

VERGİ BEYANNAMELERİNDE İHTİRAZİ KAYIT KONUSU MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ FARKINDALIKLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 05.04.2023
Kabul Tarihi : 07.02.2024
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1277688

SMMM Dr. Kadir GÜLÇİN*
Öğr. Gör. Dr. Can FİDANCAN**

Bibliyografik Bilgiler

Gülçin, K., & Fidancan, C. (2024). "Vergi Beyannamelerinde İhtirazi Kayıt Konusu Muhasebe Meslek Mensuplarının Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 72, Sayfa : 1-18) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1277688>

ÖZ

Türk vergi sisteminde verginin beyanı mükellefin sorumluluğundadır. Bu nedenle beyan edilen vergiye ilişkin hatalardan vergi mükellefi sorumlu olmaktadır. Sürekli değişen vergi mevzuatı zaman zaman verginin nasıl hesaplanacağı konusunda vergi mükellefi ile kamu idaresi arasında yorum ve görüş farklılıklarına neden olmaktadır. Vergi mükellefinin kendi beyanına karşı yargı yolunun kapalı olması vergi mükellefinin yorum gücünü zayıflatmaktadır. Bu sebeple vergi mükellefi zorunlu olarak kamu idaresinin yorumunu dikkate almaktadır. Ancak istisnai bir durum olarak ihtirazi kayıt müessesesi vergi mükelleflerinin beyanlarına karşı yargı yolunun kullanılmasını sağlamıştır.

Bu makalede, ihtirazi kayıt ile beyanname verme koşulları ele alınmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt ile beyanname verme konusunda farkındalıklarını ölçmek için bir araştırma yapılmıştır. Anket yöntemi ile elde edilen veriler analiz edilmiştir. İhtirazi kayıt ile beyanname verme

* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ORCID:0000-0003-3460-8316, kadirgulcin@hotmail.com,

** Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Ulukışla Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, ORCID: 0000-0002-5724-1919 canfidancan@ohu.edu.tr

konusunda vergi mükellefleri ve muhasebe meslek mensupları genelinde farkındalık oluşturmak amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler : İhtirazi Kayıt, Vergi Beyannamesi, Muhasebe Meslek Mensubu

Jel Sınıflandırması : M41, M42, H20, K34

THE ISSUE OF DECLARATION WITH RESERVATION IN TAX RETURNS A RESEARCH ON THE AWARENESS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS

ABSTRACT

In the Turkish tax system, tax declaration is the responsibility of the taxpayer. For this reason, the taxpayer is responsible for the errors related to the declared tax. The constantly changing tax legislation sometimes causes differences in interpretation and opinion between the taxpayer and the public administration on how to calculate the tax. The fact that the judicial remedy is closed against the taxpayer's own declaration weakens the interpretation power of the taxpayer. For this reason, the taxpayer necessarily takes into account the interpretation of the public administration. However, as an exceptional case, the reservation institution has enabled the use of judicial remedy against the declarations of taxpayers.

In this article, the conditions for making a declaration with reservation are discussed. A study was conducted to measure the awareness of professional accountants about making declarations with reservations. The data obtained by the survey method were analyzed. It is aimed to raise awareness among taxpayers and accounting professionals on the subject of filing a declaration with reservation.

Keywords : Declaration with reservation, Tax Declaration, Accounting Professionals

Jel Classification : M41, M42, H20, K34

1. GİRİŞ

Türk vergi sistemi, verginin hesaplanması, bildirime ilişkin beyan edilmesi ve hazineye ödenmesi sürecine ilişkin sorumluluğu vergi mükellefine bırakmaktadır. Kamu idaresi, mükellefler tarafından hesaplanan vergi matrahının doğruluğunu ve beyan edilen verginin gerçekliğini, mükellefin beyan iradesine bağlı kalarak kabul etmektedir. Buna karşılık mükelleflerin kendi beyanlarını dava edemeyecekleri Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 378/2 maddesi ile hüküm altına alınmıştır.

Vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu verginin konusuna giren işlemleri vergi mevzuatının emrettiği hükümler doğrultusunda yerine getirmektedir. Vergi mevzuatı kanunlar, tebliğler, yönetmelikler, özelemler ve yargı içtihatlarından oluşmaktadır. Ayrıca uygulamada genel kabul görmüş pratikler de yer almaktadır. Vergi mükellefinin uygulamada tereddüt duyduğu konularda, mevzuata karşı kendi haklarını güvence altına almak istemesi sonucu hukuki bir boşluk ortaya çıkmıştır. Anayasal bir hak olarak vergi

mükellefinin kendi fikrini ifade etmesi veya idareye karşı kendi beyanına bağlı kalarak hak araması vergi hukuku alanında ihtirazi kayıt müessesini var etmiştir.

İhtirazi kayıt ile beyanname vermek vergi mükellefinin inisiyatifinde olan bir işlemdir. Vergi mükellefine ait yasal defterlerin tutulması ve beyana esas işlemlerin yerine getirilmesi muhasebe meslek mensuplarının görevleri arasındadır. Muhasebe meslek mensuplarının mevzuata ilişkin düzenlemelere ve değişikliklere hakim olması vergi mükellefine sağlanan müşavirlik hizmetinin niteliğini artırmaktadır. Aynı zamanda müşteri olarak tanımlanabilecek vergi mükellefinin yasal hakları muhasebe meslek mensupları tarafından önemli ölçüde korunmaktadır. İhtirazi kayıt müessesinin çalışmasında ilk aşama ihtilaf duyulan konuya ilişkin vergi beyannamesinin gelir idaresine verilirken ihtirazi kayıt ile verilmesidir. Bu işlem ise muhasebe meslek mensubunun müşavirliğinde gerçekleşmektedir. İhtirazi kayıt ile verilen beyannamenin ikinci aşaması olan yargı yolunda takibi avukatlık mesleğinin görevidir.

