

## Vergi Uyuşmazlığı Doğuran Hallerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma Turgut ÇÜRÜK<sup>1</sup>, Muhammet Emre DİRİ<sup>2</sup>

### Özet

*Vergi incelemesi, genel itibariyle mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde gerçekleştirilen bir denetim uygulamasıdır. Vergi incelemesinde tespit ve tenkit edilen hususlar, inceleme sonunda düzenlenen vergi inceleme raporları ile sunulmaktadır. Vergi inceleme raporlarında yer alan tespitler ise vergi uyuşmazlıklarının temelini oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, vergi uyuşmazlıkları doğuran halleri vergi inceleme raporları üzerinden tespit etmek ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde nasıl muhasebeleştirilmeleri gerektiğini ortaya koymaktır. Teorik tartışmalar ve araştırma bulguları, vergi uyuşmazlıkları doğuran hallerin ve bu hallerin muhasebeleştirilmesinde lüzum görülen kayıtların çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır.*

**Anahtar kelimeler:** Vergi İncelemesi, Vergi Uyuşmazlıkları, Muhasebeleştirme

**Jel Kodu:** M42, M49, M41

## An Applied Research On Determination And Accounting Of Factors Leading Tax Disputes

### Abstract

*Tax audit is an audit practice which is generally applied on taxpayer's accounting books, records and documents. In order to summarize detections found out by tax audit, tax inspectors prepare tax audit reports. However, detections summarized in tax audit reports may cause tax disputes. The aim of this study is to determine the causes of tax disputes on tax audit reports and assess how these should be corrected according to generally accepted accounting principles. Theoretical discussions and research findings indicate that causes of tax disputes and their correction entries vary depending on taxpayer's transactions.*

**Keywords:** Tax Audit, Tax Disputes, Accounting

**Jel Codes:** M42, M49, M41

### 1 GİRİŞ

Kamusal harcamaların finansmanında kullanılan en önemli gelir kalemi vergilerdir. Vergi, kamusal faaliyetlerin yürütülmesi veya ekonomiye müdahale etmek amacıyla devletin mükelleflerden karşılıksız, nihai ve cebren (kanunlara dayanılarak) aldığı parasal yükümlülükler olarak tanımlanabilir. Anılan nitelikleri itibariyle vergi, mükelleflerin katlanmakta isteksiz oldukları bir olgudur. Bu nedenle Türk vergi idaresi, mevzuatında çeşitli denetim uygulamalarına yer vermektedir.

Vergi mevzuatında yer alan en önemli denetim uygulaması ise vergi incelemesidir.

Vergi incelemesi neticesinde mükellef hakkında yapılan tespitler ve bu tespitlere istinaden öngörülen cezai işlemlere ilişkin bilgiler, vergi denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer almaktadır. Uygulaması oldukça detaylı yönetmelik, genel tebliğ, genelge ve özgelere içeren vergi mevzuatına mükelleflerin kasıtlı veya kasıtsız olarak uymaması, yeterince nüfuz edememesi ya da tarafların mevzuatı farklı

<sup>1</sup> Prof.Dr., Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sarıçam / ADANA, tcuruk@cu.edu.tr

**ORCID:** 0000-0003-4652-4080

<sup>2</sup> Araş. Gör., Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sarıçam / ADANA, mu.emre@hotmail.com

**ORCID:** 0000-0003-4247-0919

yorumlamaları sonucu ortaya çıkan ve mükellefe ek vergi ve cezai yükümlülük getiren vergi inceleme raporlarındaki tespitler ise, idare ile mükellefler arasında vergi uyumsuzluklarına neden olabilmektedir. Şüphesiz taraflara yükleyeceği ilave emek, zaman ve maliyetler düşünüldüğünde, söz konusu tespitlerin var olmaması ya da var olduklarında düzeltilerek vergi uyumsuzluklarının doğmasının önlenmesi tercih edilen esas durumdur. Bu durumu sağlamada, vergi uyumsuzlukları doğuran fiillerin tespiti büyük önem arz etmektedir.

Bu çerçevede araştırma, vergi uyumsuzluklarına yol açan halleri tespit etmek ve bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzeltilmesinde gerekli kayıtları ortaya koymayı amaçlamaktadır. Araştırmada, mükelleflerden temin edilen vergi inceleme raporları veri olarak kullanılmış olup bu veriler üzerinden eylem araştırması ve örnek olay çalışması yapılmıştır.

## 2 VERGİ İNCELEMESİ

Vergi denetimi, vergilerin etkin toplanması bakımından vergi mevzuatının tamamlayıcı bir unsurudur. Zira vergi denetimi ile mükelleflerin vergi mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerini ne ölçüde yerine getirdiği tespit edilmektedir. Bu nedenle, Türk vergi mevzuatında da çeşitli denetim uygulamalarına yer verilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda; arama, yoklama, bilgi toplama ve vergi incelemesi şeklinde düzenlenen (Bilici, 2014: 81) bu uygulamalardan vergi incelemesi ise, en önemli denetim uygulaması olarak kabul edilmektedir (Nas, 2012: 1308).

Vergi incelemesi, genel itibariyle mükellefin defter, belge ve kayıtları üzerinde gerçekleştirilen ve bunlardan elde edilen bulguların doğruluğunun araştırıldığı bir denetim uygulamasıdır. Nitekim VUK'nun 134. maddesinde vergi incelemesinin amacının "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak*" olduğu

belirtilmektedir. Bu amaçtan hareketle, incelemelerde gerek görüldüğü takdirde fiili envanter ve benzeri uygulamalardan da yararlanılabilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 7).

