Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 7/1 (2005): 217-228

VERGİ YARDıMCILARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Mehmet TUNÇER

Özet:
Bütün hükümetler devletin gelirinin azalmasından, bireyin adalet duygusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uyumsuzluğu ile mücadele edmek için çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bu açıdan, hükümetler, vergi uyumunu artırabilmek için vergi yardımcıların etkisi konusunda kapsamlı araştırmalar yapmalıdır. Vergi literatürü, vergi yardımcılarının, bir yandan özellikle yeterince açık olan vergi yaşıalarına uyumla ilgili çok sayıda bilgi ve hesaplamaları ilişkin engelleri ortadan kaldırmak sosyal açıdan yararlı bir rolleri olduğunu; bir yandan da mükelleflerin yașal belirsizliklerin avantajlarını somürlermelerine neden olacak agresif öğütlere verebildiklerini göstermektedir. Bu çalışmada, vergi yardımcılarının vergi uyumuna ilişkin bu ikili rolü incelemiştir. Çalışma, hükümetlerin vergi yardımcılarına ilişkin düzenlemeler plantarken söz konusu birbirine zıt rollerinin dikkate alınması gerektiği sonucuna varmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi yardımcı, Vergi uyumu, Vergiye uyum, Vergi uyumsuzluğu

THE EFFECTS OF TAX PRACTITIONERS ON TAX COMPLIANCE

Abstract:
All governments attempt to cope with tax noncompliance which has many negative effects such as decrease in government revenues and equity considerations of taxpayers. In this respect, governments, to improve tax compliance, must conduct comprehensive researches on the role of tax practitioners. The tax literature shows that while tax practitioners fulfill a socially beneficial role in reducing many of the informational and computational barriers to compliance with the tax laws especially when they are clear enough, they may give aggressive advice to taxpayers in exploiting tax laws especially when they are ambiguous. In this paper, the dual roles tax

* Bu çalışma Mehmet Tunçer’ in 2002 tarihli “Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye” başlıklı doktora tezinden güncellemeler hazırlanmıştır. ** Yrd. Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mehmettuncer1@yahoo.com
practitioners play in tax compliance are analyzed. It concludes that governments, when planning regulations concerning tax practitioners, must consider the mentioned contradictory roles.

Keywords: Tax, Tax Practitioner, Tax Compliance (Taxpayer Compliance), Tax Noncompliance

GİRİŞ

Müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla birlikte, devletin yüklenmiş olduğu görevlerin boyut ve niteliklerinde ortaya çıkan değişim devletin gelir ihtiyacının da hızla artmasına neden olmuştur. Vergi gelirlerinin devletin normal gelir kaynakları içinde %90-95 gibi bir paya sahip olduğu göz önüne alındığında, vergi ile ilgili konuların önemli kendiğinden ortaya çıkmaktadır.

Bütün devletler, devletin gelirinin azalmasından, bireyin adalet duyusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uymusuzluğu ile mücadele etmek ve vergi uyumunu artırmak için çeşitli çalışmalar yapmaktadır.

Vergi uymu ya da uymusuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı (audit probability), para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği, vergi afları ve vergi yardımcıları (tax practitioners) gibi bir dizi faktör tarafından belirlenmektedir. Bu faktörler üzerinde değişiklikler yapılarak vergi uymusuzluğu ve buna bağlı olarak vergi uymusuzluğundan kaynaklanan etkinsizlikler azaltılabilir.

Buna göre bu çalışmada, mükelleflerin vergiye uyum düzeyinin belirlenmesinde önemli rolleri olabileceğini düşünüldüğümüz vergi yardımcılarının etkileri teorik olarak incelenmiştir. Bu çerçevede öncelikle çalışmamızla ilgili tanımlamalarla yer verilmiş, daha sonra vergi yardımcı kullanımı ve bunların vergi uymu üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkileri ayrıntılı olarak araştırılmıştır.

I. TANIMLAR

Vergi uymu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve vergi kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir (Roth vd., 1989:21).

uyumu” kavramı, ekonomik birlik veya gümrük birlüğü içindeki üye ülkelerin değişik amaçlarla vergi mevzuatlarının birbirine yaklaştırılması anlamına gelen vergi uyumlaştırması (tax harmonization) kavramından farklıdır. Çalışmamızda geçen “vergiye uyma”, “vergiye uygunluk” ve “vergi uyumu” şeklindeki kavramlar, “vergi uyumlaştırması” kavramından farklı olarak, vergi yasalarının ve vergi idaresinin öngörüdüğü mükellefiyetlerin doğru zamanda ve tam olarak yerine getirilmesi anlamına gelmektedir.

