

VERGİ HATALARININ MÜKELLEF VE İDARE AÇISINDAN SONUÇLARI VE BU SONUÇLARI SAPTAMAYA YÖNELİK YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

THE RESULTS OF TAX ERRORS IN TERMS OF TAXPAYERS AND TAX ADMINISTRATION AND A RESEARCH FOR DETERMINATION OF ITS RESULTS

Arş.Gör.Dr.Mine BİNİŞ¹

ÖZET

Vergilendirme sürecinde gerek vergi mükellefleri tarafından gerekse vergi idaresi tarafından hata yapılması mümkündür. Vergi hataları vergi idaresinin vergiyi doğru miktarda tahsiline engel teşkil ederken, mükellefler açısından zaman, emek ve para kaybına yol açmaktadır.

Vergi hataları hem vergi idaresi hem de mükellef açısından çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Bu çalışmada vergi ilişkisinin tarafları olan vergi mükelleflerini temsilen muhasebe meslek mensuplarının ve vergi idaresi personelinin vergi hataları ve vergi uygulamalarına ilişkin görüşlerini ortaya koymak amacıyla İzmir ili örnekleminde yapılan anket çalışmasının sonuçları analiz edilmiştir.

ABSTRACT

In the taxation process both tax administration and taxpayers can cause tax errors. While tax errors prevent tax administration to charge taxes in appropriate proportion, they also cause time, labor and money losses for taxpayers.

Tax errors have various results both for tax administration and taxpayers. In this study, a sample survey which aims to determine the view of tax payers represented by accounting professionals and tax administration officials about tax errors and its applications executed in İzmir area and the results have been analyzed.

Hata, Vergi hataları, Vergi hatalarının sonuçları
Error, Tax Errors, Results of tax errors

GİRİŞ

Hata, hukuka aykırı idari bir işlemin varlığını gösteren ve idare tarafından düzeltilmesi gereken işlemlerdir. Vergi hataları verginin tarhından

¹ Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

tahsiline kadar geçen süreçte karşılaşılabilen ve vergi ilişkisine taraf olan vergi idaresinden veya vergi mükelleflerinden kaynaklanabilen hukuka aykırılıklardır. Vergi kanunlarında sıklıkla yaşanan değişimler sadece mükelleflerin değil aynı zamanda bu kanunların uygulayıcısı olan idarenin de hatalar yapmasına zemin hazırlamaktadır. Hatta bazı durumlarda idarenin vergi kanunlarını daha dar bir kapsamda değerlendirdiği bunun sonucu olarak vergi hatalarının ortaya çıktığı gözlenmektedir.

Verginin eksik ödenmesi veya alınmasının yanı sıra fazla ödenmesi veya alınması şekillerinde de vergi hatalarına neden olunabilir. Türk Vergi Hukukunda hata kavramına Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir. VUK'nda vergi hataları ile ilgili hükümler 116'ncı madde ile bunu izleyen 116 - 126'ncı maddeler arasında düzenlenmiştir. Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan bu hatalardan ilgili maddelerde yer alanlar vergi hataları kapsamında değerlendirilmekte ve bu kapsamda yer alan usul ve esaslara göre düzeltilmektedir.

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 veya mükellef hakkında vergi incelemesine başlanması ile sonuçlanabilir. Çalışmanın son kısmında vergi hatalarının mükellef ve idare açısından muhtemel sonuçlarına değinilmiş ve İzmir ilinde yapılan anket çalışmasında vergi idaresi personelinin ve vergi mükelleflerini temsilen muhasebecilerin vergi hataları ve vergi uygulamaları hakkındaki düşünceleri uygulanan farklı istatistikî analiz teknikleri ile incelenmiş ve çıkan sonuçlar doğrultusunda öneriler getirilmiştir.

1. VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI

Vergi hataları, verginin miktarını etkileyen hatalar olup haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasına yol açmaktadır. Türk Vergi Hukukunda vergi hatalarına Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir.

1.1. Vergi Hataları Kavramı ve Kapsamı

Hata kavramı sözlükte kelime anlamı olarak; “istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanlış, yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan kusur” olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2011).

Vergi hataları, “vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında da 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 kadar her aşamada yapılabilen verginin ödenmesi gerekenden az veya fazla tahsil edilmesine yol açan, verginin tarafları olan vergi idaresinden veya vergi mükellefinden kaynaklanabilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır.

Vergilerin yanlış hesaplanması genellikle iki tür hatadan oluşmaktadır. Bunlar matematiksel hatalardan veya geçerli olan muhasebe ilkelerinin yeterince anlaşılabilmesi nedeniyle ortaya çıkan teknik hatalardan meydana gelebilir. Bu hatalar bir önceki döneme ait hesapların yanlış geçirilmesi veya doğru bir şekilde hesaplanmasının yapılmamasından kaynaklanmaktadır (Dougherty, 2010: 85).

Vergi işlemleri sırasında en çok rastlanan vergi hataları beyannameler düzenlenirken, vergi matrahı saptanırken ve vergi tarihi sırasında yapılan hatalar şeklinde aşağıda sınıflandırılarak sıralanmıştır (Stason, 1930: 638, 639):

1. Beyannameler düzenlenirken yapılan hatalar:
 - a. Vergi kayıt ve belgelerinde yapılan hatalar.
 - b. Beyannameyi doldururken yapılan yanlış vergi kayıtları veya yanlış muafiyet nedeniyle ortaya çıkan hatalar.
 - c. Muaf unsurların listelenmesi.
 - d. Vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması.
2. Vergi matrahı saptanırken yapılan hatalar:
 - a. Yanlış muafiyet 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 getirememesi.
3. Vergi tarihi sırasında yapılan hatalar:
 - a. Kanuni bir dayanağı olmadan bir vergi koyma.
 - b. Kanuni veya anayasal sınırları aşan ölçüde vergi koyma

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (General Account Office-GAO) tarafından yapılan çalışmada beyannamelerdeki hataların %50'nin üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. GAO sadeleştirmeye gitmenin vergi açığını azaltabileceğini ve kanunların artan anlaşılabilirlik düzeyine bağlı olarak vergiye uyumun artırılması ile hataların azaltılacağı vurgulanmıştır (Carley vd, 2010: 1). İsveç Vergi İdaresince 1998 yılında 1997 yılını baz alarak toplam vergi hatalarının oluşturduğu vergi kaybını tahmin etmeye yönelik 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 payı %9 olduğu varsayılmıştır (Swedish Tax Agency, 2005: 28, 29).