İhtirazi kayıt müessesini literatürde incelendiğinde, çalışmaların önemli bir kısmının hukuk alanında yapılan çalışmalar olduğu görülmektedir. Ancak ihtirazi kayıt konusunun hukuk alanında görüşülebilmesi için öncelikli olarak muhasebe alanını ilgilendiren vergi beyannamesinin ihtirazi kayıt ile verilmesi ön koşuldur.

Bu çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt konusunda farkındalıklarını incelemek üzere bir araştırma yapılması amaçlanmıştır. Anket yöntemi ile oluşturulan ifadeler aracılığı ile veriler elde edilmiştir. İlgili veriler analiz edilerek çalışmanın araştırma kısmı oluşturulmuştur. Literatür taraması yapılması sonucunda muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt ile beyanname verme konusunda bilgi, tecrübe ve farkındalıkları hakkında konu edinen herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu araştırma sonucunda elde edilen verilere göre muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt müessesesi hakkında farkındalık düzeyleri literatüre kazandırılması amaçlanmaktadır.

2. İHTİRAZİ KAYIT İLE BEYANA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

Türk vergi sisteminde ödenecek vergi mükellefin beyanına tabi tutulmuştur. Vergi tutarının hesaplanmasından kaynaklı hatalar doğal olarak vergi mükellefi sorumluluğuna bırakılmıştır. Uygulamada istisnai de olsa bazı işlemler, mükellef ve idare tarafından farklı yorumlanmaktadır. İdareye karşı yoruma dayalı farklılıkların oluşması vergi mükellefleri tarafından beyan edilecek matrahın hesaplanmasında tereddütlere neden olmaktadır. Böyle bir durumda mükellef, yargı yoluna gitmeyi düşünmektedir. Ancak, vergi beyannameleri süreye bağlı olarak beyan edilme şartının olması, ilgili beyannamenin yargı süresine bırakılmadan verilmesi bir zorunluluk doğurmaktadır. Anayasal haklar bağlamında vergi mükelleflerinin fikir ve düşüncelerini ifade etme ve savunma hakkının ihlal edilmemesi için ihtirazi kayıt ile beyanname verilme pratiği oluşmuştur. Böylece mükellefin beyannameye eklediği bir şerh ile kendi beyanına karşı dava açma hakkı saklı tutulmuştur. Bu uygulama ile idare tarafından yapılan yorumun yargı denetimine açılması sağlanmıştır.

İhtirazi kayıt uygulaması öncelikli olarak yargı içtihatlarıyla geliştirilerek Türk Hukuk Sistemi'nde yer edinmiştir. İhtirazi kayıt müessesesinin herhangi bir kanunda doğrudan düzenlenmediği görülmektedir. Uygulamada karşılaşılan içtihatlar ihtirazi kayıt müessesesinin hukuki alt yapısını oluşturmuştur. Mükelleflerin beyan ettiği matraha karşı dava açma hakkı VUK 378. maddesine göre sadece vergi hataları-

na ait hükümler kapsamında olduğu belirtilmektedir. İhtirazi kayıt müessesesi ile mükellefçe beyan edilen matraha karşı dava yolunun açılması ise diğer bir istisnai durumdur.

İhtirazi kayıt işleminin varlığı ve işlemin doğurduğu sonuçların yaptırımları bakımından VUK ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'ndaki hükümler, ihtirazi kayıt müessesesinin hukuki dayanağını oluşturmaktadır. İhtirazi kayıt müessesesinin uygulama usulü ve kavramsal olarak tanımına Vergi Dairelerinin İşlem Yönergesinde yer verilmiştir.

Vergi sisteminin merkezi ve taşra teşkilatında yürütme organı olan Vergi Dairelerinin İşlem Yönergesinin 39. maddesinin üçüncü bendinde; “Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir. Bu şekilde verilen beyannameler üzerine süresinde verilen beyannameler için yapılan işlemler aynen yapılır. İhtirazi kayıtla verildiği şerhi düşülen tahakkuk fişi, beyanname ile birlikte değerlendirme masasına verilir.” şeklinde yer verilmektedir. Yönergenin 46. maddesinin dördüncü bendinde, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere dava açılmaz ise tahakkukun kesinleşeceği belirtilmektedir. Açılacak davaların tahsilatı durdurmayacağı hüküm altına alınmaktadır. Yönergenin 212. maddesinin ikinci bendinde, dava sonucunda verginin kaldırılması kararına göre tahakkuk tutarının terkininin, tahsil edilen tutar reddinin 30 gün içerisinde gerçekleşeceği yönerge içeriğinde belirtilmektedir.

İhtirazi kayıt ile beyanname verilmesine ilişkin uygulama usulü, kağıt ortamında verilen beyannamelerde beyanname eki olarak tereddüt duyulan konunun gerekçesini açıklayan bir dilekçe eşliğinde vergi dairelerine verilmesi ile gerçekleşmektedir. Elektronik ortamda verilen beyannamelerde ise “Özel Onay” tercihiyle “İhtirazi Kayıt” kutucuğu seçilmesi sonrası açılacak açıklama sayfası kısmına tereddüt duyulan konunun gerekçesi yazılarak beyannamenin gönderilmesi ile gerçekleşmektedir.

Beyanname Türü	TC Kimlik Numarası / Vergi Kimlik Numarası - Ad Soyad/Unvan	Vergi Dairesi / Malmüdürlüğü	Vergilendirme Dönemi	Durumu
KDV1				Onay bekliyor

DVM	İHT	PİS	KSS	DZT	STK
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Özel Onay Kodları ve Açıklamaları	
Kod	Açıklama
DVM	Damga Vergisinden Muafiyet
İHT	İhtirazi Kayıt
PİS	Pişmanlık Talepli
KSS	Kanuni Süresinden Sonra
DZT	Düzeltilme Beyanamesi
STK	6552 Sayılı Kanun Kapsamında Beyanname Alımı

Şekil 1: Elektronik Beyanname Özel Onay Kodları ve Açıklamaları Sayfası

Yukarıda gösterildiği üzere, elektronik ortamda ihtirazi kayıt ile beyanname gönderme sayfasında seçim yapılarak özel onaya gönderilmektedir. Aynı zamanda birden fazla özel onay durumu seçilebilmektedir. Örneğin, Kanuni Süresinden Sonra, İhtirazi Kayıt ile Düzeltme Beyannamesi verilebilir. Pişmanlık Talebi ile İhtirazi Kayıt beyanı seçilerek verilebilmektedir.