Vergiye uymsuzluk (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise; yukarıdaki tanımda belirtilen standartlara aykırı olarak, vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) içeren. Bu nedenle, vergiye uymsuzluk; vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelerle de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlamaya, dalgalık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de kapsar. Ancak, mükellefin, ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla, mali işlemlerini yasalara uygun olarak yapılandırması vergiye uymsuzluk değildir (Roth vd., 1989:2).

Vergiye uyum ve vergiye uymsuzluk kavramlarına ilişkin bu tanımları daha geniş anlamda yorumladiumuzda kayıtsız ekonominin de vergiye uymsuzluk kapsamasına girdiğini söyleyebiliriz. Çünkü kayıtsız ekonomi, vergi işlemleri anlamında mükellefiyetin gizlendiği veya vergiye tabi gelirin gizlendiği anlamına gelip, vergiye tabi gelirin hiçbir şekilde beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Çalışmamızda, vergiye uyum ve vergiye uymsuzluk kavramlarını bu geniş anlamda da içerecek şekilde kullanmaktadır.

Vergi uyumu sorunu vergiler kadar eski bir konudur. Gözlemlenen vergi uymsuzluğunu örneklemelerin tanımlanması, açıklanması ve nihayet azaltılması için yöntemlerin bulunması dünyadaki bütün ülkeler için en önemli uğraşlardan biridir.


Vergi uyumuna ilişkin araştırmalar Allingham ve Sandmo (1972) ile Srinivasan (1973)’ın çalışmalarıyla başlanmış ve sonrası çalışmalarında konuya daha çok beklenen
fayda (expected utility) teorisi çerçevesinde mükelleflerin vergi uygunsuzluğu durumunda yakalanma korkusuyuyla vergilerini ödeyecekleri şeklinde yaklaşılmıştır.


Klasik vergi uyuşunu modelinde mükellefin beyan kararıyla ilgili bütün durumlar hakkında tamamen bilgilendirilmiş olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte gerçekleşe pek çok mümkün vergi yetkililerinin karmaşıklığı ve uygulamaya ilgili belirsizliklerden dolayı şakınlık içindeydi. Mükellefler bu sorunun başa çıkabilmek için genellikle vergi uzmanlarının rehberliği gayet güvenir. Buna göre, vergi danışmanları (tax advisers) ve vergi hazırlayıcıları (tax preparers) kısaca vergi pratisyenleri (tax practitioners) ya da yardımcıları diyebileceğimiz uzamanlarla mükellefin vergiye uyuşmu arasındaki ilişkinin incelenmesi vergi uygununun geliştirilmesi açısından yararlı sonuçlar verebilecektir.


3568 Sayılı Yasa’da ve ilgili mevzuatta, yukarıda belirtilen üç grup meslek mensuplarının hangi görev ve yetkilere sahip olduklarını belirtilmiştir. Bu çalışmaların...
Vergi Yardımcıları Vergi Uyumuna Etkisi / 221

amaçlarımız, ülkemizdeki anıtlarıyla, mühasebecilik ve mali müşavirlik mesleği çerçevesinde yerine getirilen hizmetlerin mükelleflerin vergiye uygulamaları üzerindeki etkilerini teorik olarak incelemek olduğundan Türkiye’ye ilişkin değerlendirmelere daha fazla yer verilmecektir. Bu teorik incelemeden sonra vergi yardımcılığı sisteminin ülkemizdeki vergi sistemi üzerindeki etkilerini uygulamalı olarak incelemek daha kolay olacaktır.

Görüldüğü gibi çalışmannızda, vergi yardımcılığı kavramıyla Türkiye’de 3568 Sayılı Yasa çerçevesinde serbest mühasebeci, serbest mühasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerce yerine getirilen mühasebecilik ve mali müşavirlik hizmetleri, yanı her türlü vergi danışmanlık ve vergi hazırlayıcılığı hizmetleri belirtilmek istenmektedir. Bu anlamda, bütün bu hizmetleri yerine getirenleri tanımlayacak şekilde “vergi yardımcıları” ve bu sistem tanımlayacak şekilde de “vergi yardımcılığı sisteminin” kavram olarak kullanılmışın yaygınlaşmış olması yarar vardır.