1.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları

Türk Vergi Hukukunda vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 126'ncı maddeleri arasında yer almakta ve vergi hatalarına hesap ve vergilendirme hataları olmak üzere vergi türleri açısından bir sınıflandırma getirilmektedir. VUK 116. maddesinde vergi hataları, “*vergi hatası, vergiye*

müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hatalarının VUK’nda 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 alınmasının ise tahsil aşamasında söz konusu olabileceği ifade edilebilir (Karakoç, 2007: 69). 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 11. Dairesi’nin 16.06.1997 tarihinde almış olduğu karar doğrultusunda 213 Sayılı Kanunun 116, 117 ve 118. maddeleri kapsamında bir vergi hatası bulunmayan hukuki yorum gerektiren iddiaların düzeltme ve şikâyet yoluyla açılan davada incelenemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Düzeltilme yolu sadece VUK’nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yer alan vergi hataları için uygulanan bir yoldur. Vergi uygulamalarında mükellef lehine/aleyhine veya idare lehine/aleyhine ortaya çıkan vergi hataları idari aşamada çözümlenmektedir.

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, 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. Düzeltme talebi dava açma süresi içinde yapılabileceği gibi dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme zamanaşımı süresi içinde de yapılabilir. Vergi dairesinin red kararı vermesi halinde mükellef şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurabilir.

Vergi idaresince re’sen veya mükellefin başvurusu ile yapılan düzeltmeler sonucunda mükellef lehine veya aleyhine durumlar ortaya çıkmaktadır. Düzeltme ile hatalı yapılan vergi işlemleri tüm sonuçlarıyla kaldırılmakta ve yerine hatasız vergi işlemi tesis edilmektedir (Erdem, 2005: 136).

Re’sen veya başvuru üzerine yapılan düzeltme sonucu mükellef aleyhine bir durum da ortaya çıkabilir. Ancak mükellef aleyhine ortaya çıkan düzeltme mükellefin başvurusundan ziyade inceleme, teftiş ve memurların hatayı bulması ile gerçekleşir. 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 mükellefe ihbarnâme ile tebliğ edilmektedir. Verginin tahakkukundan sonra ortaya çıkan ve mükellef aleyhine yapıldığı anlaşılan vergi hataları kanunlarda belirtilen süre içinde düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 57, 58). Mükellef düzeltme talebinin kendisine tebliğ tarihinden

itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir.

2. VERGİ HATALARININ İDARE VE MÜKELLEF AÇISINDAN SONUÇLARI

Vergilendirme sürecinin ve vergi uygulamalarının temel olarak hatasız gerçekleştirilmesi amaçlanmakla birlikte kimi zaman çeşitli nedenlerle hatalar yapılmaktadır. Yapılan bu hatalar mükellef veya idare kaynaklı çıkıp çıkmadığı önem taşımaksızın, “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.

2.1. Vergi İdaresi Açısından Vergi Hatalarının Sonuçları

Vergi idaresinin birincil amacı, devlet veya mükellef açısından para ve zaman açısından ilave maliyetlere yol açmaksızın vergilendirmenin kanuni 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.

2.1.1. Vergi Ziyayı (Vergi Kaybı)

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, bireylerin 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).

Vergilendirmede işlemlerinde yapılan kasıt unsuru taşımayan sakatlıklar kanunlarda öngörülen usul ve esaslara göre düzeltilir. Açık ve mutlak vergi hataları kolaylıkla saptanmakla birlikte her vergi hatasını aynı kolaylıkla belirlemek mümkün değildir. 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 devletin yasal yetkisi çerçevesinde tahsil etmesi gereken vergiyi saptayamamasına veya eksik saptamasına yol açmaktadır. Sonuçta verginin doğru miktarda tahsil edilememesi devlet açısından vergi kaybına neden olmaktadır.

Brüt vergi kaybı; belli bir mali yılda gönüllü olarak ve zamanında ödenmesi gereken çeşitli vergi kalemlerinde tahmin edilen hâsılat ile gerçekte tahsil edilen vergi arasındaki tahmin farkıdır. Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi (Internal Revenue Service- IRS) 2001 mali yılına ilişkin 345 milyar dolar vergi kaybı olduğunu ve bunun 55 milyar dolarının geç ödeme ve haciz işlemlerinden kaynaklandığını ve geriye kalan 290 milyar dolarının ise net vergi kaybı olduğunu tahmin etmiştir. 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 üzerine beyannamenin hiç verilmemesi (GAO, 2011: 2- 3).

