Mükellef ile kamu arasındaki ilişkileri dengelemek ()

65. Bir vergi uyumsuzluğunun idari aşamada çözümlenmesinden önce yargıya taşınmasında aşağıdakilerden hangisi sizce daha etkili bir faktördür? (önem sırasına göre 1'den 5'e kadar sıralayınız)

- İdari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı düşüncesi ()
- İdari aşamadaki prosedürlerin fazlalığı ()
- Müracaat için tanınan sürenin kısa oluşu ()
- İdari aşamada mali müşavirlik müessesesinin etkin olmayışı ()
- İdare ile karşı karşıya gelmek istenmemesi ()

66. Size göre vergi hatalarının ortaya çıkmasında etkili olan faktörleri en önemlisinden en az önemlisine sıralayınız. (1 en önemli faktör, 5 en az önemli faktör)

- Mevzuattaki karışıklıklar ()
- Muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında yapılan yanlışlıklar ()
- Matematiksel yanlışlıklar ()
- Finansal tablolar hazırlanırken bilgilerin yanlış kullanılması ()
- Muhasebe standartları ile vergi mevzuatının yeterince entegre olmaması ()

67. Vergi hatalarının mümkün olan en alt düzeye indirilebilmesinde size göre etkili olan faktörleri en önemlisinden en az önemlisine sıralayınız. (1 en önemli faktör, 5 en az önemli faktör)
- Vergi kanunlarının konusunda uzman kişilerce oluşturulacak bir komisyonda yeniden yazılması ()
 - Ağır cezai yaptırımlar etkili olacaktır ()
 - Vergi bilincinin geliştirilmesi. ()
 - Vergi kanunları arasında paralellik ve bütünlük sağlanması. ()
 - Vergilendirme işlemleri ile ilgili uygulamalara sadece vergi hukukunda yer verilmesi, özel kanunlara atıfta bulunulmaması. ()
68. Vergi hatalarını doğuran etkenler arasında hangi faktör daha etkilidir?
- Vergi kanunlarının açık ve genel olmaması. ()
 - Vergi mevzuatının birbiriyle kopukluk arz etmesi. ()
 - Belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği. ()
 - Vergi sisteminin yeterli oto kontrol mekanizmasına sahip olmaması. ()
 - Vergi sisteminin teknolojiye, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması. ()
69. Sizce vergi sisteminde yapılacak bir değişimde en çok neye dikkat edilmelidir?
- Evrensel vergilendirme ilkelerine uygun, ()
 - Birbiri ile uyumlu olmalıdır, ()
 - Sorun ve uyuşmazlıklara kaynaklık etmeyen, ()
 - Gelişen teknoloji ile uyumlu çalışmaya imkân verecek yaklaşımları içeren, ()
 - Sık sık değiştirilmesine gerek göstermeyen bir yapıda olmasına dikkat edilmelidir. ()
70. Vergi idaresiyle mükellefleriniz arasında bir vergi ihtilafı olduğunda, bu ihtilafın çözümü için aşağıdaki çözüm yollarından hangisi daha çok tercih edilmektedir?
- İdari aşamada çözüm yollarını ()
 - Yargısal çözüm yollarını ()
 - İdari aşamada çözüm yollarına bu aşamada bir çözüm bulamazsam yargısal aşamada çözüm ararım ()
 - Hiçbir işlem yapmam ()

Anket soruları sona ermiştir, çalışmamıza göstermiş olduğunuz ilgi için Teşekkür ederiz...