Vergi incelemeleri, kapsam itibariyle merkezi yönetim bütçesine giren vergileri konu almaktadır. Ayrıca vergi incelemelerinin yapılma zamanı da tarh zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmıştır (Nas, 2012: 1316-1319). VUK'nun 114. maddesinde tarh zamanaşımı, "*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl*" olarak tanımlanmıştır. Buna göre, merkezi yönetim bütçesine giren vergileri kapsayan vergi incelemeleri, bu vergilere ilişkin tarh zamanaşımı süreleri dolduktan sonra uygulanamamaktadır. Yine VUK'nda, kimlerin vergi incelemesine tabi olduğu da açıklanmış olup kanunun 137. maddesinde bunlar, VUK ve diğer ilgili kanunlar uyarınca "*defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler*" olarak ifade edilmiştir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise, kanunun 135. maddesinde sayılmıştır. Madde hükmüne göre, vergi müfettişleri ve yardımcıları, ilin en büyük mal memurları, vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapma yetkisine haiz kılınmıştır.

Vergi incelemeleri, mükellefin iş yerinde veya vergi dairesinde yapılır. İncelemelerin iş yerinde yapılması esas olsa da, makul gerekçe veya taleplerden hareketle ilgili vergi dairesinde yürütülme imkânı bulunmaktadır. İncelemeye bizzat mükellef katılabileceği gibi, serbest muhasebecisi, serbest muhasebeci mali müşaviri veya yeminli mali müşaviri de mükellefe eşlik edebilir. Kaldı ki mükellef, incelemeye yasal temsilcisini de yollayabilmektedir (GİB, 2007: 10-12).

Öte yandan, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'e göre vergi incelemeleri, tam inceleme ve sınırlı

inceleme olarak ikiye ayrılmaktadır. Yönetmeliğin 3. maddesinde tam inceleme, “*bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi*”, sınırlı inceleme ise, “*tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi*” şeklinde tanımlanmıştır.

Yapılan incelemenin türünden bağımsız olarak, vergi incelemelerinde mükelleflerin defter, belge ve kayıtları ile lüzum görülen hallerde yürütülen diğer çalışmalar neticesinde elde edilen bulgulardan yola çıkılarak vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği araştırılır. Araştırma sürecinde elde edilen bulgulara ilişkin tutanaklar düzenlenir. Sürecin sonunda, bu tutanaklardan hareketle mükellef hakkında yapılan tüm tespit ve tenkitleri içeren vergi inceleme raporu hazırlanır (GİB, 2007: 7-13).

Vergi inceleme raporları, genellikle dört ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar; usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ve sonuç bölümleridir. Usul incelemeleri bölümünde, mükellefin vergi mevzuatının öngördüğü usul kurallarına aykırı herhangi bir hususunun olup olmadığı denetlenir. Hesap incelemeleri bölümünde, mükellefin matrahına ilişkin hususlar değerlendirilmektedir. Eleştirilen hususlar bölümünde, mükellefin beyanları ve beyanlarına ilişkin değerlendirmeler ve son olarak sonuç bölümünde, genel itibarıyla mükellef hakkında tespit ve tenkit edilen hususların özeti ile şayet var ise, bu hususlara bağlı olarak tahakkuk ettirilmesi öngörülen cezalara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu biçimde düzenlenip ilgili vergi dairesine tevdi edilen vergi inceleme raporlarından (Nas, 2012: 1329-1330), mükellef hakkında tarhiyat veya ceza gerektiren hususları içerenler ise, düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesine eklenerek mükellefe tebliğ edilir (GİB, 2007: 15; <http://www.gib.gov.tr/node/88493>, 2018).

Tebliğ edilen vergi inceleme raporları ve vergi/ceza ihbarnameleri, çoğunlukla mükellef ile vergi idaresi arasında bir anlaşmazlığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergisel konulardan ortaya çıkan bu anlaşmazlıklar, vergi uyuşmazlığının konusunu oluşturmaktadır.

### 3 VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Türk vergi mevzuatında sıklıkla yaşanan değişimler, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine ilişkin mevzuatı takip etme ve değişimlere uyum sağlama bakımından güçlük yaşamalarına neden olmaktadır. Öyle ki bu durum, mükelleflerin vergiye ilişkin iş ve işlemlerinde muhtelif hatalar yapmalarına veya yorum farklılıklarına yol açabilmektedir (Küçükaya, 2008: 4). Buna ilaveten vergi gelirlerinin kamu gelirlerinin en önemli kalemi durumunda olması (Armağan, 2009: 199; Arslaner, 2016: 274; Gültekin, 2016: 575; Durmuş, 2016: 49), vergi idaresini topladığı vergi tutarını artırma çabasına yöneltmektedir. Öte yandan mükellefler ise, dönem net karını azaltmasından ötürü tahakkuk edecek vergi tutarlarını en aza indirme gayretindedirler. Bu iki farklı yaklaşım, vergileme sürecinin tarafları konumundaki mükellef ile vergi idaresi arasında bir çıkar çatışmasını doğurmaktadır (Gültekin, 2016: 575; Savaşan vd., 2012: 127). Bu ve benzeri koşullar altında, mükellefler ile vergi idaresi arasında anlaşmazlıkların yaşanması muhtemeldir. Vergileme sürecinin tarafları arasında vergisel konulardan kaynaklanan bu tür anlaşmazlıklar, vergi uyuşmazlığı olarak tanımlanmaktadır (Armağan, 2009: 200; Arslaner, 2016: 275; Gültekin, 2016: 576; Küçükaya, 2008: 3).