IRS'nin beyannameleri örnek alarak 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 mükellefinin yaklaşık üçte birinin gelir vergisi beyannamelerinde vergilerini toplamda 2.8 milyar dolar daha düşük gösterdiği ortaya koyulmaktadır (NAO, 2007:17). Mükellef kaynaklı hataların ortalama yüzde 15 seviyesinde seyrettiği tahmin edilmektedir. IRS vergi hatalarına ve hilelerine bağlı olarak ortaya çıkan vergi kaybının yıllık yaklaşık olarak 250 milyar dolar olduğunu saptamıştır (Authenticated US Government Information, 2003: 35, 36). Tüm bu açıklamalardan hareketle zamanında saptanamayan vergi hataları devletin kanuni ölçülere göre alması gereken vergiden daha azını tahsil etmesine neden olmaktadır.

2.1.2. Ek İş Yüğü

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 sürecin daha uzun zamana yayılacağı bir gerçektir.

Hatalı tahsilat yapıldığı tespit edildikten sonra gerekli mahsup formları düzenlenmekte ve daha sonra bu düzeltme şef, müdür yardımcısı, müdür onayından geçmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucu mükellefin haksız yere fazla vergi ödediği ortaya çıkması halinde, fazla ödenen söz konusu vergi, ödeme makbuzlarının kontrolü ve düzeltme fişi düzenlenmesinden sonra mükellefe iade edilmektedir (Karyağdı, 2001: 198, 201).

Mükellefin hatayı süresinde fark etmesine, süresinde verilen beyannamelere ek olarak pişmanlık talepli beyanname vermesine veya kanuni süresi geçtikten sonra fark edip düzeltme beyanname vermesine göre uygulanacak işlemler farklılık arz etmektedir. Mükellef tarafından verilen düzeltme beyanname, ilgili değerlendirme masası memuru tarafından mükellefin daha önce vermiş olduğu beyanname ile karşılaştırılmaktadır. Verilen beyanname matrah arttırıcı nitelikte ise ek tahakkuk fişi kesilmekte, matrah azaltıcı nitelikte ise beyanname Tarama ve

Kontrol Bölümüne incelenmek üzere sevk edilmektedir. Tarama Kontrol Bölümünce hazırlanan vergi inceleme raporu sonucuna göre değerlendirme masası memuru tarafından gerekli düzeltme işlemi yapılmaktadır. Verilen beyanname pişmanlık talepli ise pişmanlık zammı hesaplanmakta; kanuni süreden sonra pişmanlık talepsiz verilen beyannamelerde ise % 50 oranında vergi ziyayı cezası kesilmektedir. (Karyağdı, 2001: 168, 170). Görüldüğü üzere beyannamelere hangi tür işlem türü ile dikkate alınırsa alınsın vergi dairesi personeli için ek bir iş yüküne yol açmaktadır.

İdarenin beyannameleri düzenlerken yaptığı hatalar bireylerin 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). 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 hataları düzeltenlerin farklı kişiler olması nedeniyle hataları yapanların bunlardan haberdar olmamaları da bu hataların tekrarlanmasına yol açmaktadır (Karyağdı, 2001: 190).

2.2. Mükellef Açısından Vergi Hatalarının Sonuçları

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 şeklinde sayılabilir.

2.2.1. Vergi Uyumsuzluğu ve Uyum Maliyetleri

Vergi uyumsuzluğu, mükelleflerin uygulamada olan vergi mevzuatına göre yükümlülüklerini tam ve eksiksiz veya zamanında yerine getirmemeleridir. Bu açıdan vergi uyumsuzluğu, vergi borcunun, 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 gerçekleştirmesi vergi uyumsuzluğu kapsamında değerlendirilmemektedir (Tunçer, 2005: 218- 219). Kasıt unsuru taşımayan yanlışlıkla, bilmeyerek veya dalgınlıktan yapılan vergi hataları, mükellefin vergiye karşı gayri iradi uyumsuzluğuna neden olmaktadır.

Mükellefin vergiye kanunların gerektirdiği şekilde ve zamanında yerine getirmesi çeşitli uyum maliyetlerine neden olmaktadır. Mevcut tahminler belirsizlik içermekle birlikte toplam uyum maliyetlerinin yüksek olduğu vurgulanmaktadır. Örneğin 2005 yılında GAO gelir ve kurumlar vergisi için en düşük uyum maliyetlerinin bile yıllık tahmini olarak 107 milyar dolar (GSYİH'nın yaklaşık olarak yüzde 1'i) olduğu; yapılan diğer

çalışmalarda ise 1,5 kat daha fazla olduğu vurgulanmaktadır (GAO, 2011: 6-7).

IRS tarafından 2010 yılında kongreye sunulan raporda vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının karmaşıklığından dolayı parasal maliyetler yüklendiği vurgulanmaktadır. Gerçek kişi mükelleflerin yaklaşık yüzde altmışının beyannamelerinin düzenlenmesi için muhasebecilere para ödediği belirtilmiştir. 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 yaptıkları hatalar IRS'nin 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. Vergi hataları nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili gecikme faizi hesaplanır. Alacağın süresi içinde ödenmeyen kısma vade gününü izleyen günden itibaren her aylık süre için ayrı ayrı olarak gecikme zammı uygulanır. Vergi ziyayı cezası hariç olmak üzere ceza niteliğindeki kamu alacaklarına ayrıca gecikme zammı uygulanmaz. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda vergi hataları nedeniyle mükellef eksik tarh ve tahakkuk ettirilen vergiyi ödemekle birlikte, parasal maliyetler olan vergi ziyayı cezaları, usulsüzlük cezaları ve gecikme faizine de katlanmak zorunda kalmaktadır.