II. VERGI YARDIMCISI KULLANIMI


Vergi beyannamesinin hazırlanmasında, vergi yardımcılarından, gerekli bilgileri mükelleften toplamasi ve bütün belgeleriyle birlikte beyannameyi tamamlamaları beklenir. Bu seckilde vergi beyannamesinin doldurulması ve karmaşık vergi konularına ilişkin mükellefin kararsızlığın giderilmesi niteliğindeki hizmetler ekonomik etkinlik anlamında sosyal fayda sağlamaktadır. Çünkü, vergi hazırlayıcının (mühasebeciler, mali müşavirler,...vb.) vergi kanunlarını öğrenmesi ve bu bilgilerini çok sayıdaki vergi
beyannamesine uygulaması, bu işlevleri her mükellefin tek tek yapmasından çok daha ucuza mal olmaktadır. Buna göre, mükellefin bu hizmetleri elde edebilmek için profesyonel yardımı başvurması durumunda sosyal çıkar ve mükellefin özel çıkar kesişmektedir, yani birbiryle uyumlu dur. Ayrıca, riskten kaçnan mükelleflerin karmaşık vergi konularına ilişkin şüphelerinin giderilmesi ve böylece risklerinin azaltılmasında ve kendi haklarını ve çalışanların müşterileri yararına kullanacaklardır (Roth vd., 1989:172).

Vergi danışmanlarının, müşterilerine (vergi mükellefleri) tasyiyelerde bulunurken vergi düzenlemelelerine ilişkin bilgileriniyasalara uygun olarak ve müşterilerinin çıkarı doğrultusunda yorumlamaları beklenir. Buna göre, bir vergi danışmanı beyannameli kendisi hazırlamasına imza. O halde vergi danışmanları vergi kanunlarına ilişkin sınırsız bilgilerini, takdir haklarını ve çalış钪alarını müşterileri yararına kullanacaklardır (Roth vd., 1989:172).


Mükelleflerin ücretsiz vergi yardımıcları kullanımının belirleyenleri konusunda çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarla, mükelleflerin sosyo-ekonomik ve demografik özellikleri, riskten kaçınma düzeyleri, vergi bilgileri, eğitim düzeyleri ve
istihdam şekilleri ile vergi beyannamesinin karmaşıklığı ve beyannamenin doldurulması için harcanacak zamanın alternatif değeri gibi değişkenlerin etkisi incelenmiştir.


Ancak profesyonel yardım ihtiyaçlarını belirleyenlerini daha geniş bir analizde incelemeyince yanlış sonuçlar elde edilebilir. Örneğin, yaşlı mükellefler vergi beyannameslerinin genç bireylere göre göreli olarak daha karmaşık olmasından dolayı profesyonel yardım daha fazla güveniyor olabilirler. Bu çerçevede profesyonel yardım ihtiyaçları incelenirken mükellefen elde ettiği gelir kaynaklarının türleri ve karşılık verdiğiniz vergi oranı gibi potansiyel belirleyiciler de analizin içine katılmalıdır (Long ve Caudill, 1987:35-36).

Bu anlamda Long ve Caudill tarafından yapılan çalışmanın bulguları bir yandan yüksek gelirli, kendi içinde çalışan ve yaşlı mükelleflerin daha fazla ücretli vergi yardımları aldığı gösterirken, bir yandan da profesyonel vergi yardımları ile beyannamenin karmaşıklığı (beyannamedeki listelerin sayısı ve türünde bağlı olarak) ve gelire uygulanan marjinal vergi oranında doğrudan bir ilişkili olduğu sonucunu vermektedir (Long ve Caudill, 1987:39-43).


Erard'a göre, gelir düzeyi mükelleflerin vergi yardımcı kullanma tercihlerini etkilemezken, bu tercih üzerinde, gelirin kaynağı yani ticaret, tarım, kira veya mülk geliri olup-olmaması öncelikli olarak etkide bulunmaktadır (Erard, 1993:179-184).

III. VERGİ YARDIMCISI KULLANIMINİN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Vergi yardımcıların mükelleflerin vergi uyumları üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar değişik sonuçlar vermiştir. Çalışmaların bir kısımı vergi yardımcılarının bazı yöneriyle vergi uyuşmu üzerinde olumsuz etkide bulunurken, bazı yöneriyle de olumsuz etkide bulundukları sonucunu bulmuşlardır.