Vergi uyuşmazlıkları, vergiyi doğuran olaydan tahsil aşamasına kadar vergilendirme sürecinin her aşamasını, vergi cezalarını ve mükellefiyete ilişkin hususları konu alabilmektedir (Armağan, 2009: 200; Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 4). Bu nedenle, vergi uyuşmazlığı doğuran haller çeşitlilik göstermektedir. Öyle ki; hukuka

aykırı vergilendirme, vergi incelemesi, matrahın olduğundan düşük beyan edilmesi, hatalı tarhiyat ve ceza işlemleri, vergi borcunun ödenmemesi ve benzeri durumlar, sözü edilen hallere örnek teşkil etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007: 46-55).

Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde ise, idari ve yargısal çözüm yolları mevcuttur. İdari çözüm yolları, yargısal çözüm yollarına nispeten zaman tasarrufu sağladığından barışçıl çözüm yolları olarak da adlandırılmaktadır (Arslaner, 2016: 273; Durmuş, 2016: 47; Savaşan vd., 2012: 128). VUK'nda bu çözüm yolları; uzlaşma (tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma), hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah ve cezalarda indirim olarak sayılmaktadır. Öte yandan yargısal çözüm yolları, vergi davaları ile görevlendirilmiş mahkemelerde dava açma yolunu kapsamaktadır (Savaşan vd., 2012: 128). Ayrıca, Kamu Denetçiliği Kurumu ile Hukuki Uyuşmazlık Değerlendirme Komisyonlarına başvuru gibi vergi yargısının yükünü hafifletmek amacıyla yürürlüğe konulan diğer alternatif çözüm yolları da bulunmaktadır (Bilici, 2014: 154-156).

#### **4 VERGİ UYUŞMAZLIĞINA YOL AÇAN HALLERİN TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Yukarıda değinildiği üzere, vergi incelemeleri ve incelemeler neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporları, içerikleri itibariyle vergi uyuşmazlıklarının doğmasına neden olabilen unsurlardır. Bu araştırmanın ana konusu, vergi inceleme raporlarında yer verilen hususlardan vergi uyuşmazlıklarına yol açabilecek olanları tespit etmek ve idari aşamada çözümlenen uyuşmazlıklara ilişkin düzeltme kayıtlarını ortaya koymaktır.

##### **4.1 Araştırma Yöntemi**

Genel itibariyle, araştırma yöntemlerinin nicel ve nitel araştırma yöntemleri olarak iki ana türe ayrıldığı kabul edilmektedir. Nicel araştırma yöntemleri, gerçeği oluşturan

olguların “gözlenebilir, ölçülebilir ve sayılarla ifade edilebilir” olduğunu savunan ve genellenebilen neden-sonuç ilişkilerini ortaya koymayı amaçlayan araştırma yöntemleridir. Diğer taraftan nitel araştırma yöntemlerinde gerçek, yorumlayıcı yaklaşımın gerektirdiği biçimde kendi ortamında ve kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır (Türnüklü, 2001: 8). Vergi uyuşmazlığı doğuran halleri, doğrudan vergi inceleme raporları üzerinden tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada ise nitel araştırma yöntemlerinden yararlanılmıştır.

Nitel araştırma yöntemleri; kültür analizi, fenomenoloji, kuram oluşturma, eylem araştırması ve örnek olay çalışması olarak sayılabilir. Bunlardan eylem araştırması, ilgi alanı olarak uygulamada karşılaşılan sorunları inceleyen ve bunların çözümlerine odaklanan bir araştırma yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Örnek olay çalışması ise, çalışma konusu olay üzerinde derinlemesine ve bütüncül araştırmaların yürütüldüğü bir yöntem türüdür (Yıldırım ve Şimşek, 2011: 67-76). Vergi idaresinin denetim uygulamalarından biri olan vergi incelemelerinin sonuçlarının kapsamlı biçimde irdelendiği bu çalışmada, yöntem olarak eylem araştırması ve örnek olay çalışması tercih edilmiştir.

##### **4.1.1 Veri Temini**

Araştırmada, vergi incelemelerinin sonuç belgesi niteliğindeki vergi inceleme raporları veri olarak kullanılmıştır. Vergi inceleme raporları, iki farklı ildeki mükelleflerden temin edilmiş olup temin edilen vergi inceleme raporu sayısı on dokuz adettir. Uygulamanın eylem araştırması yapılan kısmında, temin edilen vergi inceleme raporlarının tamamı kullanılmıştır. Muhasebe kayıtlarına ilişkin örnek olay çalışması yapılan kısımda ise uygulama, bu raporlar arasından rastgele örnekleme metoduyla seçilen bir adedi üzerinde gerçekleştirilmiştir.