2.2.2. Muhasebe Kayıtlarında Gerekli Düzeltmelerin Yapılması

Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda meydana gelen değişikliklerin muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir. Örneğin mükellefin kendi aleyhine gerçekleşen düzeltmeye karşı uzlaşma talebinde bulunması ve uzlaşmanın vaki olması durumunda, buna ilişkin yeni vergisel durumu muhasebe kayıtlarına yansıtması 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 ilk olarak karşılık giderleri hesabına tarh edilen vergi aslı ve cezası kadar karşılık hesabı 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 gitmektedir. Hesaplamalar sonrasında ortaya çıkan yeni vergi aslı ve ceza sonucunda borç değerinde meydana gelen azalmanın muhasebe kaydında düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle daha

önce ayrılan karşılık giderindeki azalma ters kayıtlarla iptal edilip, ardından uzlaşılacak kesin borç miktarına ilişkin karşılık gideri ayrılacaktır. Bu karşılık ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilecektir (Yereli A.,2008: 832- 833).

Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler Borsası (United States Securities and Exchange Commission) verilerine göre 2005 yılında, finansal tablolardaki 2004 yılı ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinin toplam etkisinin brüt karı 8 milyon dolar azalttığı; satışları, genel ve idari harcamaları 1.5 milyon dolar artırdığı; özkaynak gelirlerini 0.4 milyon dolar azalttığı ve 11.7 milyon dolar gelir vergisi harcamalarını artırdığı, tüm bunların sonucu olarak vergiden önceki karın 9.8 milyon dolar azaldığı ve net gelirin 1.9 milyon dolar artış ile sonuçlandığı belirtilmiştir (MOLEX, 2006: 47). Görüldüğü üzere vergi hataları finansal tablolarda yanlışlıklara ve firmaların net karında sapmalara yol açan hatalardır. Bu tür hataların düzeltildikten sonra muhasebe kayıtlarına yansıtılması gereklidir.

2.2.3. Mükellef Hakkında Vergi İncelemesi Başlatılması

Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması uygulamada farklı şekillerde ortaya çıkabilir.

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. Vergi incelemeleri ile amaçlanan ödenen vergilerin doğruluğunun tespitidir. Bu nedenle vergi incelemeleri dönem faaliyet sonuçlarını ve mali tabloları değil kapanmış hesap dönemlerini ilgilendiren ve bu dönemlere ait hata, yanlışlık ve hilelerin ortaya çıkarılması yoluyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmayı amaçlamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 142).

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

3. VERGİ İDARESİ PERSONELİ İLE SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLERE UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

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

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 intikaline katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Örnekleme

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 muhasebecilere ve mali müşavirlere yöneltilmiştir. Günümüzde mükelleflerin vergi kanunları ile ilgili yeterince bilgi sahibi olmaması, vergisel işlemleri takip etme zaman ve bilgisine sahip olmamaları veya vergi ile ilgili işlemleri profesyonel kişilerce yapılmasını istemeleri gibi nedenlerle vergi ile ilgili işlemlerin tutulmasından, beyannamelerin verilmesine kadar birçok işlem muhasebe meslek mensuplarınca yerine getirilmektedir. Bu nedenle anket sorularının mükellefler yerine muhasebecilere ve mali müşavirlere uygulanması uygun görülmüştür.

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 personel oluşturmaktadır.

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınan bilgilere göre Mayıs 2011’de toplam 5769 üyesi bulunan odanın 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 hesaplanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarına ve vergi idaresi personeline yapılan ankette basit tesadüfi örnekleme yönteminden yararlanılmıştır.

3.3. Araştırma Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi ile veriler elde 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, vergi idaresi mensupları ile muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinin karşılaştırılması için çapraz tablo ve bağımsız t testi uygulanmıştır. Örneklem kapsamındaki muhasebe meslek mensuplarından 399'una, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı personelinden ise 331'ine uygulanan anketler kullanmaya elverişli bulunarak değerlendirilmeye alınmıştır.

3.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Anket yöntemi ile tarafların vergi hataları hakkındaki sorulara verdikleri yanıtlardan elde edilen verilere çapraz tablo analizi ve bağımsız t testi uygulanmış ve bu veriler yorumlanmıştır.

3.4.1. Çapraz Tablo Analizi

Çapraz tablo analizinde, vergi idaresi personeli ile muhasebecilerin likert tipi sorulara katılma eğilimlerine yer verilmiştir.

Tablo 1: Vergi Hatalarına Yol Açan Faktörlere İlişkin Dağılım

Vergi hatalarını doğuran etkenler arasında hangi faktör daha etkilidir?	İdare	Muhasebeciler	Toplam
Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik değişikliklerin takibi zorlaştırması	108	170	278
Vergi kanunlarının açık ve genel olmaması	56	56	112
Belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği	66	93	159
Vergi sisteminde yeterli oto kontrol mekanizması olmaması	51	39	90
Vergi sisteminin teknolojiye, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması	50	41	91
Toplam	331	399	730

Tablo 1'de yer alan soru doğrultusunda tarafların vergi hatalarını doğuran etkenler arasında bir tercih yapmaları istenmiştir. Çıkan sonuca göre vergi hatalarını doğuran etkenler arasında en etkili faktör olarak (vergi idaresi %33, muhasebeciler %43 oranında) *vergi kanunlarında sıklıkla esasa yönelik yapılan değişikliklerin takibi zorlaştırmasını* seçtikleri görülmektedir. Vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikler bu işin uzmanı kişilerce dahi takibi

zorlaştırmaktadır. Mükellef açısından ise kanunların anlaşılabilirliğini azaltmaktadır.