Beyannamelere ilişkin ödeme emri olan tahakkuk fişi beyanname verildikten sonra mükellefe tebliğ edilmektedir. Elektronik ortamda verilen beyannamelerde ise beyanname gönderildikten sonra otomatik olarak tahakkuk fişi mükellefe iletilmektedir. VUK 28/2. maddesine göre tahakkuk fişinin mükellefe iletilmesi tebliğ yerine geçmektedir. Mükellefçe ihtirazi kayıt ile verilen beyana ilişkin vergi mahkemelerine dava açma süresi İYUK 7. maddesi kapsamında, tahakkuk fişi tarihini izleyen günden başlayarak 30 gün olarak belirtilmektedir. Mükellef ihtirazi kayıt ile verilen beyana ilişkin yasal süre içerisinde dava açmaması durumunda, beyan edilen matraha sadık kaldığını göstermektedir. Böylece tahakkuk eden vergi tutarı kesinleşmiş sayılmaktadır.

Mükellef tarafından vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin farklı yorum ve yöntemler tartışılmış olsa da mükellefin vergi beyanını idarenin yorumuna göre hesaplayarak ihtirazi kayıt ile vermesi mükellef lehine bir işlem olmaktadır. Çünkü, ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelerde tahsil süresi değişmemektedir. Diğer bir ifade ile ihtirazi kayıt tahsil süresini durdurmamaktadır (İYUK 27/4). Mükellefin beyanının idarenin yorumundan farklı olması halinde bu durum matrahın eksik hesaplanmasına dolayısıyla vergi kaybına neden olabilir. Bu durumda mükellefin, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeni ile vergi ziyayı, gecikme zammı gibi müeyyideler ile karşılaşması olası bir durumdur. Ayrıca, günümüzde beyan tarihinin son günü ile beyana ilişkin vergi tutarının ödeme tarihlerinin son günü aynı gündür. Opsiyona bağlı bir zaman aralığı yoktur. İhtirazi kayıt sonucu vergi mahkemelerine dava açılması ve davada yürütmenin durdurulma istemi zaman alabilir. Mahkemenin yürütmenin durdurulması yönünde karar vermesi durumunda tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme emri ve gecikme faizi uygulaması durmuş sayılır. Böylece mükellef tarafından tereddüt edilen tutara karşı açılan dava sonucunda fazladan ödenmiş vergiler iade edilir (VUK 112/6). Ancak, mükellef tarafından ihtirazi kayıt ile verilen beyana ilişkin verginin yargı kararı olmamasına rağmen ödenmemiş olması halinde, vade tarihinden itibaren her geçen gün için mükellef aleyhine gecikme zammı tahakkuk eder.

İhtirazi kayıt ile verilen beyannameler sonucu ödenen vergilerde, vergi davasının mükellef lehine sonuçlanarak iadesinin yapılmasına kadar geçen sürede mükellef fazla ödemiş olduğu tutarın kullanım hakkından mahrum kalmaktadır. Anayasa'nın 125. Maddesinde "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür." hükmü dikkate alındığında, mükellefin kullanım hakkından mahrum kaldığı süre için faiz talep etme hakkının olduğu düşünülmektedir. Ancak VUK 112/6. maddesinde mükellefe ödenecek faiz tutarının hesaplanacağı süre "...yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır." olarak belirtilmektedir. İlgili hükümler kapsamında mükellef aleyhine iki farklı durumun ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. İlk durum, tecil faizi, fazla ödenen vergi tutarının hazinede kaldığı süre için hesaplanmamaktadır. İkinci durum ise, kamu idaresi tarafından tahsil edilen borçlara ilişkin gecikme zammı oranının, mükellef tarafından tahsili yapılacak alacaklara uygulanan tecil faizinden yüksek olmasıdır. Her iki tarafın alacaklarına ilişkin uygulanan faiz oranının aynı olmadığı görülmektedir.

İhtirazi kayıt müessesesinin kanun ile açık bir şekilde düzenlenmemiş olması, bu müessesenin dolaylı olarak yönerge ve içtihatlarla uygulamada yer edinmesi sonucunda ihtirazi kayıt uygulaması hakkında net bir şekilde görüş birliğine varılmadığı görülmektedir. Vergi idaresinin tesis etmiş olduğu işlemler, yargı organlarının vermiş olduğu kararlar ve mükellef tarafından talep edilen işlemler dikkate alındığında ihtirazi kayıt ile beyan verme işleminin üç başlık altında incelenmesi mümkündür. Buna bağlı olarak (Özkaya & Özkaya, 2019, s. 52),

1. Kanuni süresinde verilen beyannamelere koyulan ihtirazi kayıt,
2. Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere koyulan ihtirazi kayıt,
3. Pişmanlıkla verilen beyannamelere koyulan ihtirazi kayıt durumlarına göre incelenmektedir.

İlk duruma göre incelendiğinde, kanuni süresinde ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelerde vergi idaresi ve yargı organları kapsamında herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır. Diğer durumlara ilişkin konular, aşağıda başlıklar halinde ele alınmaktadır.