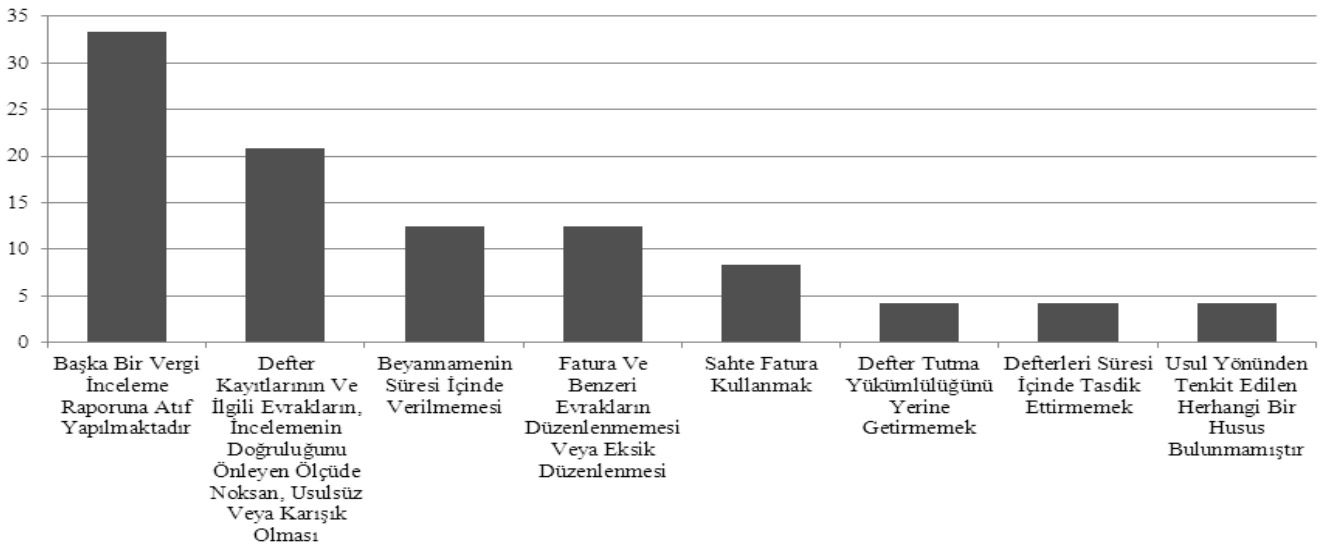
#### 4.1.2 Veri Analizi

Nitel araştırmalarda, iki tür veri analizinden söz edilebilir. Bunlar; betimsel analiz ve içerik analizidir. Betimsel analiz, verileri düzenlemede çalışmaya özgü temalardan yararlanarak yorumlama yaparken içerik analizinde, verileri açıklamak ve bunlar arasında bağlantı kurmak ön plandadır (Yıldırım ve Şimşek, 2011: 237-242). Vergi uyuşmazlığı doğuran mükellef fiillerinin açıklandığı bu araştırmada ise, uygulamanın gerek eylem araştırması gerekse örnek olay çalışması kısmında elde edilen veriler içerik analizi yapılmak suretiyle değerlendirilmiştir.

#### 4.2 Araştırma Bulguları

Yukarıda değinildiği üzere, araştırmanın uygulama kısmında eylem araştırması ve örnek olay çalışmasından yararlanılmıştır. Araştırma bulguları, eylem araştırmasından elde edilen bulguların tablo ve şekillerle sunumu ve örnek olay çalışmasına ilişkin bulguların muhasebe kayıtları ile gösterimini içeren iki kısımdan oluşmaktadır.

##### 4.2.1 Vergi Uyuşmazlıklarına Yol Açan Hallerin Tespiti



**Şekil-1:** Vergi İnceleme Raporlarında Tespit Edilen Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Fiilleri (%)

Usul incelemeleri sonucunda, temin edilen vergi inceleme raporlarının 10 adedinde

Vergi uyuşmazlıklarını doğuran hallerin tespitine yönelik uygulamanın eylem araştırması yapılan kısmında, 19 adet vergi inceleme raporunun sırasıyla usul incelemeleri, hesap incelemeleri ve sonuç bölümleri üzerinde gerçekleştirilen içerik analizi neticesinde elde edilen bulgular sunulmaktadır.

Vergi inceleme raporlarının usul incelemelerinin analiz edildiği kısımda, mükelleflerin usulsüzlük fiillerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri, vergi mevzuatının usul hükümlerine uyulmamasından kaynaklanıp (Bilici, 2014: 99) vergi incelemelerinde, vergi denetim elemanlarınca tarhiyat önerilmesine veya ceza öngörülmesine yol açabilmektedir. Şüphesiz bu durum, mükellef ile vergi idaresi arasında vergi uyuşmazlığının doğmasına neden olabilmektedir. Buradan hareketle, temin edilen vergi inceleme raporlarının usul incelemeleri bölümünden elde edilen bulgular, Şekil-1'de yüzdeler halinde gösterilmiştir.

toplam 15 adet usulsüzlük fiili tespit edilmiş, 8 adet vergi inceleme raporunda ise yalnızca

usul incelemesinin yapıldığına dair bilgiye ulaşılmıştır. Nitekim Şekil-1 de, bahse konu 8 adet (%33,33) vergi inceleme raporunda, usul incelemelerinin yapıldığını ancak ilgili tespitlere çalışma konusu raporlarda değil mükellef hakkında yine o incelemeye ilişkin düzenlenen diğer bir inceleme raporunda yer verildiğini belirtmektedir. Bu durumun nedeni, vergi incelemeleri neticesinde incelemenin kapsamına bağlı olarak birden fazla raporun düzenlenmesinin gerekebiliyor olmasıdır. Böyle durumlarda usul incelemelerine ilişkin tespitler, düzenlenen raporların yalnızca birinde yer almakta diğerlerinde ise bu rapora gönderme yapılmaktadır. Usul incelemelerine ilişkin bilgilerin bulunduğu raporlardan elde edilen bulgulara göre ise, “*defter kayıtlarının ve ilgili evrakların, incelemenin doğruluğunu önleyen ölçüde noksan, usulsüz veya karışık olması*” fiili, raporların 5 adedinde (%20,83) tespit edilmiş böylelikle en çok karşılaşılan usulsüzlük eylemi olmuştur. Bu fiili, 3'er (%12,50) adet ile “*beyannamenin süresi içinde verilmemesi*” ve “*fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi*” fiilleri takip etmektedir. “*Sahte fatura kullanmak*” fiili raporların 2 adedinde (%8,33) tespit edilen usulsüzlük eylemi olup, “*defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek*” ve “*defterleri süresi içinde tasdik ettirmemek*” fiilleri ise 1'er adet (%4,17) ile bu fiilin altında yer almaktadır. Son olarak, 1 (%4,17) vergi inceleme raporunda ise, usul incelemeleri neticesinde mükellefin herhangi bir usulsüzlük fiilinin bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