İkinci en yüksek oran ise belge düzeninin sağlıklı ve etkin işleyişini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği ile ilgilidir. Vergi sisteminin yeterli oto kontrol mekanizmasının olmaması ve teknolojik, ekonomik ve ticari alanda meydana gelen gelişmeler karşısında yetersiz kalması ise hem idare hem de muhasebeciler açısından aynı etkiye sahip faktör olarak seçilmiştir. 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 2: Vergi Sisteminde Dikkat Edilmesi Gereken Unsurların Dağılımı

Vergi sisteminde yapılacak bir değişimde en çok neye dikkat edilmelidir?	İdare	Muhasebeciler	Toplam
Evrensel vergilendirme ilkelerine uygun	25	58	83
Birbiri ile uyumlu olmalıdır	44	74	118
Sorun ve uyuşmazlıklara kaynaklık etmeyen	46	42	88
Gelişen teknoloji ile uyumlu çalışmaya imkan verecek yaklaşımları içermesi	91	56	147
Sık sık değiştirilmesine gerek göstermeyen bir yapıda olması	125	169	294
Toplam	331	399	730

Tablo 2’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, muhasebecilere yapılan ankette %42’si seçmiştir). Buradan çıkan sonuçla vergi ilişkisinin tarafları olan vergi idaresi personeli ile mükellefleri temsil eden muhasebeciler istikrarın sağlanmasından yana oldukları, vergi sisteminin sıklıkla değişikliğe gidilmesine gerek göstermeyen bir yapıda olmasını önemsedikleri ifade edilebilir.

3.4.2. 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. Mevcut durum ile ilgili sorulara verilen yanıtlara bağımsız t testi uygulanmış ve anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiştir. Tablo 3’de buna ilişkin sonuçlara yer verilmiştir.

Tablo 3: Durum Tespitine İlişkin Görüşlerin Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
Vergi hataları idari aşamada hızla çözülmektedir.	Vergi idare	331	4,20	,964	728	,000
	Muhasebeci	399	2,62	1,087	724,698	
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	

“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) muhasebecilerin katılmadıkları (Ortalama: 2,62) görülmektedir. Vergi hatalarının idari aşamada hızla çözüldüğüne vergi idaresi personelinin %44’ü tamamen katılıyorum ve %42’si katılıyorum şeklinde görüş beyan etmişken; muhasebecilerin %14 tamamen katılmıyorum ve %40’ı katılmıyorum şeklinde görüş beyan etmişlerdir. Bu sonuca göre muhasebeciler vergi hatalarının idari aşamada hızla çözüldüğü görüşüne katılmamaktadır.

“Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmanın zor” olduğu görüşünde vergi idaresi personeli ile muhasebeciler arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir ($p=0,191$). Vergi idaresi personeli 3,50 ortalama ile katılma ve muhasebeciler 3,38 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. 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 (Niemirowski ve Wearing, 2003: 168).

“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) muhasebecilerin daha fazla katılma eğiliminde olduğu (Ortalama: 4,39) görülmektedir. Bu görüşe verilen cevapların dağılımı anlamı bir şekilde farklılık göstermektedir. Taraflar bu görüşe katılmakla birlikte muhasebecilerin tamamen katılma eğilimleri %59 iken vergi idaresi personelinin %44 olduğu görülmektedir. Vergi

kanunlarının karmaşıklığı uygulamada mükellefleri zorlayabilmekte ve mali müşavirler, muhasebeciler 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. Avustralya'dan elde edilen kanıtlar beyana dayalı sistemin yürürlüğe girmesiyle vergi danışmanlığının önemini belirgin olarak artırdığını 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.

Tablo 4'de vergi bilincine ilişkin sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları ve bunlar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı incelenmiştir.

Tablo 4: 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 4 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 muhasebeciler arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Taraflar görüşe katılma eğiliminde olduklarını beyan etmekle birlikte vergi idaresi personeli 3,49, muhasebeciler ise 3,72 ortalama ile katılma yönünde görüşlerini belirtmişlerdir.

“Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi hatalarına yol açmaktadır” görüşünün $p=0,000$ olup $p<0.05$ değerinden küçük olduğu için

İstatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Vergi idaresi personelinin 3,34 ortalama ile muhasebecilerin 3,98 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. “Doğru miktarda vergi ödemek herkesin sorumluluğudur” görüşü Sig. 0.05 değerinin altında ($p=0,000$) olduğu için vergi idaresi personeli ile muhasebeciler arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Vergi idaresi bu görüşe 3,60 ortalama ile muhasebeciler ise 4,46 ortalama ile katılmışlardır. Bu sonuca göre verginin doğru miktarda ödenmesinin herkesin sorumluluğu olduğuna muhasebeciler daha fazla öncelik vermektedirler.

Vergi hataları ile idare ilişkisini ortaya koymak amacıyla görüşler arasında anlamlı bir fark olup olmadığı yorumlanmıştır. Tablo 5’de bağımsız t testinin sonuçlarına yer verilmektedir.

Tablo 5: Vergi Hataları ile İdare İlişkisi Bağımsız t Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
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 hataları vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanmaktadır” Sig. 0.05 değerinin altında ($p=0,001$) olduğu için vergi idaresi personeli ile muhasebeciler arasında anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Her iki taraf 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), muhasebeciler 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.

Mükellef kaynaklı hatalar ile vergi hataları ilişkisine ait görüşlerin bağımsız t testi sonuçları Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6: Vergi Hataları ile Mükellef İlişkisi 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	

Tablo 6’da yer alan her iki değişkene ait idare ve muhasebeciler arasında anlamlı derecede bir farklılık ($p=0,000$) olduğu görülmektedir. Vergi idaresi personelinin 2,59 ortalama ile katılmama, muhasebecilerin ise 3,58 ortalama ile katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu görüşe vergi idaresi personeli katılmamakta (%10 tamamen katılmıyorum, %49 katılmıyorum), SM ve SMMM’ler ise katılmaktadır (%13 tamamen katılmıyorum, %54 katılmıyorum).