2.1. Süresinde Verilmeyen Vergi Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulması

Verginin konusunu oluşturan beyanın verilmesine ilişkin dönem veya tarih vergi mevzuatınca hüküm altına alınmaktadır. Kanuni süresi içerisinde verilen beyannamenin usulen yerine getirildiği kabul edilmektedir. İçerik ve esas yönünden doğruluğu veya incelenmesi ayrı bir idari durumu içermektedir. Mükellef tarafından verilecek beyannamenin mevzuatta belirtilen tarihte verilmemesi durumunda, cezai işlem başlatılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu Mükerrer 355. maddesine göre, beyanname verme mecburiyetine rağmen ilgili beyannamelerin verilmemesi özel usulsüzlük ve vergi aslına ilişkin vergi cezaları uygulanmaktadır. Elektronik ortamda bildirilmesi gereken beyanname ve formların belirlenen süre içerisinde beyan edilmeyecek beyan süresinin son gününden başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası 1/10 oranında uygulanmaktadır. Kanuni süresinde verilmiş beyanname ve formlara ilişkin düzeltme amacıyla verilen beyanname ve formların, beyan tarihinin son gününden itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmemektedir. Düzeltme beyanının, kanuni beyan tarihini takip eden 15 gün içinde verilmesi durumunda ise özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 368 Sıra No'lu Genel Tebliğinde, döneminde verilmiş beyannamelerdeki hata veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannameler "ek beyanname" olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde "düzeltme beyanamesi" olarak verilebilmektedir.

VUK 378. maddesine göre, mükelleflerin beyan ettiği matrah üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava açılmaz hükmünün istisnaları, vergi hataları düzeltme beyanı ve ihtirazi kayıt ile beyandır. Kanuni süresinde verilen beyannameler için ihtirazi kayıt konusunda ihtilaf olmamasına rağmen, süresinden sonra verilen beyannamelerin ihtirazi kayıt ile verilmesinde ihtilaf bulunmaktadır. Bu kapsamda, Anayasa Mahkemesi'nin 03.04.2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.02.2019 tarihli 2015/15100 sayılı bireysel başvuru kararında özetle kanuni süresi dışında ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelere ilişkin vergi davalarının şekil bakımından red edilmeksizin esas bakımından incelenmesine

karar vermiştir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesine bağlı kalınarak genel kabul görmüş içtihat ve pratik olan “süresinde verilen beyannameler için ihtirazi kayıt ile beyanname verilir” uygulamasının aksine süresinde verilir verilmeyeceğine bakılmaksızın ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelerin esas bakımından inceleneceği yönündeki Anayasa Mahkemesi içtihadı ile süresinde verilmeyen vergi beyannamelerle ilgili ihtirazi kayıt konusunda yaşanan ihtilaf sonlandırılmıştır. Böylece düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayıt sonucu açılan davaların doğrudan red edilmeksizin esas bakımından incelenmesi öngörülmektedir. Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu bu karara esas oluşturan dava konusu olayda, vergi dairesi tarafından mükellefe yazılı bildirimde bulunularak, sahte belge düzenleyen üçüncü bir taraftan alım yapıldığı ve bu alıma ilişkin Katma Değer Vergisi (KDV) tutarının indirim tutarından çıkarılması (tenzil) istemi üzerine, mükellef yasal süresi dışında geçmiş yıllara dönük ihtirazi kayıt ile KDV beyanamesi vermiş ve bu beyana ilişkin dava hakkını kullanmıştır.

2.2. Pişmanlıkla Verilen Vergi Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulması

Vergi mevzuatında pişmanlık ve ıslah, bir vergi kabahatini işleyen veya bu kabahatlere iştirak eden mükelleflere karşı doğacak cezaların hafifletilmesi amacıyla mükelleflerce ilgili kabahatlerin kendileri tarafından vergi idarelerine bildirilmesi işlemidir. (VUK 371. Mad.). Diğer bir ifade ile pişmanlıkla verilen beyannamenin konusu süresi içinde verilmemiş beyanın verilmesi olabileceği gibi eksik, hatalı veya yanlış verilmiş beyanın düzeltilmesi de olabilir (Karakoç, 2017, s. 63).

Pişmanlık ile bildirilen beyannamelerin ihtirazi kayıt ile verilir verilemeyeceği konusunda açık bir kanun maddesi yoktur. Açık bir kanun maddesinin olmaması, aşağıda örnek olarak derlenen konularda uygulayıcılar arasında fikir ayrılıklarına neden olmaktadır.

Fikir ayrılıklarına ve tartışmalara ilişkin konular;

“...Pişmanlıktan yararlanan mükellefin aynı zamanda ihtirazi kayıt ile beyan yoluyla dava açma hakkını elde etmesi hakkaniyetle bağdaşmayacağı..”,

“...Pişmanlık dilekçesine ihtirazi kayıt konulmasının pişmanlık başvurusunun kabulünü engellemeyeceğini fakat ihtirazi kayda dayanılarak dava açılmayacağını belirtilmektedir.”, “...Pişmanlık müessesesi kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezai müeyyide uygulanmamaktadır. Mükellefler, bir yandan pişmanlıktan yararlanırken bir yandan da dava açma haklarını saklı tutmaları için ihtirazi kayıt müessesesinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.” ,

“Danıştay Daireleri, kişinin pişmanlığının samimi olması gerektiği; beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin, gerçekten pişman olduğunun kabul edilemeyeceği; salt VUK’un pişmanlık hükümlerinden yararlanmak amacıyla ihtirazi kayıt koyan kişinin, anılan hükümlerden yararlanamayacağı yolunda karar verilmiştir. Sonunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bu beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava hakkının muhafaza edilemeyeceğine karar vermiştir.”

Aynı zamanda, Danıştay 4. Dairesi’nin 2016 kararında “vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtlarla verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin sebepleri, şartları ve yarattığı sonuçlar farklı..” olduğu yönünde görüş bildirilmiştir.