Hesap incelemelerinden ulaşılan bulgular ise, vergi türleri itibariyle matrahlar ve matrahlara isabet eden vergi borç/farklarına ilişkin toplamalar ile mükelleflerin matrahı azaltan ya da artıran fiilleri hakkındadır. Matrahlar ve matrahlara isabet eden vergi borç/farklarına ilişkin bulgulara geçilmeden önce raporların vergi türlerine göre sayıca dağılımı Tablo-1'de verilmiştir.

Tablo-1 incelendiğinde, temin edilen 19 adet vergi inceleme raporu arasında 6 adet ile en

fazla yıllık gelir vergisinin konu alındığı, 1 adet ile de en az kurumlar vergisi bakımından düzenlenen raporun yer aldığı görülmektedir. Vergi türleri itibariyle matrahlar ve matrahlara isabet eden vergi borç/farklarına ilişkin toplamalar ise Tablo-2'de sunulmuştur.

**Tablo-1:** Vergi İnceleme Raporlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı

Vergi Türü	Adet
Yıllık Gelir Vergisi	6
Katma Değer Vergisi	5
Gelir Geçici Vergisi	3
Kurumlar Geçici Vergisi	2
Damga Vergisi	2
Kurumlar Vergisi	1

Tablo 2, toplam 18 adet vergi inceleme raporu üzerinden düzenlenmiştir. Zira yıllık gelir vergisi bakımından düzenlenen 1 adet vergi inceleme raporunda, tespit ve tenkit edilen herhangi bir husus bulunmadığından tabloya ilişkin veriler temin edilememiştir. Öte yandan Tablo-2'den anlaşıldığı üzere, beyan edilen matrahın yaklaşık %75'i kadar matrah farkı tespit edildiği ve bu matrah farkına isabet eden vergi farkının beyan edilen matraha isabet eden vergi borcunu aştığı ortaya çıkmıştır. Dikkat çeken diğer bir husus ise, geçici vergilere ilişkindir. Şöyle ki, gelir geçici vergisi ve kurumlar geçici vergisi bakımından yapılan vergi incelemeleri neticesinde matrah farkı tespit edilmiş olmasına karşın bu matrah farklarına isabet eden vergi farkı bulunmamaktadır. Bunun nedeni, adı geçen vergiler için mahsup süresinin geçmesinden hareketle vergi farklarının terkin edilmiş olmasıdır.

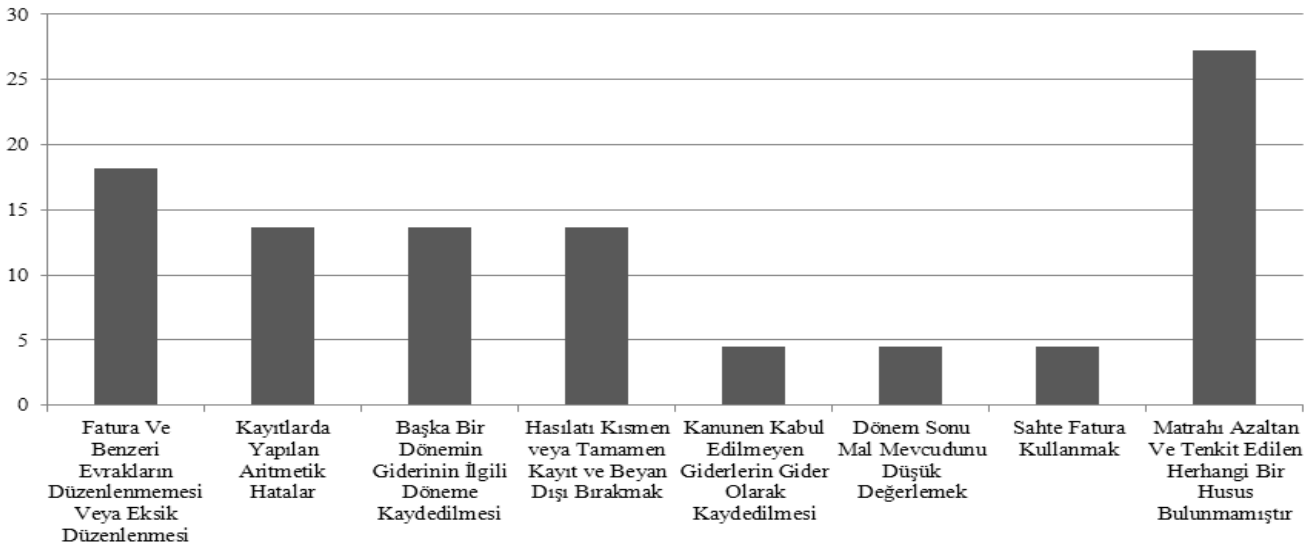
Şüphesiz, yukarıda bahsedilen matrah farklarının ortaya çıkmasında mükelleflerin kasıtlı ya da kasıtsız yapmış oldukları çeşitli fiiller rol oynamaktadır. Genel itibariyle bu fiiller, matrah azaltıcı nitelikte olsa da vergi denetim elemanlarınca zaman zaman matrahı artıran fiiller ile de karşılaşılabilir. Buradan hareketle, Şekil-2'de vergi inceleme