Vergi idaresinin işleyişine ilişkin vergi idaresi mensupları ile muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine ait bağımsız t-testi sonuçları Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: 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	

Tablo 7’den görüldüğü üzere “Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı etkin olarak çalışmaktadır” görüşüne vergi idaresi 3,93 ortalama ile katılma; muhasebeciler ise 2,82 ortalama ile katılmama yönünde görüşlerini belirtmişlerdir. Görüşe vergi idaresi personelinin %54’ü katılma, %27’si tamamen katılma yönünde; SM ve SMMM’lerin büyük bir çoğunluğu ise kararsız kalmakla birlikte %9 tamamen katılma, %32’si katılma şeklinde eğilim göstermişlerdir.

Vergi sistemi ve mevzuata ilişkin tarafların görüşlerini tespit etmek amacıyla yönlendirilen sorulardan elde edilen verilere bağımsız t testi analizi uygulanmış ve çıkan sonuçlarda anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 8’de buna ilişkin veriler gösterilmiştir.

Tablo 8: 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 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	
Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açmaktadır.	Vergi idare	331	3,59	1,021	728	,042
	Muhasebeci	399	3,74	,995	696,496	
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 8’de görüldüğü üzere vergi sistemi ve mevzuata ilişkin tarafların görüşleri arasında anlamlı farklılık bulunan değişkenler olmakla birlikte, anlamlı farklılık göstermeyen değişkenlerin de olduğu gözlenmektedir. Buna göre “vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler çeşitli hataların ortaya çıkmasına yol açmaktadır” ($p=0,507 > p=0,05$) %5 anlamlılık düzeyinden yüksek bir değere sahip olduğundan istatistiksel olarak anlamlı derecede farklılık göstermediği 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 hem fikir oldukları söylenebilir. Bu açıdan vergi kanunlarının sadeleştirilmesi ve karışıklığa yol açmayacak bir yapıya kavuşturulmasının doğru beyanda bulunma eğilimini artıracak etkenler olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

“Vergi sistemindeki değişiklikler kolaylıkla takip edilmektedir” görüşünün $p=0,000$ 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) muhasebecilerin katılmadıkları (Ortalama: 2,85) görülmektedir. Muhasebeciler vergi sistemindeki değişikliklerin kolaylıkla takip edildiğine katılmamaktayken; vergi idaresi personeli ise büyük oranda katılmaktadır. 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 değişiklikler konusunda bilgilendirilmeleri yararlı olacaktır.

“Vergi mevzuatımızda vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtının bulunmadığı” görüşüne tarafların katılımının istatistiksel olarak anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Bu görüşe muhasebecilerin katılma eğilimlerinin daha yüksek (3,77 ortalama ile) vergi idaresi personelinin daha az (3,50 ortalama ile) gerçekleşmekle birlikte katıldıkları görülmektedir. “Vergi hatalarına vergi mevzuatının karışıklığı yol açtığı” görüşü $r=0,42 < r=0,05$ anlamlı derecede bir farklılık bulunmuştur. Vergi idaresi personelinin bu görüşe 3,59 ortalama ile katılma, muhasebecilerin ise 3,74 ortalama ile katıldıkları görülmektedir. Vergi idaresi personeli de vergi mevzuatının karışıklığının vergi hatalarına yol açacağı görüşüne katıldıkları görülmekle birlikte (%15 tamamen katılıyorum, % 50 katılıyorum) SM ve SMMM’ler bu görüşe daha fazla katılma (%18 tamamen katılıyorum, %49 katılıyorum) eğiliminde oldukları ortaya çıkmaktadır.

“Vergi ile ilgili düzenlenen kanunlar, tebliğler ve sirküler gibi alt mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olmadığı” görüşüne katılanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Vergi idaresi personelinin 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.

Tablo 9’da vergi hatalarının azaltılmasına ilişkin tarafların görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla yönlendirilen sorulara verdikleri yanıtların bağımsız t testi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 9: Vergi Hatalarının Azaltılmasına İlişkin Görüşlerin Bağımsız T Testi Sonuçları

Bağımsız t Testi	Meslek	Kişi	Ortalama	Std. Sapma	Serbestlik Derecesi	P Değeri (Sig.)
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	

Nitelikli personel istihdamı vergi hatalarının saptanmasında vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır görüşüne vergi idaresi personeli 3,82 ortalama ile katılma eğilimi gösterirken, muhasebeciler 4,31 oranında daha fazla katılma eğilimindedir. Her iki taraf yüksek oranda katılma eğiliminde olsalar da muhasebecilerin daha yüksek oranda bu görüşe katıldıkları görülmektedir. Vergi idaresi personelinin 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 düşünmelerinden kaynaklanabileceği gibi aynı bakış açısıyla muhasebecilerin görüşleri arasındaki bu farklılığın vergi idaresi personelinin yeterli teknik bilgiye sahip olmadığı düşüncesinden ileri gelebileceği ifade edilebilir.

Vergi hatalarının azaltılmasında “mükelleflerin e-posta yolu ile bilgilendirilmesinin yararlı olacağına” ve “muhasebe bürolarına bilgilendirici broşürlerin dağıtılmasının faydalı olacağına” ilişkin düşüncelere ne derece katıldıkları sorulmuştur. Her iki görüşte vergi idaresi ve muhasebeciler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Sonuç olarak hem vergi idaresi personeli hem de muhasebeciler vergi hatalarının azaltılmasında en fazla mükelleflerin 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 muhasebeciler arasında vergi ceza oranlarının artırılması konusunda anlamlı farkın olduğu sonucuna varılmaktadır. Vergi idaresi bu görüşe 4,11 ortalama ile katılma, muhasebeciler ise 2,78 ortalama ile katılmama eğilimindedir. Ancak günümüzde mükellefe rağmen değil mükellefle birlikte vergileme yaklaşımının önem kazanmasıyla cezai yaptırımların değil vergiye gönüllü uyumun artırılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

“Vergi hatalarının azaltılmasında vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır” görüşünün $p=0,000$ 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, muhasebeciler ise 3,99 ortalama ile daha fazla katılma eğiliminde oldukları görülmektedir.