Pişmanlık dilekçesine ihtirazi kayıt konulamayacağını savunmanın, iptal davasının objektif niteliğiyle bağdaşmayacağı vurgulanmaktadır. Uygulamada karşılaştın durumlara bakıldığında, elde ettiği gelirin vergiye tabi olmadığı düşüncesiyle beyanda bulunmayan mükellefin, ileri bir tarihte ilgili gelirin beyan edilmesi gerektiğini öğrenmesi sonucu ceza tehdidinden kurtulmak için pişmanlıkla beyanda bulunması, öte yandan vergiye tabi olmadığı görüşünü de yargının huzuruna taşıması için ayrıca ihtirazi kayıt ile beyan etmesi, bir çelişkiden ziyade, idarî işlemin yargısal denetimden geçirilmesine ilişkin açık bir yoldur (Ortaç & Furtuna, 2017, s. 439-445).

3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde, ihtirazi kayıt konusuna ilişkin muhasebe meslek mensuplarının farkındalıkları araştırılmaktadır. Çalışma kapsamında literatür taraması yapılmıştır. Literatür incelemesi sonucunda ihtirazi kayıt ile ilgili kaynakların önemli bir bölümünün hukuk alanında ki çalışmaların olduğu görülmüştür. İhtirazi kayıt müessesesi aynı zamanda işletme alanı ile doğrudan ilişkili bir konudur. Mükellef tarafından beyan edilen matraha karşı vergi mahkemelerine dava açılabilmesi için temel koşul beyannamenin ihtirazi kayıt ile verilmesidir. Mükellef adına beyannamelerin muhasebe meslek mensupları tarafından verildiği dikkate alındığında, ihtirazi kayıt konusunun diğer bir tarafının da muhasebe meslek mensupları olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum dikkate alındığında araştırmanın temel gerekçesini oluşturan konu, ihtirazi kayıt müessesesinin işlerlik kazanması için vergi beyanına ihtirazi kayıt şerhinin eklenmesi ve bu işlemin muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğunda olmasıdır.

Araştırma yöntemi belirlenmeden önce, literatür taraması yapılmıştır. Literatürde işletme alanında özellikle muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt hakkında sorumluluklarını içeren çalışmaya rastlanmamıştır. Ayrıca, doğrudan ihtirazi kayıt konusunun ele alındığı sınırlı çalışma olduğu görülmüştür. Günümüzde vergi mevzuatında ki değişiklikler dikkate alındığında, vergi mükellefleri ile kamu idaresi arasında vergi itilaflarının olma olasılığının artacağı düşünülmektedir. Bu durum ihtirazi kayıt müessesesinin geçmişe kıyasla daha fazla gündeme geleceği düşünülmektedir. Konunun güncel olması ve sınırlı çalışmanın varlığı nedeniyle bu araştırmanın yapılmasına gereksinim duyulmuştur.

Araştırma modeli belirlenirken, araştırma hakkında ön bilgi elde etmek için meslek mensubu olan 17 kişiyle ihtirazi kayıt konusunda kısa görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmeler neticesinde ihtirazi kayıt konusunda ayrıntılı bilgiye sahip olunmadığı anlaşılmıştır. Bunun üzerine muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt konusundaki farkındalığının araştırılması amacıyla anket yöntemi kullanılarak veri toplanması planlanmıştır.

Veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Hazırlanan anket formundaki ifadeler tamamen yazarların araştırmalarına dayalı ve bu çalışmaya özgü olarak hazırlanmıştır. Verinin toplanacağı örneklem grubu Ankara ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler olarak belirlenmiştir. Türkiye'deki meslek mensuplarının yaklaşık yüzde onunun Ankara ilinde faaliyette bulunması ve etkileşimin daha hızlı olacağı gerekçesiyle Ankara ili örneklem grubu olarak dikkate alınmıştır. Toplam örneklem evreni on üç bin kişiden oluşmaktadır. Online olarak hazırlanan anket formu yedi yüz kişiye ulaşması sağlanmıştır. Anket formu ile veri toplama süresi doksan gün olarak belirlenmiştir. Süre sonucunda anket formunu cevaplayan ve örneklem grubunu oluşturan kişi sayısı yüz üç kişi olarak sonuçlanmıştır. Örneklem evreni ve çalışmaya katılım sağlayan örneklem

sayısına göre www.raosoft.com adresinde online hesaplama programı kullanılarak yapılan analizin güvencilik seviyesi yüzde doksan olarak hesaplanmıştır. Elde edilen veriler ile araştırmanın nicel çalışma bölümü hazırlanmıştır. Araştırmanın analiz bölümü için SPSS (Statistical Package for Social Sciences) analiz programından yararlanılmıştır. Anket sorularının tutarlılığını ölçmek ve soruların homojen yapısını açıklamak için Cronbach Alfa Güvenilirlik Analizi uygulanmıştır. Demografik veriler için frekans ve yüzdelik dağılımları belirlenmiştir. Hipotezler için t-testi (Independent-Samples T Test) ve tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi uygulanmıştır.

3.1. Bulgular

Hazırlanan anket formuna ilişkin soruların güvenilirliği test edilmiştir. Anket sorularının birbirleri arasında iç tutarlılığını ölçmek ve soruların homojen yapısını açıklamak için Cronbach Alfa Güvenilirlik Analizi uygulanmıştır. Cronbach alfa katsayısı veri ölçeğindeki maddelerin birbirleriyle tutarlılığı ve bir o kadar da aynı özelliği ölçen maddelerden meydana gelip gelmediğini tespit etmek için kullanılmaktadır. Cronbach alfa likert tipli ölçeklerde sıklıkla kullanılmaktadır. Cronbach alfa analizine ilişkin istatistikî sonuçların karar sınıflandırılması aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Yıldız & Uzunsakal, 2018, s. 18)

Güvenirlik katsayısı (Cronbach alfa)

$0 < R2 < 0.40$	Güvenilir Değil	Kabul Edilmez
$0.40 < R2 < 0.60$	Düşük Güvenilirlikte	Zayıf
$0.60 < R2 < 0.80$	Oldukça Güvenilir	Kabul Edilir
$0.80 < R2 < 1.00$	Yüksek Güvenilirlikte	Mükemmel

Ankette yer alan likert ölçekli değişken sorulara ilişkin güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alfa Katsayısı 0,610 çıkmıştır. Hazırlanan anket formundaki soruların ve anket güvenilirliğinin kabul edilebilir düzeyde ve oldukça güvenilir endeksi aralığında yer aldığı görülmüştür.