Vergi yardımcıları, kendilerine gerekgi düzeyde önem verilmesi durumunda vergi idaresi-mükellef ilişkisinde vergi uyumunun artırılması yönünde önemli bir aracılık rolü üstlenebilirler. Vergi yardımcılarının bu rolüne vergi sisteminde yeni düzenlemelerle gidilliği önemlerde özellikle gereksinim duyular. Çünkü, gerek bilgi düzeylerinin yüksek ve saylarının mükelleflere göre daha az olması ve gerekse vergi idaresi ile sürekli ilişki içinde olmaları onların vergi sisteminde yapılması istenen değişikliklerin önermini daha iyi ve hızlı anlamlarını sağlar. Öte yandan, çok sayıda mükellefler ilişkide olmaları ve mükellefın lehine davranışcaklarına olan güven de onların değişikliklerin aktarılmasında vergi idaresi ile mükellef arasında köprü hizmeti görmesini sağlayabilir.

Belirtilmiştir bu aracılık roldü ile ilgili olarak Klepper ve Nagin tarafından yapılan çalışma, vergi yardımcılarının yasal sorumlulukları hakkında mükelleflerli bilgilendirme, mükelleflerin vergi kanunlarına gönülü uyumları artırma ve vergi idaresinin güncel uygulama önceliğlerini vergi beyannamelerine aktarabilmedeki dikkatleri konusunda olumlu sonuçlar vermektedir. Buna göre, Pennslyvania'daki vergi uygulama programının başarısındaki kritik rollerini belirtmek açısından vergi yardımcılarından destek gören mükelleflerin beyannamelerinin, uygulama programının önceliğine
uygula konusunda, diğerlerine göre daha sorumlu davranışları görülmüştür (Klepper ve Nagin, 1989:170-190).

SONUÇLAR

Müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşmasına paralel olarak devletin gelir ihtiyacıının gittikçe artması ve bu ihtiyaçın da büyük ölçüde vergi geliştirenci sağlanması vergi ile ilgili konularda daha ayrıntılı incelemler yapılması gerektirmektedir.

Bu anlamda hükümetler; devletin gelirinin azalmasından, bireyin adalet duyguşunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uygunsuzluğu ile mücadele etmek ve vergi uygumunu artırabilme amacıyla vergi yardımcıların rolünün de dikkate alınması yapmak zorunda olmaktadır.

Son yıllarda vergi düzenlemelerinde karmaşıklığın artmasıyla birlikte mükelleflerin vergi yardımcılarına başvurmaları da artmaktadır. Buna göre, kendi işinde çalışan, yüksek gelirli, yaşlı, yüksek marjinal vergi oranıyla karşı karşıya olan ve daha karmaşık vardiya beyannamesine sahip mükellefler daha fazla vergi yardıma alma eğilimindedirler. Böylece vergi uygunsuzluğu durumunda umulan cezayı azaltabilme amacıyla belirli gelirlerin beyanının en iyi şekilde planlamada vergi yardımcılarının yeteneklerinden diğer mükelleflere göre daha fazla yararlanabileceklerdir.

Vergi yardımcılarının vergi uyuşumu üzerinde bazı yönergelerde olumlu bazı yönergelerde de olumsuz etkisi olan ikili bir rolleri (dual role) vardır. Buna göre vergi yardımcılar; yazılı olarak beliriz olmayan düzenlemeleri daha iyi uygulamaları ve özellikle vergi sisteminde yeni düzenlemelere gidildiği dönemlerde vergi idaresi ile mükellef arasında etkin bir aracılık rolü oynamalarında olduğu gibi bir yandan vergi uyuşunu artırıcı rol oynayabilirken, bir yandan da mükelleflerin yasal boşlukların (belirsizliklerin) avantajından yararlanmalarında olduğu gibi vergi uygunsuzluğunun armasına neden olabilirler.

Bundan dolayı, vergi düzenlemelerindeki iyileştirme ihtiyaçının sürekli gündemde kaldığı ülkemiz açısından da bir vergi politikası aracı olarak vergi yardımcıları ile mükelleflerin vergiye uyuşmalar arasındaki ilişkinin incelemesi ve bu konuda daha fazla bilgi edinilmesi vergi uyuşunun geliştirilmesi yönünde son derece yararlı sonuçlar verebilecektir. Ancak vergi yardımcılarına yönelik düzenlemeleri içeren politikalar onların ikili rollerini dikkate alarak hazırlanmalıdır.
KAYNAKÇA


228 / Mehmet TUNÇER

Resmi Gazete, 13.06.1989, No:20194.