3.4.3. Anket Sonucu ve Öneriler

Vergi hataları ve sonuçları konusunda vergi idaresi personelinin ve SM ve SMMM’lerin görüşlerini tespit etme amacıyla yapılan bu ankette vergi hatalarına yönelik algı ve düşünce şekillerinin ortaya konulması hedeflenmiştir. Anket sonucu elde edilen bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

- Vergi idaresinin, ağır cezai yaptırımlardansa vergiye gönüllü uyumun sağlanmasından yana olduğu, vergi bilincinin geliştirilerek vergi hatalarının azaltılabileceğini savundukları görülmektedir.

- Beyannameleri %100 doğru bir şekilde doldurmanın zor olduğu, vergi kanunlarının açık olmadığı ve beyannamelerin profesyonel bir yardım almadan düzenlemenin zor olduğu görüşleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
- Vergi mevzuatında vergi uygulamalarına yönelik gereksinim duyulan soruların yanıtının bulunmamasının uygulamada aynı yönde sakıncaları artıracak fikrine tarafların katıldıkları görülmektedir.
- Hem vergi idaresi personeli hem de muhasebeciler idari aşamadan fazla bir yarar sağlanamayacağı görüşünü vergi hatalarının düzeltilmesinde yaşanan uyuşmazlıkların yargıya taşınmasında en önemli faktör olarak sıralamaları çalışma açısından önem arz etmektedir.
- Vergi hatalarının doğmasında en etkili faktör olarak mevzuatın karmaşıklığı gösterilmiştir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı arttıkça, mükellefler tarafından anlaşılabilirliğini azaltabileceği sonucuna varılmıştır.
- Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik yapılan değişikliklerin takibi zorlaştırmasının vergi hatalarına yol açtığı sonucuna varılmıştır.
- Vergi hatalarının idari aşamada hızla çözüldüğüne görüşüne muhasebecilerin katılmadığı, idarenin ise katıldığı görülmektedir.
- “Vergi hataları vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlamasından kaynaklanmaktadır” görüşüne tarafların 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.
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı etkin olarak çalıştığı görüşüne vergi idaresi katılma, muhasebeciler 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 olmadığı konusunda hem fikir oldukları söylenebilir.
- Her iki tarafta vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için yeterli hazırlık dönemi tanınmadığı konusunda hemfikirdirler.
- Vergi idaresinin yeniden yapılanması halinde vergi hatalarının azaltılmasını sağlayabileceği fikri ağırlık taşımaktadır.

Anket çalışmasından yola çıkarak vergi hatalarının azaltılmasına yönelik çeşitli öneriler getirilebilir. Bu önerilere aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir.

- **Vergi bilincinin aşılması ve Mükellef Eğitim Programlarının Geliştirilmesi:** Doğru miktarda vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu bilincinin toplumda yaygınlaştırılması gerekmektedir. ABD’de uygulanan mükellef eğitiminin² Türkiye’de uygulanması mükelleflerin vergi bilincinin geliştirilmesi ve mükelleflerin vergisel işlemlerle ilgili bilgi sahibi olması sağlanarak bilgi eksikliğinden kaynaklanan vergi hatalarının azalması sağlanabilir.
- **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.
- **Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi:** Vergi mevzuatının anlaşılabilir nitelikte olması mükellef ile vergi idaresi arasında uygulamada yorum farklılıklarından kaynaklanan uyumsuzlukların azalmasını sağlayacaktır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı mükelleflerin farkında olmadan ya da olarak vergi kaybına yol açmasına neden olabilir. Bu açıdan vergi kanunlarının gözden geçirilerek, açık bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi ve vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili çıkarılacak, yönetmelik ve genelgelerin de açık, anlaşılır olması önem taşımaktadır.
- **Vergi kanunları arasında bütünlük sağlanması:** 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.
- **Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik programların geliştirilmesi:** Hata ile hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik elektronik programların geliştirilmesi faydalı olacaktır. Örneğin ABD’de hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik geliştirilen Elektronik Hile Tespit Sistemi ile hileli olma ihtimali yüksek olan beyannameler tespit edilmektedir. Türkiye’de de böyle bir sistemin geliştirilmesi faydalı olabilir.

² Mevcut mükellef eğitimi şunlardan oluşmaktadır (Öner, 2005: 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 yardımcı eğitimi düzenlenmesi ve bu vergi gönüllerince yaşadıkları yerdeki kişilerin basit vergi beyannamelerini hazırlamalarına yardımcı olunması.

- **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 olur. Vergi mevzuatının sık değişmesi sonucu vergilemede istikrar ilkesine de zarar verilmiş olmaktadır.
- **Vergi dairelerinde birimler arası koordinasyon ve eşgüdüm sağlanmalıdır:** Vergi dairelerinde servisler arası koordinasyon eksikliği hataların idarece saptanmasını güçleştirebilir. Bu nedenle birimler arası koordinasyonun sağlanmasına yönelik tedbirler alınmalıdır.
- **Vergi idaresi ile muhasebe odaları arasındaki ilişkiler geliştirilmelidir:** Meslek mensupları yapacakları vergi danışmanlıklarında müşterilerine hem mali mevzuatta meydana gelen bilgilerin aktarmasında hem de mükelleflerinin kayıtlarının vergi mevzuatına uygunluğunun sağlanmasında önemli bir role sahiptirler. Bu açıdan idare ile mükellefler arasındaki ilişkilerinin geliştirilmesinde muhasebe odaları ile işbirliği içerisinde olmalıdır.

SONUÇ

Günümüzde vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı tarhiyat mükelleflerin kazançlarını tam ve doğru olarak kendilerinin hesaplaması üzerine kuruludur. Bu yöntemde 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 karmaşıklığının, mevzuatta sıklıkla yapılan değişikliklerin bu işin uzmanları tarafından da hataların yapılmasına neden olduğu gözlenmektedir.

Türk vergi hukukunda “*hata üzerinden vergi alınmaması prensibi*” gereği vergilendirme sürecinde vergi hataları üzerinden vergi alınmamaktadır. Gerek idare kaynaklı gerekse mükellef kaynaklı vergi hataları genellikle vergi kanunlarının farklı yorumlanması, uygulanması veya uygulanmamasından meydana gelmektedir. Ancak vergi inceleme oranlarının düşüklüğü dikkate alındığında bu tür hataların eğer açık ve mutlak nitelikte değilse vergi idaresince tespitinin güç olacağı söylenebilir.

Vergi hatası içeren vergilendirme işlemleri re’sen vergi dairesince veya mükellefin başvurusu üzerine düzeltilir. Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan hataların idare ve yükümlüler üzerindeki olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi bu şekilde devletin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerindeki kaybın azaltılması ile vergilemede etkinlik sağlanması amaçlanır. Vergi hataları idare ve mükellef açısından zaman ve emek kaybına yol açmakta ve parasal maliyet yüklemektedir.

İzmir ilinde muhasebe meslek mensuplarına ve vergi idaresi personeline yapılan araştırmadan vergi mevzuatının karışıklığı ve sıklıkla yapılan değişikliklerin vergi hatalarını doğuran başlıca nedenler olduğu sonucuna varılmaktadır. Vergi hatalarını tamamen önlemek mümkün olmamakla birlikte alınacak çeşitli tedbirlerle vergi hatalarının minimum düzeye indirilmesi sağlanabilir. Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve vergi kanunları arasında bütünlük ve paralellik sağlanması, mükelleflerin vergi uygulamaları hakkında bilgilendirilmesinin sağlanması ve en önemlisi de mükellef eğitim programları geliştirilerek vergiye gönüllü uyumun sağlanması vergi hatalarının azaltılmasında önemli adımlar olacaktır.

KAYNAKÇA

1. AUTHENTICATED US GOVERNMENT INFORMATION (2003), *Treasury, Postal Service, and General Government Appropriations Bill 2003*, House of Representatives 107th Congress 2nd Session Report 107-575.
2. CARLEY, Kathleen M., Dawn ROBERTSON, Michael MARTIN, Ju-Sung LEE, Jesse St. CHARLES ve Brian HIRSHMAN (2010), *Predicting Intentional and Inadvertent Non-compliance, IRS Research Conference*, Washington, DC, June 29-30.
3. DABNER, Justin (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), s. 76- 94.
4. DOUGHERTY, Paul (2010), "Make No Mistake", *Best's Review*, June.
5. ERDEM, Tahir (2005), "Hatalı Beyanın Sonuçları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 196, Ocak.
6. GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO) (2011), "Tax Gap Complexity and Taxpayer Compliance", GAO-11-747T, <http://www.gao.gov>, 28.08.2011.
7. International Accounting Standard 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (2009)*.
8. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE (IRS) (2010), *2010 Annual Report To Congress*, Taxpayer Advocate Service, Volume One, Aralık.
9. KARAKOÇ, Yusuf (2007), *Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara.
10. KARYAĞDI, Nazmi (2001), *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, Ankara Sanayi Odası Yayın No: 51.
11. KIZILOT, Şükrü ve Zuhâl Kızılot (2010), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Güncellenmiş 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

12. MOLEX (2006), United States Securities and Exchange Commission, Washington, D.C. 20549, Form 10-K, “*Annual Report Pursuant To Section 13 Or 15(D) Of The Securities Exchange Act of 1934, 0-7491*”, [http://www.wikininvest.com/stock/Molex_\(MOLX\)/Filing/10-K/2006/Molex_Fy2006_10-K/D264151](http://www.wikininvest.com/stock/Molex_(MOLX)/Filing/10-K/2006/Molex_Fy2006_10-K/D264151), 12.09.2011.
13. NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO)(2007), “*Helping Individuals Understand and Complete Their Tax Forms*”, HM Revenue & Customs, Report By The Comptroller and Auditor General, HC 452 Session, www.tso.co.uk/bookshop, 12.03.2010.
14. ÖNER, Erdoğan (2005), *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service) Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/ 366, Ankara.
15. SKAT (Danish Tax and Customs Administration) (2009), “*Compliance with tax rules by private individuals in Denmark Tax year 2006*”, Ağustos, <http://www.skat.dk/getFile.aspx?Id=76359> 10.08.2011.
16. STASON, E. Blythe (1930), “Judicial Review of Tax Errors: Effect of Failure to Resort to Administrative Remedies”, *Michigan Law Review*, Sayı: 28, No: 6, Nisan.
17. SWEDISH TAX AGENCY (2005), *Taxes In Sweden 2005 (An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden)*, 3. Baskı.
18. TEKİN, Fazıl ve Ali Çelikkaya (2007), Gözden geçirilmiş genişletilmiş 2.Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
19. TUNÇER, Mehmet (2005), “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), s. 217-228.
20. TÜRK DİL KURUMU (2011), www.tdk.gov.tr, 12.07.2011.
21. YERELİ, Ayşe Necef (2008), “Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi”, *Ege Akademik Bakış*, 8 (2), s. 823-842.