Anket formunun ilk bölüm soruları olan demografik özelliklere ilişkin sorular ve frekans analizi sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Kişilerin Demografik Özelliklerine Göre Frekans ve Yüzde Dağılımı

Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri	Sayı	Yüzde (%)
Erkek	83	81%
Kadın	20	19%
Meslek Mensuplarının Yaşları	103	100%
20-30 Yaş	11	11%
31-39 Yaş	42	41%
40-49 Yaş	37	36%
50 ve üzeri Yaş	13	13%
Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları	103	100%
Lisans	83	81%
Lisans Üstü	20	19%
Meslek Mensuplarının Unvanları	103	100%
SMMM	99	96%
YMM	4	4%
Meslek Mensuplarının Çalışma Süreleri	103	100%
1-5 Yıl	23	22%
6-10 Yıl	38	37%
11-19 Yıl	31	30%
20-29 Yıl	6	6%
30- ve Üzeri Yıl	5	5%
Meslek Mensuplarının Çalışma Şekli	103	100%
Bağımsız	37	36%
Bağımlı	66	64%
	103	100%

Araştırma kapsamında elde edilen veriler anket formuna katılan 103 katılımcı ile oluşturulmuştur. Yukarıdaki tabloda katılımcıların demografik özellikleri gösterilmektedir. Muhasebe bilimi alanında yapılan bu araştırmaya katılan kişilerin tamamı meslek mensubudur. Katılımcılardan 99 kişi SMMM ve 4 kişi ise YMM'dir. Katılımcıların 37'si kendi iş yerinde kendi namına bağımsız bir şekilde çalışmaktadır. Diğer bir ifade ile müşavirlik hizmeti sunmaktadır. Katılımcıların 66'sı ise belirli bir işletmede ücret karşılığı bordrolu olarak bir işverene bağımlı olarak çalışmaktadır. Katılımcıların eğitim düzeyleri ise 83'ü lisans mezunu ve 20'si ise lisansüstü eğitim düzeyine sahiptir. Katılımcıların muhasebe alanında

tecrübeleri incelendiğinde yüzde 37'si 6 ile 10 yıl arasında mesleki tecrübeye sahiptir. Katılımcıların yüzde 30'unun ise 11 ile 19 yıl arasında mesleki tecrübeye sahip olduğu görülmektedir.

Araştırmanın amacı olan ihtirazi kayıt konusunun muhasebe mesleğini icra eden bireyler arasında farkındalığı ölçmek için likert tipinde hazırlanan ifadelerin “Katılmıyorum, Fikrim Yok, Katılıyorum” seçenekleri ile cevaplanması beklenmiştir. Anket formunda homojen olarak dağıtılan ifadeler, üç ayrı farkındalık düzeyi kapsamında hazırlanmıştır. Farkındalık düzeylerinin sınıflandırılması, katılması beklenen ifadeler, göreceli ifadeler ve katılması beklenilmeyen ifadelerden oluşmaktadır. Aşağıda anket formunda yer alan ifadeler tablolar halinde verilmiştir. İfadelere ilişkin kaç katılımcının hangi seçeneği seçtiği rakamlar ile gösterilmiştir. Verilen cevaplara ilişkin ortalama ve standart sapma değerleri ise SPSS programı kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 2: Katılması Beklenen İfadeler

İFADELER	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
Vergi beyanı sonrası oluşan tahakkuk fişi tebliğ niteliğindedir.	1	11	91	2,87	0,362
Vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür.	4	12	87	2,81	0,786
İhtirazi kayıt ile beyan mükellef tarafından uygulanan tedbir amaçlı bir işlemdir.	9	33	61	2,50	0,655
Normal şartlarda mükellefin beyan ettiği matraha dava açma yolu kapalıdır.	23	17	63	2,39	0,831
İhtirazi kayıt müessesesi ile önemli bir hak kaybı ortadan kaldırılmıştır.	11	47	45	2,33	0,663
İhtirazi kayıt ile beyan mükellef tarafından vergi alacağını güvence altına alma eğilimidir.	22	34	47	2,24	0,785
Her vergi mükellefi ihtirazi kayıt ile beyanname veremez.	40	41	22	1,83	0,760
İfadelere ilişkin ortalamaların sınıf aralığı; Katılmıyorum: 1,00 - 1,70 / Fikrim Yok: 1,71 - 2,29 / Katılıyorum: 2,30 - 3,00					

Yukarıdaki tabloda, anket formu içerisinde düzenlenen ve meslek mensuplarının katılmaları beklenen ifadeler yer almaktadır. Katılmaları beklenen yedi ifadenin ortalamasının 2,30 ile 3,00 aralığında beş ifade olduğu görülmektedir. Diğer iki ifadenin ise 1,71 ile 2,29 aralığında olup bu ifadeler hakkında farkındalığın daha az olduğu görülmektedir.