raporlarından tespit edilen matrah azaltıcı mükellef fiilleri, Şekil-3'te ise matrah artırıcı

mükellef fiilleri yüzdeler halinde gösterilmiştir.

**Tablo-2:** Vergi Türleri İtibariyle Beyan ve Tespit Edilen Toplam Matrahlar ile Vergi Farkları

Vergi Türü	Beyan Edilen		Tespit Edilen	
	Matrah	Vergi Borcu	Matrah Farkı	Vergi Farkı
Yıllık Gelir Vergisi	-168.997,45	5.225,79	182.671,84	19.528,55
Katma Değer Vergisi	2.838.957,55	538,50	260.669,85	10.226,28
Gelir Geçici Vergisi	148.647,61	51.405,70	449.621,13	0,00
Kurumlar Geçici Vergisi	0,00	0,00	129.826,91	0,00
Damga Vergisi	0,00	0,00	1.056.000,00	12.237,84
Kurumlar Vergisi	7.833,37	1.566,67	88.217,95	17.644,00
<b>Toplam</b>	<b>2.826.441,08</b>	<b>58.736,66</b>	<b>2.167.007,68</b>	<b>59.636,67</b>



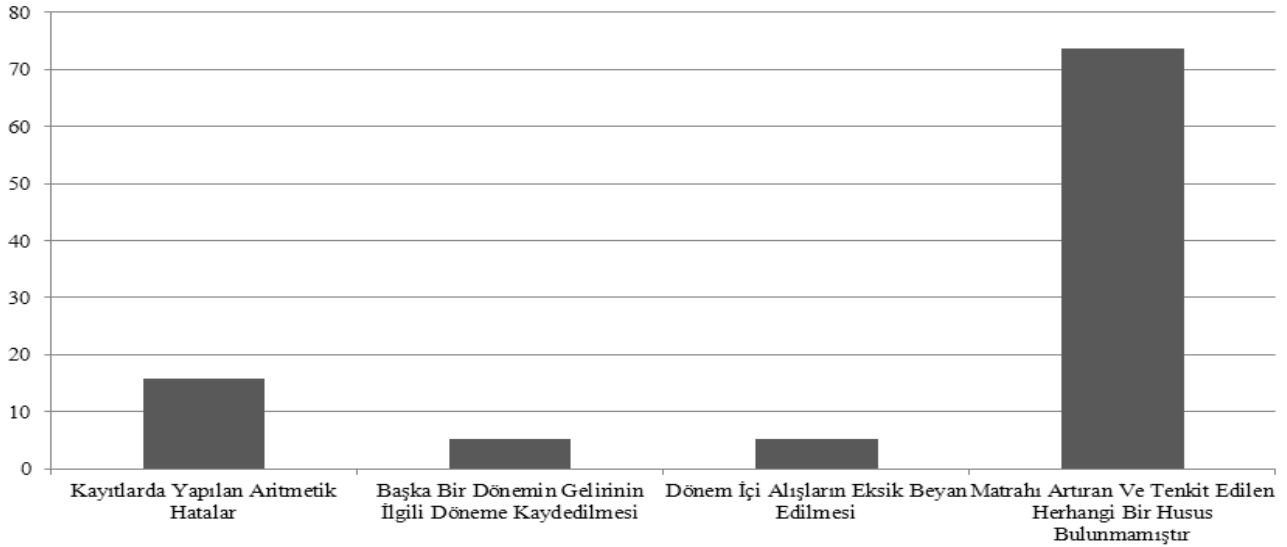
**Şekil-2:** Mükelleflerin Matrahı Azaltan Fiilleri (%)

Şekil-2 incelendiğinde, temin edilen 19 adet vergi inceleme raporunun 6 adedinde (%27,26) matrahı azaltan herhangi bir mükellef fiilinin olmadığı tespit edilmiştir. Öte yandan kalan 13 vergi inceleme raporunda, toplamda 16 adet matrah azaltıcı etkiye sahip mükellef fiili tespit edilmiştir. En çok karşılaşılan matrah azaltıcı fiil, 4 adet (%18,18) ile “fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi”dir.

Bu fiili 3'er adet (%13,64) ile “kayıtlarda yapılan aritmetik hatalar”, “başka bir dönemin giderinin ilgili döneme kaydedilmesi” ve “hasılatı kısmen veya tamamen kayıt ve beyan dışı bırakmak” fiilleri takip etmiştir. “Kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider olarak kaydedilmesi”, “dönem sonu mal mevcudunu düşük değerlemek” ile “sahte fatura kullanmak” fiilleri de 1'er adet ile (%4,55) tespit edilen

matrah azaltıcı fiiller arasında en az karşılaşılanlar olmuştur.

Şekil-3'te ise temin edilen vergi inceleme raporlarında tespit edilen matrah artırıcı nitelikte mükellef fiilleri sunulmuştur.



**Şekil-3:** Mükelleflerin Matrahı Artıran Fiilleri (%)

Şekil-3'ten de anlaşılacağı üzere, temin edilen 19 adet vergi inceleme raporunun 14 adetinde (%73,68) matrah artırıcı nitelikte herhangi bir mükellef fiiline rastlanılmamıştır. Kalan 5 adet vergi inceleme raporunda, toplam 5 adet matrah artırıcı fiil tespit edilmiştir. Bu fiillerden en fazla karşılaşılanı 3 adet (%15,79) ile "kayıtlarda yapılan aritmetik hatalar"dır. Tespit edilen diğer matrah artırıcı fiiller ise, 1'er adet (%5,26) ile "başka bir dönemin

gelirinin ilgili döneme kaydedilmesi" ile "dönem içi alışların eksik beyan edilmesi" şeklindedir.

Vergi inceleme raporlarının sonuç bölümlerinin analizinden elde edilen ve tahakkuk ettirilmesi öngörülen ceza tutarları ile bunların zamanaşımına uğrayan kısımlarına ilişkin toplamlar Tablo-3'te sıralanmıştır.

**Tablo-3:** Tahakkuk Ettirilmesi Öngörülen Cezalar ve Zamanaşımına Uğrayan Kısımlar

	Vergi Ziyayı	Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	Toplam
<b>Vergi Cezaları</b>	106.361,15	1.086,75	39.046,14	146.494,04
<b>Zamanaşımına Uğrayan Ceza Tutarı</b>	0	170,00	0	170,00

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 341. maddesine göre vergi ziyayı, "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". Vergi ziyayı cezası ise,

mükellef ya da sorumluların bu kanun hükmüne muhalefet etmesinden kaynaklanır. İncelenen raporlar itibarıyla mükelleflere tahakkuk ettirilmesi öngörülen vergi ziyayı cezasının tutarı toplam 106.361,15 TL'dir. Ek olarak, 1.086,75 TL usulsüzlük ve 39.046,14 TL özel usulsüzlük cezasının tahakkuk ettirilmesi



öngörölmüş olup vergi denetim elemanlarınca mükelleflere toplamda 146.494,04 TL tutarında ceza tahakkuk ettirilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır. Öte yandan VUK'nun 374. maddesine göre vergi cezalarında tahakkuk zamanaşımı, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yıldan itibaren usulsüzlükte iki yıl, özel usulsüzlükte ise beş yıl ve vergi ziyai cezalarında vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl şeklindedir. Vergi incelemelerinin de tarh zamanaşımı ile sınırlandırılmış (VUK, md. 138) olması nedeniyle, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarının inceleme esnasında zamanaşımına uğraması mümkün olmamaktadır. Ancak bu durum usulsüzlük cezaları için geçerli değildir. Gerçekten de, temin edilen vergi inceleme raporları üzerinde yapılan içerik analizi neticesinde, incelenen raporların sonuç bölümünde toplamda 170,00 TL tutarında zamanaşımına uğramış usulsüzlük cezasının bulunduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemeleri sonucu tahakkuk ettirilmesi öngörölen usulsüzlük cezalarının %13,53'ü

hâlihazırda zamanaşımına uğramış durumdadır.

#### 4.2.2 Vergi Uyuşmazlıklarına Yol Açan Hallerin Muhasebeleştirilmesi

Uygulamanın örnek olay çalışması yapılan kısmında, rastgele örnekleme metoduyla seçilen vergi inceleme raporu üzerinde gerçekleştirilen içerik analizinden tespit edilen ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzeltilmesi gereken hususlar yer almaktadır. Tespit edilen hususlar sırasıyla olağan fire, beyan dışı bırakılan hasılat, satılan ticari malların maliyeti ile dönem sonu stokunun ve dönem net karının yeniden düzenlenmesine ilişkin muhasebe kayıtlarını içermektedir.

Öyle ki, mükellefin muhasebeleştirmemiş olduğu 33,91 TL tutarında olağan firesi bulunmakta ve bu fireye ilişkin aşağıdaki düzeltme kaydını yapması gerekmektedir:

659.DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 153.TİCARİ MALLAR Düzeltilen Fire	33,91	33,91
--	-------	-------

Ayrıca mükellef, dönem sonu stoğunu 67.198,68 TL fazla beyan etmiştir. Bu fark, 197.SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI hesabında takip edilmelidir. Buradan

hareketle, mükellef aşağıdaki düzeltme kaydını yapmalıdır:

197.SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI 153.TİCARİ MALLAR Fazla Beyan Edilen Stoğun Düzeltilmesi	67.198,68	67.198,68
---	-----------	-----------

Vergi denetim elemanlarınca tespit edilen diğer bir husus ise, mükellefin kayıt ve beyan dışı bırakmış olduğu 3.525,16 TL hasılatının

olmasıdır. Mükellef bu hasılatı ve hasılatına karşılık gelen 3.309,91 TL tutarındaki maliyeti muhasebeleştirerek düzeltmelidir:

000.AAA	4.159,69	
600.YURT İÇİ SATIŞLAR		3.525,16
391.HESAPLANAN KDV		634,53
Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılan Hasılat		

621.SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	3.309,91	
153.TİCARİ MALLAR		3.309,91
Kayıt ve Beyan Dışı Bırakılan Hasılatla İlişkin Maliyet Kaydı		

Kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılat kaydında kullanılan 000.AAA hesabı, satışlar sonucu gerçekleştirilen tahsilatın türüne göre değişmektedir. Daha açık bir ifadeyle mükellef, 4.159,69 TL satış hasılatını yapmış olduğu tahsilatın türüne göre ilgili hesaplara dağıtmak suretiyle muhasebeleştirmelidir.