Tablo 3: Katılması Beklenilmeyen İfadeler

İFADELER	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
İhtirazi kayıt müessesesi yargı alanının konusudur muhasebe mesleği ile ilişkisi yoktur.	91	8	4	1,16	0,459
İhtirazi kayıt ile beyan bir vergi suçu işlemidir.	82	17	4	1,24	0,514
Pişmanlık beyannamesi ile ihtirazi kayıt beyannamesi aynı şeydir.	82	13	8	1,28	0,601
İhtirazi kayıt ile beyanname vermeyi gerektirecek bir durum yoktur.	76	17	10	1,36	0,655
İhtirazi kayıt ile beyan mükellefin kusurundan ortaya çıkmıştır.	61	27	15	1,55	0,737
İhtirazi kayıt ile verilen beyannamelerde mükellef hak kaybına uğratılır.	58	29	16	1,59	0,742
İhtirazi kayıt ile beyanname vermek riskli bir yoldur.	54	32	17	1,64	0,752
İhtirazi kayıt ile verilen beyannamelere ilişkin ödeme emri otomatik olarak durur.	40	50	13	1,74	0,671
İhtirazi kayıt ile beyanname verdikten sonra vergi mahkemesine dava açmak zorunludur.	41	37	25	1,84	0,789
İhtirazi kayıt ile beyanname vermek mükellefe ek maliyet ve yükümlülükler getirmektedir.	38	32	33	1,95	0,833
Maliyeye beyan edilen tüm vergi beyannameleri için ihtirazi kayıt yöntemi uygulanabilir.	32	43	28	1,96	0,766
İfadelere ilişkin ortalamaların sınıf aralığı; Katılmıyorum: 1,00 - 1,70 / Fikrim Yok: 1,71 - 2,29 / Katılıyorum: 2,30 - 3,00					

Yukarıdaki tabloda, anket formu içerisinde düzenlenen ve meslek mensupları tarafından katılmaları beklenilmeyen ifadeler yer almaktadır. Katılmaları beklenilmeyen on bir ifadenin ortalamasının 1,00 ile 1,70 aralığında yedi ifade olduğu görülmektedir. Diğer dört ifadenin ise 1,71 ile 2,29 aralığında olup bu ifadeler hakkında farkındalığın daha az olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Katılması Beklenen İfadeler Yüzdesi ve Ortalaması

İFADELER	Katılımcı Sayısı	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum
Vergi beyanı sonrası oluşan tahakkuk fişi tebliğ niteliğindedir.	103	1	11	91	1%	11%	88%
Vergi mahkemelerinde dava açma süresi 30 gündür.	103	4	12	87	4%	12%	84%
İhtirazi kayıt ile beyan mükellef tarafından uygulanan tedbir amaçlı bir işlemdir.	103	9	33	61	9%	32%	59%
Normal şartlarda mükellefin beyan ettiği matraha dava açma yolu kapalıdır.	103	23	17	63	22%	17%	61%
İhtirazi kayıt müessesesi ile önemli bir hak kaybı ortadan kaldırılmıştır.	103	11	47	45	11%	46%	44%
İhtirazi kayıt ile beyan mükellef tarafından vergi alacağını güvence altına alma eğilimidir.	103	22	34	47	21%	33%	46%
Her vergi mükellefi ihtirazi kayıt ile beyanname veremez.	103	40	41	22	39%	40%	21%
					15%	27%	58%

Anket ifadelerine kategoriler ölçüsünde verilen cevaplara göre “Katılması Beklenen İfadeler” başlığında yedi ifadenin yüzdeler ortalamasına bakıldığında, katılması beklenen ifadelere alınan yanıtlara göre meslek mensuplarının yüzde 58’inin ihtirazi kayıt hakkında farkındalığa sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 5: Katılması Beklenilmeyen İfadeler Yüzdesi ve Ortalaması

İFADELER	Katılımcı Sayısı	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katlıyorum	
		Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Fikrim Yok
İhtirazi kayıt müessesesi yargı alanının konusudur muhasebe mesleği ile ilişkisi yoktur.	103	91	8	4	88%	8%	4%
İhtirazi kayıt ile beyan bir vergi suçu işlemidir.	103	82	17	4	80%	17%	4%
Pişmanlık beyannamesi ile ihtirazi kayıt beyannamesi aynı şeydir.	103	82	13	8	80%	13%	8%
İhtirazi kayıt ile beyanname vermeyi gerektirecek bir durum yoktur.	103	76	17	10	74%	17%	10%
İhtirazi kayıt ile beyan mükellefin kusurundan ortaya çıkmıştır.	103	61	27	15	59%	26%	15%
İhtirazi kayıt ile verilen beyannamelerde mükellef hak kaybına uğratılır.	103	58	29	16	56%	28%	16%
İhtirazi kayıt ile beyanname vermek riskli bir yoldur.	103	54	32	17	52%	31%	17%
İhtirazi kayıt ile verilen beyannamelere ilişkin ödeme emri otomatik olarak durur.	103	40	50	13	39%	49%	13%
İhtirazi kayıt ile beyanname verdikten sonra vergi mahkemesine dava açmak zorunludur.	103	41	37	25	40%	36%	24%
İhtirazi kayıt ile beyanname vermek mükellefe ek maliyet ve yükümlülükler getirmektedir.	103	38	32	33	37%	31%	32%
Maliyeye beyan edilen tüm vergi beyannameleri için ihtirazi kayıt yöntemi uygulanabilir.	103	32	43	28	31%	42%	27%
					58%	27%	15%

Anket ifadelerine kategoriler ölçüsünde verilen cevaplara göre “Katılması Beklenilmeyen İfadeler” başlığında on bir ifadenin yüzdelik ortalamasına bakıldığında, katılması beklenilmeyen ifadelere alınan yanıtlara göre meslek mensuplarının yüzde 58’inin ihtirazi kayıt hakkında farkındalığa sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 6: Göreceli İfadeler

İFADELER	Katılımcı Sayısı	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum
Vergi kanunlarında vergi mükellefi ve vergi sorumlusu yeterince korunmaktadır.	103	47	22	34	46%	21%	33%
İhtirazi kayıt uygulamasına muhasebe meslek mensupları hakimdir.	103	38	42	23	37%	41%	22%
İhtirazi kayıt müessesesi yaygın kullanılmaktadır.	103	62	25	16	60%	24%	16%

“Göreceli İfadeler” başlığında üç ifade hakkında katılımcıların genel olarak düşünceleri öğrenilmek istenmiştir. Bu üç ifade anket formunda bağımsız sorular olarak nitelendirilmektedir. Herhangi bir kategori içerisinde yer almamaktadır. Bu neden ile bu üç ifade bağımsız olarak ayrı ayrı değerlendirilmektedir. İlgili ifadeler kapsamında vergi mevzuatının vergi mükellefini ve vergi sorumlusunu koruduğu yönündeki ifadeye katılımcıların ağırlıklı olarak katılmadıkları anlaşılmıştır. İhtirazi kayıt işlemine meslek mensuplarının hakim oldukları hakkındaki ifadeye katılımcıların ağırlıklı olarak bu konuda fikirlerinin olmadıkları yönünde cevap verdikleri görülmüştür. İhtirazi kayıt müessesesinin yaygın kullanıldığı hakkındaki ifadeye katılımcıların ağırlıklı olarak katılmadıkları görülmüştür.

4. SONUÇ

Türk vergi sistemi içerisinde verginin hesaplanarak belirlenmesi ve beyan edilmesi vergi mükellefinin sorumluluğuna bırakılmaktadır. Vergi mükellefi vergiyi doğuran olayı ve verginin konusunu oluşturan işlemi vergi mevzuatı kapsamında bilmekle yükümlü kılınmaktadır. Buna bağlı olarak da vergi mükelleflerince beyan edilen kendi vergi matrahlarına karşı yargı yolu kapatılmıştır. Uygulamada vergi mükellefi ile idare arasında mevzuata ilişkin uygulama veya yorum farklılıklarından dolayı uyuşmazlıkların olması durumunda vergi mükelleflerinin yargı yoluna gidememesi sebebi ile temel anayasal haklarından mahrum bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu sorun ihtirazi kayıt müessesesi ile belirli bir ölçüde çözüme kavuşturulmuştur.

Danıştay ve Anayasa Mahkemesi tarafından sonuçlandırılan bazı vergi davası dosyalarında verilen kararlar uygulama pratiğinde bir içtihat oluşturmuştur. Bu kararlara bakıldığında, idare tarafından, beyan süreleri dışında düzeltilen beyannamelerin ihtirazi kayıt ile beyan edilmesi, yargıya taşınmasına engel olmadığıdır. Süresinde verilen beyannameler için ise ihtirazi kayıt ile beyan edilmesi durumunda tartışmasız olarak yargı yolu açık tutulmaktadır.

İhtirazi kayıt işlemine ilişkin süreç beyannamenin koşula bağlı ihtiraz kayıt şerhi ile beyan edilmesiyle başlamaktadır. Bu işlem, vergi mükellefi adına muhasebe meslek mensupları sorumluluğunda yapılmaktadır. Beyanın verilmesinden sonraki süreç idari mahkemelerde açılacak davaya ilişkin hukuk sürecini içermektedir.

Bu çalışmanın araştırma bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt müessesesi hakkında ki farkındalıklarının analiz edilmesinin temel gerekçesi, sürecin başlamasında koşullu beyan bildiriminde bulunacak kişilerin muhasebe meslek mensupları olmasıdır. Bu kapsamda Türkiye’de belgeli muhasebe meslek mensuplarının sayısı ve bu kişilere ulaşma koşulları değerlendirilmiştir. Örneklem evreni içerisinde Ankara ilinde belgeli meslek mensupları örneklem grubu olarak belirlenmiştir.

İhtirazi kayıt müessesesinin muhasebe meslek mensupları arasında ne düzeyde bilindiği ve meslek mensuplarının farkındalıklarının analiz edilmesi için anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Katılımcılara online ortamda iletilen anket formu içerisinde demografik özellikler ile ihtirazi kayıt müessesesi hakkında katılım sağlanması ve katılım sağlanmaması gerekli ifadeler yer verilmiştir. Ayrıca göreceli cevapların yer aldığı üç ayrı ifadeye yer verilmiştir.

Araştırmanın analizi sonucunda, anket formuna 103 meslek mensubu katılmıştır. Analizin güvenlik düzeyi raosoft web sayfasındaki programı kullanılarak hesaplanmıştır. Araştırmanın güvenlik düzeyi yüzde doksan aralığında çıkmıştır. Çalışmanın güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alfa Katsayısı yöntemi kullanılmıştır. Cronbach Alfa Katsayısı 0,610 çıkmıştır. Çalışmanın güvenilirliğinin kabul edilebilir düzeyde ve oldukça güvenilir endeksi aralığında yer aldığı görülmüştür. Anket formundaki ifadeler katılmıyorum, fikrim yok, katılıyorum yönündeki cevaplar sonucunda oluşan veri, t-testi (Independent-Samples T Test) ve tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi yöntemleri kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmaya katkıda bulunan 103 muhasebe meslek mensubunun yüzde 58’i ihtirazi kayıt müessesesi hakkında bilgiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışmanın sınırlılıkları, analiz kısmında örneklem olarak alınan grubun ölçek olarak sınırlı sayıda katılımcı ile yapılmasıdır. Ülke genelinde daha geniş katılımcı grubu ile yapılması çalışmanın güvenilirlik düzeyini artıracaktır. Bu çalışmanın sonuç çıktısı olarak, muhasebe meslek mensuplarının ihtirazi kayıt müessesesi konusunda farkındalığı artıracak eğitimler ya da bilgi notları düzenlenmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Karakoç, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4.Baskı*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Ortaç, F. R., & Furtuna, E. Y. (2017). Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 423-452.

Özkaya, L., & Özkaya, L. (2019). Anayasa Mahkemesi'nin Son İçtihatı Çerçevesinde İhtirazi Kayıt. *Vergi Raporu*, 49-57.

Yıldız, D., & Uzunsakal, E. (2018). Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması Ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*(1), 13-28.

Mevzuata İlişkin Kaynaklar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. . (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 13 Şubat 2023

368 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 18 Şubat 2023

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 20 Şubat 2023

Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli 2015/15100 Sayılı Bireysel Başvuru Kararı, 03.04.2019 Tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 21 Şubat 2023

Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliğine Dayanılarak Hazırlanan Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi. Kamu Mevzuat Sistemi: (www.kms.kaysis.gov.tr) Erişim Tarihi: 2 Mart 2023

Web Kaynaklar

www.raosoft.com