Nihayet düzeltme işlemlerinin doğal sonucu olarak dönem net kar/zararının düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla düzeltilen gelir ve gider hesaplarındaki değişimler 690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI hesabına yansıtılarak tespit edilen fark, 692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI hesabına aktarılmalıdır:

690.DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.309,91	
621.SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		3.309,91
Kar/Zarar Hesabında Maliyet Hesabının Düzeltilmesi		

600.YURT İÇİ SATIŞLAR	3.525,16	
690.DÖNEM KARI VEYA ZARARI		3.525,16
Kar/Zarar Hesabında Hasılat Hesabının Düzeltilmesi		

690.DÖNEM KARI VEYA ZARARI		
692.DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	215,25	215,25
Net Kar/Zarar Hesabının Düzeltilmesi		

Gelinen noktada, 692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI hesabında ortaya çıkan tutarın 591. DÖNEM NET ZARARI hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Zira

mükellefin beyanından anlaşıldığı üzere, inceleme döneminde zarar edilmiştir. Buradan hareketle mükellefin yapması gereken son düzeltme kaydı aşağıdaki biçimde olmalıdır:

692.DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	215,25	
591.DÖNEM NET ZARARI		215,25
Net Zarar Hesabının Düzeltilmesi		

## 5 SONUÇ

Araştırma bulgularından hareketle, mükelleflerin önemli bir kısmının (yüzde 62,5) usulsüzlük veya özel usulsüzlük fiilinde bulunduğu belirlenmiştir. Bunlardan “*defter kayıtlarının ve ilgili evrakların, incelemenin doğruluğunu önleyen ölçüde noksan, usulsüz veya karışık olması*” fiili ile “*beyannamenin süresi içinde verilmemesi*” ve “*fatura ve benzeri evrakların düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi*” fiilleri, vergi incelemelerinde en çok tespit edilen fiiller olmuştur. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemelerinden kaynaklanan vergi uyumsuzluklarının doğmasında, en çok bu fiillerin ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Öte yandan “*defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemek*” ve “*defterleri süresi içinde tasdik ettirmemek*” fiillerinin en az tespit edilen fiiller arasında yer almaları, mükelleflerin defterlere ilişkin usul kuralları hakkında daha sorumlu davrandıklarını ortaya çıkarmıştır.

Usul incelemelerine ek olarak gerçekleştirilen hesap incelemeleri neticesinde, mükelleflerin

beyan ettikleri matrahlaraya yaklaşan ölçüde matrah farkları tespit edilmiştir. Sözü edilen matrah ve matrah farklarına ilişkin durum, matrah ve matrah farklarına isabet eden vergi tutarları açısından incelendiğinde, yakınlık derecesinin artış gösterdiği belirlenmiştir. Birbirine oldukça yakın olan bu tutarlara isabet eden tahakkuk ettirilmesi öngörülen toplam ceza tutarı (vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük) ise, vergi borç/farklarının üç katına yakındır. Buradan hareketle, vergi inceleme oranlarının artırılmasının vergilerin toplanmasına ilişkin yürütülen vergi cezaları ile birlikte, kamu gelirlerinin en önemli kalemi olan vergi gelirlerini artırmada önemli katkılarının olacağı tahmin edilmektedir.

Son olarak, hâlihazırda gerçekleştirilen vergi incelemelerinden ulaşılan diğer bir sonuç, mükellefler hakkında tespit ve tenkit edilen hususların muhasebe kayıtlarında çeşitli düzeltme işlemlerini gerektirebiliyor olmasıdır. Zira vergi incelemeleri neticesinde mükelleflerin satışları, maliyetleri veya dönem sonu stokları gibi hususlara ilişkin tespitler söz

konusu olabilmekte ve bu tespitlerin muhasebe kayıtlarıyla düzeltilmesi, dönem net kar/zararının dahası finansal tabloların gerçeği

yansıtması bakımından elzem hale gelebilmektedir.

### KAYNAKÇA

Armağan, R. (2009), "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Ocak-Haziran(156), 199-218.

Arslaner, H. (2016), "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 0(17), 273-300.

Bilici, N. (2014), Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara.

Durmuş, N. K. (2016), "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 1(1), 47-76.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2007), Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi. (Yayın No: 50). Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

<http://www.gib.gov.tr/node/88493>, (26.01.2018).

Gültekin, M. (2016), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, (7), 575-607.

Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2007), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Küçükaya, M. (2008), Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Nas, A. (2012), "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61(4), 1307-1336.

Savaşan, F., Altundemir, M. E., Ulupınar, A. (2012), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması", Maliye Dergisi, Ocak-Haziran(162), 126-144.

Türnüklü, A. (2001), "Eğitimbilim Alanında Aynı Araştırma Sorusunu Yanıtlamak İçin Farklı Araştırma Tekniklerinin Birlikte Kullanılması", Eğitim ve Bilim, 26(120), 8-13.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (2011). T.C. Resmi Gazete, 28101, 31 Ekim 2011.

Vergi Usul Kanunu. (1961). T.C. Resmi Gazete, 10705, 10 Ocak 1961.

Yardımcıoğlu, M., Kütükçü, M. (2014), "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 6(11), 2-26.

Yıldırım, A., Şimşek, H. (2016), Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayıncılık.