

# VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KONYA BÖLGESİNDEKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Fehmi KARASİOĞLU\*

Öğr.Gör.İbrahim Emre GÖKTÜRK\*\*

## Özet

Bu çalışmada vergi uygulamaları açısından etkin bir görev üstlenen muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıkları konusundaki etkinlikleri incelenmeye çalışılmıştır. Vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusunu olan mükellef arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları, genel anlayış olarak vergi yoğun mesleklerini sürdürürken kanuni yetkilerinin sınırlı olmasından dolayı vergi uyuşmazlıkları konusunda istenilen etkinlikte rol oynayamamaktadır. Bu etkinliğin artırılması devletin ekonomik gücünü artırabilmesi için de önem arz etmektedir. Vergi uyuşmazlıkları konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi, tecrübe ve deneyimlerinden yeterli derecede faydalanılamamakta ve etkinlikleri sınırlı kalmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi uyuşmazlıkları, Muhasebe, Muhasebe meslek mensubu, Mükellef

## ABSTRACT

### A STUDY ON THE EFFECTIVENESS OF THE MEMBERS OF ACCOUNTANCY PROFESSION IN SOLVING THE TAX CONFLICTS: THE EXAMPLE OF KONYA

In this study, the effectiveness of members of accountancy profession, who undertake an effective duty in view of tax practices about the tax disagreements were attempted to investigate. Members of accountancy profession, who serve as a bridge between the state, tax creditor, and taxpayer, a debtor, as a general approach, while continuing their tax-intensified professions, due to the fact that they have limited legal authorities,

\* Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

\*\* Selçuk Üniversitesi Akşehir Meslek Yüksekokulu

are not able to play role in the required effectiveness about the tax disagreements. To increase this effectiveness is important so that the state can enhance its economic power. About tax disagreements, the knowledge and experiences of the members of accountancy profession have not been utilized sufficiently and its effectiveness remains limited.

**Keywords:** Tax, Tax disagreements, accountancy, member of accountancy profession, taxpayer

## 1.GİRİŞ

Çağdaş toplumlardaki vergi uygulamalarından hareketle, vergi, devletin görevlerini ifa edebilmesi için, vatan toprağında bulunan özel kesimden kamu kesimine para ve benzeri değerlerin hukuki gereklilikler ile karşılıksız ve kati suretle aktarılmasıdır. Bu aktarım sırasında vergi alacaklısı (devlet, il, belediye) ile vergi borçlusunu arasında ortaya çıkacak hukuki ilişkiler, hak ve ödevlerin kanunda emredildiği üzere yerine getirilmesi gerekmektedir.

Bu amaçla vergi borçlusunu ticari ilişkilerinin sonucu ödemesi gereken verginin tam anlamıyla belirlenmesi için kanunen belirlenmiş olan yükümlülüklerini de yerine getirmesi gerekir. Bu gereklilikler muhasebe bilgi sistemi içinde gerçekleştirilecektir. Muhasebe bilgi sistemini en iyi şekilde uygulayacak olanlar da muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilecek işlemlerin doğruluğu verginin hakkaniyet ölçülerinde ödenmesinde yardımcı olacaktır. Vergi kanunlarında belirtilen belge ve bilgilerin eksik, yetersiz ve yanlış bildirilmesi vergi uyuşmazlıklarına sebebiyet vermekte, diğer yandan vergi alacaklısı lehine kanunda belirtilmiş yetkililerin verilen bilgileri yanlış veya eksik yorumlandırmaları da mükellef aleyhine sonuçlar doğurmakta, bunun sonucunda da vergi uyuşmazlıkları veya ihtilafları ortaya çıkabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Öncelikli aşama idari aşamadır. İdari aşamadaki amaç meydana gelen uyuşmazlığın yargıya aktarılmadan önce vergi dairesi ile mükellef arasında varsa vergi hatalarının düzeltilmesi veya uzlaşma yolu ile çözümlenmesini sağlamaktır. Bu aşamada da çözümlenemeyen uyuşmazlık için yargıya başvuru yolu açıktır ki ikinci aşamada vergi yargısı olarak da nitelendirilen vergi uyuşmazlıklarının mahkeme yolu ile çözümüdür.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olan etkenlerin en asgariye indirilmesinde muhasebe meslek mensuplarına büyük görev düşmektedir. Bu görevlerin başında meslek etiklerine bağlı muhasebe meslek

mensuplarının tahakkuk eden vergiyi ortaya çıkarmada gösterecekleri etkinliklerinin yanında hem vergi alacaklısı olan devletin hem de vergi borçlusu olan mükelleflerinin haklarını koruyacak çalışmalarda bulunmasıdır.

Çalışmamızda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzlukları konusunda etkinlikleri; vergi uyumsuzlukları öncesi etkinlikleri, vergi uyumsuzluklarının çözümünde idari aşama sürecindeki etkinlikleri, vergi uyumsuzluklarının çözümünde yargı aşamasındaki etkinlikleri ve son olarak vergi yargısı olarak bağımsız bir yargılama sürecinin benimsenmesi ile muhasebe meslek mensuplarının etkinlikleri olarak dört bölümde incelenmiş ve bu konularda muhasebe meslek mensupları ile yapılan anket çalışmasının sonuçları yorumlanmıştır.

## 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Vergi uyumsuzluğu vergi kanunlarının uygulanması sonrasında mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi dairesi arasında vergi kaynaklı ortaya çıkan hukuki sorunlardır. Vergi kanunlarının mükellef veya vergi sorumlusu tarafından iyi algılanamaması, tarafların kanunlardaki belirsizlikler veya boşluklardan dolayı farklı yaklaşımlar ortaya koymaları veya tarafların yapmış oldukları uygulamalar konusunda haklı olduklarını düşünmeleri vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir (Akdoğan 2004,68-69).

Bilindiği üzere Türkiye’de vergi, beyan esasına dayanmaktadır. Vergi açısından vergi matrahının en uygun şekilde vergiye konu olan mükellef tarafından verilebileceği ortadadır. Yalnız bu beyanın gerçeği yansıtmayacağı da denetleme ile mümkün olabilecektir. Denetleme Vergi Usul Kanunu madde 135’de belirlenmiş kişiler tarafından yapılmaktadır.

Denetlemeler sonucunda ortaya çıkan uyumsuzluklar genelde vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamaları (Turhan1993, 253; OTO 1996, 68) konularında ortaya çıkmaktadır.

Yine vergi ile ilgili kanunların anayasaya ve tüzük, yönetmelik gibi mevzuatın ise kanuna aykırılığı konularında da uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir (Kırbaş 2001,167).

Vergi uyumsuzluklarının nedeni ne olursa olsun amaç en adil şekilde verginin alınması olmalıdır. Vergi devletin çeşitli kamu hizmetlerini verebilmesi için alması gereken önemli gelirlerinin başında gelmektedir. Özellikle hakimiyet hakkını kullanan devlet bu gelirini kişi ve kurumlardan almaktadır. Çağdaş devletlerde vergi verginin kanuniliğine dayanılarak kanunlara

uygun şekilde alınmaktadır. Bu kanunlar ise vergi adaletine uygun şekilde konulmalı; hem devletin ihtiyacı olan gelir adil alınırken hem de vergiye tabi kişi ve kurumlara da itiraz hakkı tanınmalıdır (Turhan 1993,84).

## 2.1 VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZÜMLEYEN KURULUŞLAR

Vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı olmak üzere iki aşamada çözülebilmektedir. Öncelikli olarak idari aşamada uyuşmazlığın vergi itiraz veya uzlaşma komisyonlarınca az maliyetle çözümü aranmakta,(Gerçek2006, 124) eğer idari aşamada çözülemiyorsa vergi tekniği konularından olan vergi yargısı içinde çözülmeye çalışılmaktadır.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili olan organlar sırasıyla Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır (T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu1996, .88-89). Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülememesi durumunda vergi mahkemelerine başvuru yolu ile uyuşmazlığın çözümü yargı yoluna aktarılabilir. Ama Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde "Yargıya başvurunun yapılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları, tebliğ edilmiş tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödeme-yi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur". denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun bu hükümleri doğrultusunda kendisine vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülük tarh edilen veya ceza kesilenler vergi mahkemesinde dava açabilirken bu davanın açılabilmesi için cezanın kesilmiş olması, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin ödenmiş olması gerekliliği ortadadır (Baş, Demirkol, 2004, 90-91).

## 2.2 VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA TARAFLAR

Vergiden dolayı ortaya çıkan hukuki ilişki alacak – borç ilişkisidir. Alacak veya borç ilişkisinin doğması için esas itibari ile iki tarafın bulunması gerekir (Erginay1998,57). Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan biri vergi alacaklısı diğeri ise vergi borçlusudur. Her iki tarafın da yetki ve ödevleri kanunla belirlenmiştir. Vergi alacaklısı devlet veya devletin vergi alma yetkisi ile donatmış olduğu kamu kuruluşlarıdır (Kırbaş 2001, 42). Devlet vergi alacaklısı olarak bu yetkisini yasama organı veya merkezi devlet örgütüne kullanabilirken aynı zamanda anayasanın belirlediği sınırlar doğrultusunda bakanlar kurulu, yerel yönetimler ya da bazı bağımsız kamu kuruluşlarıyla

meslek örgütleri yoluyla da kullanabilmektedir (Uluatam 1990, 98).

Vergi borçlusu verginin ödenmesi açısından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu kişi gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir (Gündel 1991, 96-97). Vergi açısından mükelleflerin vergi kanunlarını bilmemeleri ve değişiklikleri takip edememeleri ve hatta bu konularda ticari işlemlerinin yoğunluğu açısından zaman ayıramamaları vergisel açıdan sorumluluklarını ve yükümlülüklerini muhasebe açısından yetkili kişilere devretmelerine neden olmaktadır. Bu yetkili, muhasebe ile verginin ayrılmaz bütünlüğü içinde değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarıdır. Yine bakıldığında ortaya çıkan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesinden mükellefle birlikte muhasebe meslek mensupları müteselsilen de sorumlu tutulmaktadır (V.U.K. mük. m.227, b.2). Bu durum muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarının engellenmesinde etkinliklerini de daha ön plana çıkarmaktadır.

### **3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİKLERİ**

Muhasebe meslek mensupları, sahip olduğu bilgi birikimi ve görevinin gerekliliği doğrultusunda hem vergi alacaklısının alacağını tam anlamıyla tahsil etmesine, hem de vergi borçlusunun vergi adaleti içinde borcunu layıkıyla ödemesine yardımcı olacak yegane rolü üstlenmektedir. Toplumsal görevini vergi açısından bakıldığında tam anlamıyla yerine getirebilmesi için muhasebe meslek mensuplarına daha geniş yetkiler verilmesinin bu açılardan gerekli olduğu düşünülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarındaki etkinlikleri; uyumsuzluk öncesi denetim yetkisi, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesi durumundaki yetkileri, vergi uyumsuzluklarının yargı sürecindeki etkinlikleri ve bağımsız bir yargılama görevi olarak ifade edilebilir.

#### **3.1. UYUŞMAZLIK ÖNCESİ DENETİM YETKİSİ**

*“Kanunen herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”* (V.U.K. Md.73). Devlet tarafından istenilen, mali gücün gerçek anlamda beyan edilmesidir. Bilindiği üzere Türkiye’de vergi beyan esasına dayanmaktadır. Vergi matrahının en uygun şekilde vergiye konu olan mükellefin bu görevi devrettiği muhasebe meslek mensubu tarafından verilebileceği ortadadır. Görevini toplumsal yararı ön planda tutan bir bakış açısıyla yapan meslek mensubu matrahı doğru göstermek suretiyle verginin tam olarak ödenmesini sağlayacaktır.

Vergiye esas matrahın tam olarak verilip verilmediğinin saptanması denetleme ile mümkün olabilecektir. Denetleme Vergi Usul Kanunu madde 135’de belirlenmiş hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri ve (3418 sayılı Kanunun 31 inci maddesiyle değişen fıkra) Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve (4369 sayılı Kanunun 81 inci maddesiyle) Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yapılmaktadır (<http://www.vergiturk.com/vukmd135.htm>).

Muhasebe meslek mensubuna Vergi Usul Kanunu’nca denetim yetkisi ise dolaylı olarak verilmiş durumdadır. *“Mükellef vergi beyannamelerini serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere imzalatma ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmeleri için de yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibraz etmek zorundadırlar.”* (V.U.K. mük. m.227). Muhasebe meslek mensupları mükelleflere bu şekilde ilk denetimi uygulamalarına rağmen imzalamış oldukları uygunluk bildirimleri yukarıda belirtilen denetlemeye yetkili kişiler tarafından tekrar incelemeye tabi tutulabilmektedir (Bilici 2004, 57). Bu durum muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine yönelik bir güvensizlik olarak algılanabilir. Denetim görevinin muhasebe meslek mensuplarının asli görevlerinden biri olduğu düşünülürse, görevinde ehil ve belirli kriterlere göre seçilmiş muhasebe meslek mensuplarının oluşturacağı bir grup tarafından da denetim görevinin yapılabileceği maddeye eklenilerek bu durum düzeltilebilecektir.

### 3.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNE YÖNELİK ETKİNLİKLERİ

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü uzlaşma ve hata düzeltme yolu ile yapılmaktadır. Vergi hataları hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi borcunu yada vergi cezasını ortadan kaldıran bir yoldur (Kırbaş 2001, 196-197). *“Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla yada eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır”* (V.U.K. Md. 116). Hesap hataları matrah, vergi miktarında meydana gelen hatalar veya verginin mükerrer olmasından dolayı oluşan hatalardan meydana gelmektedir. (V.U.K. Md.117). Vergilendirmede hata

ise, mükellefin şahsındaki hatalar, mükellefiyette hata, mevzuatta hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört kısımda ortaya çıkmaktadır. Muhasebe meslek mensubu mükellefi adına tutmuş olduğu muhasebeyi vergisel açıdan layığıyla tutması bu hataları büyük bir çoğunlukla ortadan kaldıracaktır. Bunun için Vergi Usul Kanunu'nun iyi bilinmesi ve tebliğ ve sirkülerle ortaya konulan değişiklikleri zamanında takip etmesi hataları ortadan kaldıracaktır. Eğer yapılan işlemler muhasebe meslek mensubu açısından kanuna uygun şekilde yapılmış ise bu durumda vergi dairesi ve ilgili memurlar tarafından yapılan hatalar bu konuda muhasebe meslek mensubunca izlenerek düzeltme yoluna gidilmelidir. Mükellefin zararına yapılan hatadan dolayı muhasebe meslek mensubu vergi dairesine mükellefi adına yazılı düzeltme isteminde bulunabilir. İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları resen düzeltilecektir (Akdoğan 2004, 70). Eğer muhasebe meslek mensubunun gerekli girişimleri yapmasına rağmen mükellefi aleyhine düzeltme yoluna gidilmiş ise bu durumda mükellef yargı yoluna başvurmaya yönlendirilmelidir.

Vergi dairelerince hataların niteliğinin tam olarak belirlenmesi ve bu yöndeki uygun görülen kararın verilmesi yönünden ildeki yetkili kişilere takdir yetkisinin verilmesini gerektirmiştir. Bunun sonucunda vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde farklı illerin vergi dairesi yetkililerinin vereceği kararlar uygulamada farklılıklar doğurabilmektedir. Uygulama birliğinin sağlanabilmesi ve mağduriyetlerin aynı eşdeğer ölçülerde giderilebilmesi için meslek odaları ile vergi dairesi yetkililerinin aktif bilgi paylaşimleri içinde bulunmaları yarar sağlayacaktır.

Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünün bir başka yolu da uzlaşmadır. Uzlaşma tarafların birtakım yararlar sağlamak amacıyla bazı haklarından vazgeçmeyi kabul etmeleridir. Mükellef açısından vergi borcunun veya cezanın tümü için yargı yoluna başvurarak zaman kaybetme durumu ortadan kalkmakta ve daha az ceza ile kurtulma imkanı doğmaktadır (Atar, 1994, s.171).

*“Mükellef tarafından, ikmalen, re`sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi*

*hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.” (V.U.K. Md.376 Ek.m.1)*

Uzlaşma yolunu izlemek isteyen mükellef uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve/veya Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bağlı meslek odasından bir üyeyi gözlemci olarak uzlaşma görüşmelerinde bulundurabilir (Uluatam, Methibay1999, 223). Mükellef bu konuda kendi muhasebesini tutan muhasebe meslek mensubunu görüşmelerde kendi hakkını savunması için temsilci olarak tayin etmiş durumdadır. Muhasebe meslek mensubu bu görüşmelerde başta mükellefinin hakkını savunmak suretiyle görüşmelerde mükellefinin lehine en uygun uzlaşmayı sağlayacaktır.

*“Uzlaşma istenilen şekilde gerçekleşmemesi durumunda tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz”. (V.U.K. Md.376 Ek.m.5). “Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidilebilir.” (V.U.K. Md.376 Ek.m.7). Muhasebe meslek mensubunun uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tekrar uzlaşma istenemeyeceğini ve Vergi Usul Kanunu'nun “Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.” (V.U.K. Md.376 Ek.m.7) maddesi hükmüne göre vergi yargısına başvurulması gerektiğini mükellefine ifade etmesi gerekmektedir. Yargı yoluna başvurulması uzun bir süre alacağı için hem zaman kaybı hem de kaybedilmesi durumunda borcun faizi ile ödenmesi durumlarını ortaya çıkaracaktır. Kazanma ihtimali zayıf görülüyor ise bu durumda uzlaşmanın kabul edilmesi yönünde telkin edilerek hem zaman ve maliyet açısından mükellef hem de hukuk mekanizmasının bu açıdan iş yoğunluğu azaltmak suretiyle devlet korunacaktır.*

### **3.3 VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLU İLE ÇÖZÜMÜNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETKİNLİKLERİ**

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak işlev görmekte ve vergi uyuşmazlıklarından dolayı yargı yolu benimsenmişse ilk olarak başvurulacak kurum olarak işlev görmektedir. Vergi mahkeme kararına itiraz eden ikinci



derecede mahkeme olarak Bölge İdare Mahkemeleri işlev görürken son olarak temyiz amaçlı başvurulabilecek kurum ise Danıştay'dır.

Yabancı ülkelerin birçoğunda, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarının aranması eğer bu aşamada çözülemiyorsa yargı aşamasında çözüm aranması zorunlu kılınmasına rağmen ülkemizde böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır (Kızılot 2003,310). Bu durumda istenirse direkt olarak vergi uyuşmazlıkları konusunda yargı yoluna başvurulabilmektedir. Ama bu durum daha önce de belirttiğimiz gibi zaman kaybı ve hukuki mekanizmanın iş yoğunluğunu artırması dolayısı ile istenilen bir gelişme değildir.

Muhasebe meslek mensupları haklı oldukları vergi uyuşmazlıkları konusunda mükelleflerine yargı yoluna başvurmalarını önerebilirler. Yalnız öncelikli olarak idari aşamada çözüm sağlanmasını mükelleflerine telkin etmeleri beklenen bir etkinlikleri olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının yargı süresince bir diğer etkinliği ise bilirkişiliktir. Adaleti sağlamak amacı ile yargı süresince hakimler, kendi alanlarında uzmanlaşmış meslek sahipleri ile uzmanlardan yararlanmaları gerekmektedir. Hakimlerin her konuda bilgi sahibi olmaları beklenemez. Vergi uyuşmazlıkları konusunda da vergi mahkemesi veya üst mahkemelerde, meslek mensuplarından bir envanter çalışması yaparak, vergi inceleme raporu ile ortaya konan veya madur edildiği iddiasındaki mükelleflerin istekleri doğrultusunda inceleme yapma ve tespit gerçekleştirilmesi istenilmektedir. (Çelikli, <http://www.muhasabetr.com>). Türk Ceza Kanunu'na göre bilirkişi, kamu görevlisidir. Kamu görevlisi "*Kamusal faaliyetin yürütülmesine atanma veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir suretle süreli veya geçici olarak katılan kişi*"dir (TCK m.6/b). Devlet adına kamu görevi yürütecek olan muhasebe meslek elemanının, görevini adilane bir şekilde yerine getirmesi onun kamu adaletine yardımcı olacağı öncelikli bir etkinliği'dir.

Bilirkişileri vergi mahkemeleri ve üst mahkeme hakimleri, güvendikleri muhasebe meslek elemanlarını tayin etmek suretiyle seçmektedirler. Bu durum bilirkişilik konusunda genellikle aynı muhasebe meslek elemanlarının bilirkişilik görevine seçilmesi durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bilirkişilik görevinden genel olarak bütün muhasebe meslek mensuplarının yararlanması gerekmektedir. Bu durumun gerçekleşmesi için mahkemelere bilirkişi atanması görevinin muhasebe meslek odalarına verilmesi uygun olacağı kanaatimizdedir. Muhasebe meslek odaları adaletli olarak belirlenmiş bir sıra ile mahkemelerin bulunduğu ildeki görev yapmak isteyen muhasebe

meslek mensuplarını belirli bir sıra ile bu göreve atayabilirler. Bilirkişiliğin önemli bir kamu görevi olduğunu düşünürsek bu konuda profesyonelleşmeyi ve devamlı bilgi yenilemeyi getireceği de düşünülerek bu şekilde bir uygulama görev alma isteğinde bulunan muhasebe meslek elemanlarına katkı sağlayacak hem de genel manada muhasebe meslek mensuplarının yargı aşamasındaki etkinliklerini artıracak bir uygulama olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının yargı sürecindeki bir diğer etkinlikleri şahitlik yapmaktır. Vergi davalarında gerekli olduğu hallerde mükellef muhasebecisi ve mali müşavirinin şahit olarak dinlenmesini isteyebilir. Yalnız bu durum muhasebe meslek mensuplarının temsilci sayılmasını gerektirmektedir (V.U.K., mük. md. 378).

Vergi Usul Kanunu'na göre mükelleflerin iradi temsiline ilişkin kesin bir dile belirtilmiş bir düzenleme olmaması ile birlikte kanunen bu yol yasaklanmış da değildir (Karakoç2004, 145). Bu sebeple, idari ve yargı yolu ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellef bizzat kendisi veya yetkili kıldığı vekili aracılığı ile başvurabilmektedir. İdari aşamada bu yetkili muhasebe meslek mensubu olabilirken yargı aşamasında muhasebe meslek mensubu vekil olarak tayin edilememektedir. Bunun nedeni 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesi gereği, vekilin baroya kayıtlı avukat olmasının şart olması ile ilgilidir. Resmîyette idari aşamada etkin rol oynayan muhasebe meslek mensubuna yargı aşamasında vekil olarak bu yetki ve sorumluluk tanınmamakta ve etkinliğini yargı aşamasında da resmi olarak devam ettirmesini engellemektedir. Yalnız piyasadaki uygulamalara bakıldığında ve muhasebe meslek mensupları ile karşılıklı görüşmeler ile edinilen bilgilere göre, bu davalara mükellefler kendileri bizzat başvuruda bulunurken muhasebe meslek mensuplarından gerekli başvuru belgelerini düzenlemeleri ve bilgilerinden yararlanma yoluna gitmekte veya avukatları temsilci olarak tayin etmeleri durumunda avukatların muhasebe meslek mensuplarından yardım almaları ile dolaylı olarak yargı sürecinde de muhasebe meslek mensupları etkin bir rol oynamaktadırlar. Yargı sürecinde de muhasebe meslek mensuplarına temsil yetkisinin tanınması, gayri resmi bu uygulamanın resmîleşmesini sağlayacak ve meslek mensuplarının yargı aşamasında etkinliklerini artıracak bir uygulama olacaktır.

### 3.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE BAĞIMSIZ YARGILAMA SÜRECİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BU SÜREÇTEKİ ETKİNLİKLERİ

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü bazı ülkelerde hukuk sisteminin niteliğine göre farklı yargı sistemleri içinde gerçekleştirilmektedir. ABD, İngiltere ve Belçika gibi ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının çözümü adli yargı sistemi içinde yapılırken Fransa'nın başı çektiği Türkiye'nin de içinde bulunduğu ülkelerde ise idari yargı sistemi içinde çözümlenmektedir. Bir diğer uygulama ise Almanya'da olduğu gibi bağımsız yargı sistemi içinde çözümlenmektedir. (Bilici 2004, 131)

Vergi yargısının bağımsız bir yargılama kolu olup olmadığı bu konularda bilgili yazarlar ve hukukçular arasında hala tartışma konusu olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının yargı sistemi içinde çözümlenmesi konusunda bir takım yazarlar vergi yargısının bağımsızlığına karşı çıkarken bir takım yazarlar ise bu yargı kolunun bağımsız olması gerektiğini savunmaktadırlar. (Kızılot2003, 58).

Vergi uyuşmazlıklarının adli yargı organlarıncı çözümlenmesi gerektiğine inanan yazar ve hukukçulara göre, özel hukuka ait olan alım satım, mal varlığı, mülkiyet v.b. kavramlar vergi hukukunda da aynı şekilde kullanılmaktadır. Bu durum vergi hukukunun özel hukuk ile daha yakın bir ilişki içerisinde olduğunu göstermektedir (Turhan1993, 86-87). Yine vergi yargısının idari yargı sistemi içinde görülmesini savunanlara göre ise vergi hukukunun kamu hukukunun bir kolu olması vergi işlemlerinin de idari bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Bundan dolayıdır ki ortaya çıkan uyuşmazlıkların da idari yargı içinde görülmesi gereklidir (Kırbaş 2001, 207). Üçüncü ve bizim de savunduğumuz fikre göre bağımsız yani müstakil bir yargı sistemi içinde çözümlenmesi gerekliliğidir. Vergi uyuşmazlıkları kendine has birtakım teknik ve muhasebe bilgisini gerektirmektedir. Bu davalara bakan hakimlerin bu konularda bilgi birikimleri yetersizdir (Kızılot 2003, 62). Bundan dolayıdır ki bağımsız yargı sistemini savunanlara göre maliye, ekonomi ve özellikle muhasebe açısından bilgi birikimi ve tecrübesi olan bir kurul tarafından yargılama sürecinin görülmesi uygun olacaktır.

Halen ülkemizde de uygulanan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yargı sistemi içinde hakimler, bu konuda tam teşekküllü bilgi sahibi olamamalarından dolayı bilirkişi olarak yeminli mali müşavir ve mali müşavirlerden destek almakta ve onların maliye, ekonomi ve muhasebe bilgilerinden yararlanmaktadırlar. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bağımsız bir yar-

gılama sisteminin uygulanması ve bu süreçte muhasebe meslek mensuplarına etkin bir görevin verilmesi vergi hukuku konusunda uzmanlaşmış mahkemelerin oluşmasını sağlayacaktır. Böylelikle vergi hukuku konusunda ileriki dönemlerde profesyonel bir meslek ortaya çıkmış olacaktır. Bu mesleğin büyük bir çoğunluğunu muhasebe meslek mensuplarının oluşturacağı da kaçınılmaz bir gerçektir.

Bağımsız bir yargılama sisteminin kurulması vergi uyuşmazlıklarının çözümü kavuşturulmasını hızlandıracaktır. Yine zaman içinde bu konudaki içtihatların yaygınlaşması daha sağlam bir yapıda usul hukukunun oluşmasını sağlayacaktır. Günümüzde Danıştay'a açılan dava sayısının yarısından çoğu vergi uyuşmazlıkları konusunda olduğu hatırlanacak olursa (Kızılot 2001, 62) muhasebe meslek mensuplarının da içinde bulunduğu bağımsız bir yargılama sistemi ile Danıştay'ın görev yükü de hafifletilecektir.

#### 4. UYGULAMANIN KAPSAM VE YÖNTEMİ

Araştırma Konya ilinde gerçekleştirilmiştir. Uygulama Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerle yapılmıştır. Uygulamanın ana kütlelerini Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 29 Yeminli Mali Müşavir ve 921 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak üzere 950 kişi oluşturmaktadır. Bu ana kütleli temsil edecek örneklem büyüklüğü %99 güven aralığında  $\pm 10$  hata payı ile aşağıdaki formül kullanılmak suretiyle bulunmuştur (Baş 2006,47).

$$n = Nt^2pq/d^2(N-1) + t^2pq$$

Formülde; N ana kütledeki muhasebe meslek elemanı sayısını, t istenen anlamlılık düzeyinde (0,01) t tablosuna göre bulunan teorik değeri (2,58), p gerçekleşme olasılığını, q gerçekleşmeme olasılığını, d araştırmada kabul edilen hata payını ( $\pm 10$ ), n ise gerekli örnek hacmini ifade etmektedir.

Formülde veriler yerine konulduğunda ;

$$n = (950) (2,58)^2 (0,50 \times 0,50) / (0,10)^2 (950 - 1) + (2,58)^2 (0,50 \times 0,50) = 142$$

Bulunan sonuç anketin en az 142 örneklem üzerinde uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.

Anketimiz bu doğrultuda Konya bölgesinden tesadüfi olarak seçilmiş, 200 meslek mensubuna dağıtılmış, bunlardan 173' ü anketimizi cevaplandırmasına rağmen 27 anket hatalı olduğu için değerlendirmeye alınmamıştır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı 146'dır. Bunların 125'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 21'i Yeminli Mali Müşavir'dir.

## 5. UYGULAMANIN AMACI

Anket uygulamasında, Konya'da bulunan Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin vergi uyumsuzlukları konusundaki etkinlikleri değerlendirilmiştir. Yemini Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler'in vergi uyumsuzlukları konusundaki etkinlikleri, sorunları incelemeye çalışılarak daha etkin bir görev alabilmeleri için yapılması gereken çalışmalar ortaya konmaya çalışılmıştır.

## 6. ARAŞTIRMA BULGU VE ANALİZLERİ

### Araştırmaya dahil olan meslek mensuplarının demografik özellikleri

Konya il merkezinde bulunan bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensuplarının anket sonuçlarına göre belirlenmiş demografik özellikleri Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1:** Araştırmaya katılan deneklerin demografik özelliklere göre dağılımı

		F frekans	% yüzde			F frekans	% yüzde
UNVAN	SMMM	125	85,6	Mesleki Geçmiş	1-5	15	10,3
		21	14,4		6-10	13	8,9
			11-15		33	22,6	
			16-20		27	18,5	
			21-25		24	16,4	
			26 ve üstü		34	23,3	
CİNSİYET	ERKEK	126	86,3	Çalıştırılan Eleman Sayısı	1-3	100	68,5
	KADIN	20	13,7		4-6	30	20,5
					7-9	11	7,5
					10 ve üstü	5	3,4
Yaş	20-24	2	1,4	Basit Usul ve İşletme Hesabına Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)	1-10	26	20,8
	25-30	21	14,4		11-25	10	8,0
	31-40	37	25,3		26-50	27	21,6
	41-50	57	39,0		50-100	35	28
	51 ve üstü	29	19,9		100 üstü	27	21,6
Medeni Durum	Bekar	12	8,2	Bilanço Usulüne Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)	1-10	32	25,6
	Evlü	126	86,3		11-25	43	34,4
	Dul	8	5,5		26-50	35	28
					50-100	11	8,8
					100 üstü	4	3,2
Eğitim Düzeyi	Lisans	139	95,2				
	Lisansüstü	7	4,8				

Tablo 1'de görüldüğü üzere ankete katılan meslek mensuplarının %85,6'sı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir %14,4'ü ise Yeminli Mali Müşavir olarak görev yapmaktadır. Bunların %86,3'ü erkek, %13,7'si ise kadınlardan oluş-

makta, %8,2'si bekar, %86,3'ü evli ve %8'i ise dul olduklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının yaşları dikkate alındığında, yaş aralıklarına göre 20-24 arası %1,4'ünü, 25-30 aralığında olanlar %14,4'ünü, 31-40 aralığında olanlar %25,3'ünü, 41-50 aralığında olanlar %39,0'unu ve 51 ve daha üstü yaşa sahip olanlar %19,9'unu oluşturmaktadırlar. Araştırma sonuçlarına göre eğitim durumları şu şekilde ortaya çıkmıştır: %95,2'si lisans mezunu iken %4,8'i Lisansüstü mezunudur.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki geçmişleri araştırıldığında bulunan sonuçlara göre 1-5 yıl arası bu meslekte çalışanlar %10,3'ü 6-10 yıl aralığında %8,9'u 11-15 yıl aralığında %22,6'sı , 16-20 yıl aralığında %18,5'i 21-25 yıl aralığında %16,4'ü ve 26 ve daha uzun yıldır çalışanların oranı ise %23,3'ü oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının %68,5'i 1-3 kişi çalıştırırken, 4-6 kişi arasında eleman çalıştıranlar % 20,5, 7-9 kişi aralığında eleman çalıştıranlar %7,5 ve 10 ve daha fazla eleman çalıştıranların oranı ise %3,4'dür.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin basit usul ve işletme hesabına göre tuttukları defter sayıları ve oranları; 1-10 arası defter tutanlar %20,8, 11-25 arası defter tutanları %8, 26-50 arası defter tutanlar %21,6, 50-100 arası defter tutanlar %28 ve 100 üzeri defter tutanlar %21,6 olarak belirlenmiştir. Aynı oranlar bilanço usulüne göre defter tutmalarına göre; 1-10 %25,6; 11-25 %34,4; 26-50 %28; 50-100 %8,8; 100 üzeri %3,2'dir. Yeminli Mali Müşavirler defter tutmamaktadırlar, bu yüzden YMM'ler bu konuda araştırmaya dahil edilmemiştir.

**Tablo 2:** SMMM ve YMM' lerin vergi uyumsuzluklarında hizmet sağlama durumu ve demografik olarak karşılaştırılmalar

Faktörler	Hizmet veriyor		Hizmet vermiyor		Ki-kare testi (sign= 0,05 )	Annova Testi
	f	%	f	%		
<b>Unvan</b>						
SMMM	94	75	31	25	P= 0,010 Value=6,612	F= 6,831 P= 0,010
YMM	21	100	-	0		
<b>Cinsiyet</b>						
Erkek	96	76	30	24	P= 0,056 Value=3,651	F= 3,694 P= 0,057
Kadın	19	95	1	5		
<b>Medeni Durum</b>						
Bekar	11	92	1	8	P= 0,146 Value=3,851	
Evli	96	76	30	24		
Dul	8	100	-	0		
<b>Yaş</b>						
20-24	2	100	-	0	P= 0,480 Value=3,486	
25-30	17	81	4	19		
31-40	28	76	9	24		
41-50	48	84	9	16		
51 ve üstü	20	69	9	31		
<b>Eğitim Düzeyi</b>						
Lisans	110	79	29	21	P= 0,627 Value=0,237	
Lisansüstü	5	71	2	29		
<b>Mesleki Geçmiş</b>						
1-5	11	73	4	27	P= 0,142 Value=8,263	
6-10	8	62	5	38		
11-15	24	73	9	27		
16-20	26	96	1	4		
21-25	19	79	5	21		
26 ve üstü	27	79	7	21		
<b>Çalıştırılan Eleman Sayısı</b>						
1-3	76	76	24	24	P= 0,183 Value=4,850	
4-6	23	77	7	23		
7-9	11	100	-	0		
10 ve üstü	5	100	-	0		
<b>Basit Usul ve İşletme Hesabına Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)</b>						
1-10	20	77	6	23	P= 0,011 Value=13,086	F= 3,508 P= 0,010
11-25	10	100	-	0		
26-50	16	59	11	41		
51-100	23	66	12	34		
100 üstü	25	93	2	7		
<b>Bilanço Usulüne Göre Tutulan Defter Sayısı (YMM Hariç)</b>						
1-10	20	63	12	37	P= 0,043 Value=3,865	F= 3,894 P= 0,044
11-25	31	72	12	28		
26-50	29	83	6	17		
51-100	10	91	1	9		
100 üstü	4	100	-	0		

SMMM'lerin %75'i vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verirken, YMM'lerin ise %100'ü vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermek-

tedirler. Cinsiyete göre değerlendirildiğinde erkeklerin %76'sı, kadınların %95'i vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. Medeni durumlarına göre, bekar meslek mensuplarının %92'si, evlilerin %76'sı vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. 20-24 yaş arasındaki meslek mensuplarının %100'ü vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verirken 25-30 yaş aralığında bulunanların %81'i, 31-40 yaş arasındakilerin %76'sı, 41-50 yaş arasındakilerin %84'ü ve 51 ve daha yaşlı olanların ise %69'u vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler.

SMMM ve YMM olabilmek en az lisans mezunu olmayı gerektirmektedir. Lisans mezunu olan meslek mensuplarının %79'u, lisansüstü mezunu deneklerin %71'i vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. Meslek mensuplarının mesleki geçmişlerine göre 1-5 yıl aralığında %73, 6-10 aralığında %62, 11-15 yıl aralığında %73, 16-20 yıl aralığında %96, 21-25 yıl aralığında %79 ve 26 ve daha uzun zamandır bu mesleği icra edenlerin ise %79'u vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler. Çalıştırılan eleman sayıları açısından bakıldığında 7 ve daha üstü eleman çalıştıran muhasebe meslek elemanlarının tamamı vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet vermeleri ile demografik özellikleri arasındaki ilişki incelendiğinde; medeni durum, yaş, eğitim düzeyi, mesleki geçmiş, çalıştırılan eleman sayısı açısından anlamlı bir ilişki olmadığı ve bu gruplarla vergi uyumsuzlukları yönünden verilen hizmet arasında bir fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Unvan, cinsiyet ve tutmuş oldukları defter sayıları arasında ise anlamlı bir ilişki mevcuttur. Buna göre vergi uyumsuzlukları konusunda vermiş oldukları hizmetler, cinsiyet, unvan ve tutmuş oldukları defter sayıları açısından farklılık oluşturmaktadır.

Katılımcıların 113'ü vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verdiklerini ifade etmişlerdir. Vergi uyumsuzluklarının çözümünde muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetler Tablo 3'te verilmiştir.



**Tablo 3:** SMMM ve YMM'lerin vergi uyumsuzlukları konusundaki verdikleri hizmetler

Görev		SMMM		YMM		X	S.Sp	(Sign = 0,05)	
		N	%	N	%			Ki-Kare	Annova
Verilen hizmet	Evet	40	42,6	15	71,4	1,52	0,502	Value=5,736 Pea.'P= 0,017	F=5,932 Sign=0,016
	hayır	54	57,4	6	28,6				
Mükelleflerin bu konudaki davalarında şahitlik	Evet	17	18,1	4	19	1,82	0,388	Value=0,011 Pea.P= 0,918	F=0,010 Sign=0,919
	hayır	77	81,9	17	81				
İdari aşamada mükelleflere temsilcilik	Evet	49	52,1	12	57,1	1,47	0,501	Value=0,173 Pea.P=0,677	F=0,171 Sign=0,680
	hayır	45	47,9	9	42,9				
Avukatlara yargı sürecinde yardımcı olma	Evet	20	21,3	6	28,6	1,77	0,420	Value=0,522 Pea.P=0,470	F=0,515 Sign=0,474
	hayır	74	78,7	15	71,4				

SMMM ve YMM'lerin vergi uyumsuzlukları konusunda bilirkişilik görevlerini yapmaları bakımından Ki-kare ve Annova test sonuçlarına göre anlamlı bir fark vardır (Pearson  $p=0,017$ ,  $F=5,932$ ). Karşılaştırmalı tablodan da görüldüğü üzere SMMM'lerin %42,6'sı yargı aşamasında bilirkişilik yaparken %57,4'ü bilirkişilik görevini yapmamaktadırlar. YMM'lerin ise %71,4 gibi büyük bir çoğunluğu bilirkişilik görevi yapmaktadırlar. Vergi uyumsuzlukları konusunda verilen hizmetlerden; mükelleflerin vergi uyumsuzlukları konusundaki davalarında şahitlik yapma (Sign= 0,918), idari aşamada temsilcilik (Sign= 0,677) ve avukatlara yargı aşamasında yardım (Sign= 0,470) açısından anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarındaki görevleri ağırlıklı olarak idari aşamada görülmektedir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere yargı aşamasında hukuki temsil açısından yetkisi bulunmayan meslek mensupları özellikle idari aşamada görev almakta ve vergi uyumsuzluklarının çözümünde aktif rol oynamaktadır. Vergi uyumsuzlukları konusunda hizmet verdiğini ifade eden 113 muhasebe meslek mensubunun vermiş oldukları cevaplar ve analizleri Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4:** Görevleri ile idari aşamadaki vermiş oldukları hizmetler arasındaki ilişki

İdari aşamadaki görevler	SMMM		YMM		X	S.Sp	(Sign = 0,05)	
	N	%	N	%			Ki-Kare	Annova
Vergi incelemeleri	Evet	22	23,7	10	50	1,72	0,453	Value=5,628 F=5,818
	Hayır	71	76,3	10	50			Pea.'P=0,018 Sign=0,018
İnceleme elemanları ile görüşme	Evet	39	41,9	7	35	1,59	0,493	Value=0,328 F=0,323
	Hayır	54	58,1	13	65			Pea.P=0,567 Sign=0,571
Bilgi, belge ve dökümleri inceleme, hazırlama	Evet	57	61,3	13	65	1,38	0,488	Value=0,096 F=0,094
	Hayır	36	38,7	7	35			Pea.P=0,757 Sign=0,759
Tutanakların gözden geçirilmesi	Evet	25	26,9	8	40	1,71	0,457	Value=1,370 F=1,362
	Hayır	68	73,1	12	60			Pea.P=0,242 Sign=0,246
İnceleme raporlarının analizi	Evet	29	31,2	12	60	1,64	0,483	Value=5,913 F=6,129
	Hayır	64	68,8	8	40			Pea.P=0,015 Sign=0,015
Tarihiyat öncesi veya sonrası uzlaşma	Evet	46	49,5	10	50	1,50	0,502	Value=0,002 F=0,002
	Hayır	47	50,5	10	50			Pea.P=0,965 Sign=0,966
Uzlaşma veya dava açma kararının alınabilmesine yardımcı olacak değerlendirmeler	Evet	29	31,2	11	55	1,65	0,480	Value=4,083 F=4,161
	Hayır	64	68,8	9	45			Pea.P=0,043 Sign=0,044
Mevzuat konusunda müşavirlik	Evet	32	34,4	14	70	1,59	0,493	Value=8,639 F=9,188
	Hayır	61	65,6	6	30			Pea.P=0,003 Sign=0,003

Vergi uyumsuzluklarının çözümünde, SMMM ve YMM'lerin denetlemeye yetkili görevliler ile yapmış oldukları görüşmeler (Sign=0,567), bilgi, belge ve dokümanların incelenmesi ve hazırlanması (Sign=0,757), tutanakların gözden geçirilmesi (Sign=0,242), tarihiyat öncesinde ve sonrasında uzlaşmaya yönelik görüşme yapma (Sign=0,965) konularında anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir.

SMMM ve YMM'ler arasında, vergi incelemelerini gerçekleştirme (Sign=0,018), inceleme raporlarının analizini yapma (Sign=0,015), mükelleflerine uzlaşma veya dava açma kararının alınabilmesine yardımcı olacak değerlendirmeler yapma (Sign=0,043) ve mevzuat konusunda müşavirlik yapma (Sign=0,003) konularında ise vermiş oldukları hizmetler bakımından anlamlı bir fark vardır. Yeminli mali müşavirlerin yarısı vergi incelemeleri konusunda hizmet verirken SMMM'lerin %23,7'si bu konuda hizmet vermektedirler. İnceleme raporlarının analizinin gerçekleştirilmesinde YMM'lerin %60'ı bu görevi yaparken SMMM'lerin %31,2'si bu görevi yaptıklarını ifade etmektedirler. YMM'lerin %55'i uzlaşma veya dava açma kararının alınabilmesinde mükelleflerine yardımcı olacak değerlendirmelerde

bulduklarını belirtirken bu oran SMMM'ler de %31,2 dir. Yine mevzuat konusunda hizmet veren YMM'lerin oranı %70 iken bu oran SMMM'lerde %34,4'dür.

**Tablo 5:** Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzlukları konusundaki düşünceleri

Düşünceler	Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		X	S.S.
	N	%	N	%	N	%		
Vergi uyumsuzluklarında muhasebe meslek elemanları etkin bir görev üstlenmektedir.	51	34,9	35	24	60	41,1	2,06	0,873
Vergi uyumsuzluklarının çözümü için teknik bilginin yanı sıra muhasebe bilgisi gerekmektedir. Bu yüzden vergi uyumsuzluklarında muhasebe meslek elemanlarına verilen görev ve yetkiler artırılmalıdır.	98	67,1	10	6,8	38	26,0	1,59	0,876
Muhasebe meslek mensuplarının etkin görev almaları vergi uyumsuzluklarını daha hızlı çözümlenmesini ve idari yargı organlarının yükünün hafiflemesini sağlar	114	78,1	18	12,3	14	9,6	1,32	0,641
Vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasındaki çözümünde muhasebe meslek elemanlarına verilen bilirkişilik yapma görevi yeterli etkinlik değildir.	88	60,3	36	24,7	22	15,1	1,55	0,744
Vergi kanunlarında sık olarak yapılan değişiklikler vergi uyumsuzluklarının önemli sebepleri arasındadır.	123	84,2	12	8,2	11	7,5	1,23	0,576
Vergi denetimlerinin artırılması vergi uyumsuzluklarının azalmasını sağlar.	89	61,0	19	13,0	38	26,0	1,65	0,868
İdari aşamada mükellefleri temsil yetkisi sadece muhasebe meslek mensuplarına verilmelidir.	111	76,1	18	12,3	17	11,6	1,36	0,682
Yargı aşamasında avukatlarla birlikte muhasebe meslek mensuplarına da temsil yetkisi verilmelidir.	90	61,6	27	18,5	29	19,9	1,58	0,803

Meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarında etkin olmadıklarını düşünenlerin oranı %41,1'dir. Etkin olduklarını düşünenlerin oranı % 34,9 ve bu konuda fikir belirtmeyenlerin oranı ise %24'tür. Vergi uyumsuzluklarında muhasebe meslek mensuplarının daha etkin bir görev alabilmeleri bu konudaki süreçte görev ve yetkilerinin artırılması ile mümkün olabilecektir. Bu muhasebe meslek mensuplarının %67,1'i bu düşünceye katıldıklarını ifade etmektedirler.

Vergi uyumsuzluklarının en önemli çözüm yolu uyumsuzlukların ortaya çıkmadan çözümlenmesidir. Bunun için denetim mekanizmasının daha sistemli ve yoğun uygulanması gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %61,1'i denetimlerin artırılmasının vergi uyumsuzluklarını azaltacağı yönünde görüş bildirmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasındaki önemli sebeplerden biri de vergi kanunlarında sık olarak yapılan değişikliklerdir. Yapılan sık değişiklikler hem meslek mensuplarının, hem devlet tarafından uyuşmazlıkların çözümünde denetleyici rol oynayan görevlilerin değişiklikleri takip etmelerini zorlaştırmakta ve karar aşamasında sıkıntıya düşmelerine neden olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı olmak üzere iki aşamada çözümlenmektedir. İdari aşamada mükellefler vergi idaresi ile olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunabilirken daha çok bir temsilci aracılığı ile başvuruda bulunma yoluna gitmektedirler. Bu temsilci avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler olabilmektedir. Beyanname hazırlama ve verilmesi, faaliyet raporlarının değerlendirilmesi, tarhiyata itiraz ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlene veya vergi işleri ile ilgili görüş verme konularında muhasebe meslek mensupları görevleri gereği daha deneyimli oldukları için bu görevi daha etkin bir şekilde yerine getireceklerdir. Muhasebe meslek mensuplarının % 76'sı bu fikri desteklerken %11,6'sı bu fikre katılmamakta, % 12,3'ü ise fikir belirtmemektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında bir diğer aşama vergi yargısı olarak da nitelendirilen yargı aşamasıdır. Yargı aşamasında 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesi gereği temsil yetkisi sadece avukatlara tanınmaktadır. Özellikle ülkemizde muhasebenin hala vergisel açıdan önem kazandığı düşünülecek olursa vergi açısından hem iş tecrübesi hem de bilgi açısından avukatlara göre daha deneyimli olan muhasebe meslek elemanlarına, yargı aşamasında da sağlanacak yetkilerin daha meşru ve hukuki bir platforma oturtulması beklenen bir gelişme olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının % 61,6'sı yargı aşamasında avukatlara verilen temsil yetkisinin kendilerine de verilmesini isterken, bu fikri desteklemeyenlerin oranı %19,9, fikir belirtmeyenlerin oranı ise %18,5'dir.

Yargı aşamasında şu anda muhasebe meslek mensuplarının en etkin kullanıldığı görev bilirkişilik görevidir. Yargı sürecinde hakim bilgi ve deneyimlerinden faydalanmak amacıyla muhasebe meslek mensuplarını bilirkişi olarak tayin etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarına verilen bilirkişilik yapma görevi tek başına yargı aşamasında muhasebe meslek mensuplarının etkin olarak kullanılmasını sağlamamaktadır. Bu görüşe katılanların oranı %60,3, katılmayanların oranı %15,1, fikir belirtmeyenlerin oranı ise %24,7'dir.

Vergi uyuşmazlıkları, vergisel ve hukuksal bilginin yanında muhasebe bilgisinin de gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu açıdan muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki yetkilerinin artırılması vergi uyuşmazlıklarının yargı öncesi çözümlenmesine kolaylık sağlayacak ve bu konuda hizmet veren idari yargı organlarının da yükünü hafifletecektir.

Vergi uyuşmazlıkları konusunda görev ve yetki artırımının, vergi uyuşmazlıklarının çözümünü kolaylaştıracağı ve idari yargı sürecini de rahatlatacağı konusunda hemfikir olanların oranı %78 iken bu konuda fikri olmayanların oranı %12,3 ve bu fikre katılmayanların oranı ise %9,6 dır.

## 7. SONUÇ

Ekonomik ve sosyal yapı ile uygulanmaya çalışılan Türk vergi sistemi arasındaki gerekli koordinasyonun tam anlamıyla uygulanmadığı ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının devam etmesi kaçınılmaz bir gerçektir. Vergi uyuşmazlıklarının azaltılmasında hem devlete hem de vatandaşa önemli görevler düşmektedir. Vergiler bir ülkenin önemli gelirlerinin başında gelmektedir. Verginin alınmasında vergi adaletinin sağlanması için ünlü iktisatçı Adam Smith'in de ifade ettiği gibi "Her devlette vatandaşlar; mümkün mertebe kendi ödeme güçleri ile orantılı olmak üzere kamu giderlerine katılmalıdırlar". Yani devlete ödedikleri paralar ile devlet himayesinde sağladıkları yararlar oranlı olmalıdır.(Tuncer, 2006,s.28) Adilane bir vergi dağılımı ile her vatandaş üzerine düşen yükümlülüğünü yerine getirecek ve vergi uyuşmazlıklarının önemli bir sebebi olan ödenmeyen vergilerin sayısında da bir azalma meydana gelecektir.

Vergi alacaklısı adına vergiyi alan devlet mekanizmalarının yavaş çalışması, aynı zamanda kanundaki boşluklar, kayıt ve belge sistemlerinin tam anlamıyla faaliyete geçirilememiş olması, siyasi yapının vergi mekanizmasının düzeltilmesi yönündeki etkin ve rasyonel kararları alamamaları, sermaye yapısının zayıflığına karşın uygulanan vergi politikalarının mükellefe ağır gelmesi ve belki de en önemlisi vergi bilincinin vergi borçlularına yeterince empoze edilememesi günümüzde vergi uyuşmazlıklarının artmasına neden olan asli sebeplerdir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü hatta vergisel açıdan uyuşmazlıklara sebebiyet veren eksikliklerin giderilmesi ile baştan çözümü için devlet ve devlet adına kamu hizmeti yapan idareler, vergi borçlusu olan toplum ve toplumsal mekanizmalara büyük görevler düşmektedir. Çalışmamızda mesleğini en iyi şekilde icra eden muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıklarına yönelik etkinlikleri incelenmiştir.

Muhasebe mesleğinin bilimsel ve kaliteli bir şekilde uygulanması vergisel açıdan devletin en önemli geliri olan verginin gerçek anlamda ortaya çıkarılmasına etki edecektir. Bu açıdan bakıldığında meslekte eğitilmiş ve tecrübeli meslek elemanlarının artması ile bu durum mümkün olabilecektir. Anketimize katılan muhasebe meslek mensuplarının %95,2'si lisans, %4.8'i ise lisansüstü mezundur. Mesleki geçmişlerine bakıldığında 1ila 5 yıl arasında bu mesleği yapanlar %10,3'ünü, 6 ila 10 yıl arasında %8,9'unu, 11 ila 15 yıl arasında %22,6'sını, 16 ila 20 yıl arasında %18,5'ini 21-25 yıl arasında %16,4'ünü, 26 ve daha fazla yıldır bu mesleği icra edenler ise %23,3'ünü oluşturmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları vergide adaletin sağlanması ve vergi kayıplarının en aza indirilmesi açısından önemli bir konuyu oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki bilgi ve tecrübeleri vergi uyuşmazlıklarını en asgariye indirecektir. Anketimize katılan yeminli mali müşavirlerin %100'ü vergi uyuşmazlıkları konusunda hizmet verirken serbest muhasebeci mali müşavirlerin % 73,6'sı bu konuda hizmet vermektedir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıkları konusunda hizmet vermeleri ile demografik özellikleri arasındaki ilişki incelendiğinde; medeni durum, yaş, eğitim düzeyi, mesleki geçmiş, çalıştırılan eleman sayısı açısından anlamlı bir ilişki olmadığı ve bu gruplarla vergi uyuşmazlıkları yönünden verilen hizmet arasında bir fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının en gerçekçi çözümü uyuşmazlık öncesi denetimdir. Vergiye esas matrahın tam olarak verilip verilmediği denetleme ile mümkün olabilecektir. Muhasebe meslek mensuplarının % 61'i denetimin artırılmasının vergi uyuşmazlıklarını azaltacak önemli bir unsur olduğunu ifade etmektedir. Muhasebe meslek mensubuna Vergi Usul Kanunu'nca denetim yetkisi ise dolaylı olarak verilmiş durumdadır. Mükellef vergi beyannamelerini serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere imzalatma ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmeleri için de yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ibraz etmek zorundadırlar.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıkları konusunda vermiş oldukları önemli hizmetler olarak, idari aşamada mükelleflerini temsil etme; yargı aşamasında bilirkişilik yapma, mükelleflerin bu konudaki davalarında şahitlik yapma ve avukatlara yargı sürecinde yardımcı olmayı ifade edebiliriz. SMMM'lerin %52,1'i ve YMM'lerin %57,1'i idari aşamada

mükelleflerini temsil etmektedirler. İdari aşamada temsil yetkisinin sadece muhasebe meslek mensuplarına verilmesi bu oranların yükselmesini sağlayacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının %76,1'i bu fikri desteklemektedir.

Yargı aşamasında, muhasebe meslek mensupları hakim tarafından ihtiyaç duyulduğunda bilirkişi olarak tayin edilmektedir. YMM'lerin %71,4'ü bilirkişilik görevini yaparken SMMM'lerin %42,6'sı bu görevi yaptıklarını ifade etmektedirler. Vergi yoğun çalışmalarını sürdüren muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve tecrübelerini aktarmaları, bilirkişiliğin profesyonel bir meslek haline getirilmesi ile daha etkin olarak sağlanacaktır. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumsuzluklarının çözümünde daha fazla görev alma isteklerini ortaya çıkaracak ve daha etkin olarak uyumsuzluklarda rol almalarını sağlayacaktır. Bilirkişilik yapmadıklarını ifade edenlerle yapılan karşılıklı görüşmelerde hakimlerin takdir yetkilerini genellikle belli muhasebe meslek mensupları lehine kullandıkları ifade edilmektedir. Bilirkişilik görevinin profesyonel bir meslek haline getirilmesi için meslek mensuplarının genelini kapsayacak bir uygulamanın tatbik edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan meslek odalarına kayıtlı olan meslek mensuplarının sıra ile bu davalara bilirkişi olarak tayin edilmesi muhasebe meslek mensuplarının bu yönde profesyonelleşmelerini sağlayabilir.

Yargı aşamasındaki görevlerden bir diğeri mükelleflere yargı aşamasında şahitlik yapmaktır. SMMM'lerin %18,1'i ve YMM'lerin %19'u bu görevi yaptıklarını ifade etmektedirler. Genelde mükelleflerinin yargı yoluna başvurmalarında gerekli ön çalışmalarda destek verdikleri için ayrıca davalarda şahitlik yapmamaktadırlar.

Yargı sürecinde temsil yetkisinin sadece avukatlara tanınmış olmasından dolayı avukatlar genelde muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve tecrübelerinden faydalanabilir. SMMM'lerin %21,3'ü ve YMM'lerin %28,6'sı avukatlara yargı sürecinde yardımcı olduklarını ifade ederken, SMMM'lerin %78,7'si ve YMM'lerin %71,4'ü ise destek vermediklerini veya bu konuda bir talebin olmadığını ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarına idari aşamada verilen temsil yetkisinin yargı aşamasında da verilmesi muhasebe meslek mensuplarınca beklenen bir gelişmedir. Bu açıdan düşünceler kısmında muhasebe meslek mensuplarının % 61,6'sı bu fikre katılmaktadır.

Vergi uyumsuzluklarının çözümünde bir diğer fikir vergi uyumsuzluklarının

bağımsız bir yargılama sistemi ile çözülmesidir. Vergi uyumsuzlukları kendine has birtakım teknik ve muhasebe bilgisini gerektirmektedir. Bu davalara bakan hakimlerin bu konularda bilgi birikimleri yetersizdir (Kızılot2003, 62). Bundan dolayıdır ki bağımsız yargı sistemi maliye, ekonomi ve özellikle muhasebe açısından bilgi birikimi ve tecrübesi olan bir kurul tarafından yargılama sürecinin görülmesi uygun olacaktır. Bu sistem içinde muhasebe meslek mensuplarından seçilecek temsilciler sayesinde muhasebe meslek mensuplarının uzmanlığından faydalanılabilir.

Genel olarak bakıldığında şu an için muhasebe meslek mensuplarının idari aşamada daha etkin bir rol oynadığı görülmektedir. Vergi uyumsuzlukları idari ve yargı aşaması olmak üzere iki aşamada gerçekleşmektedir. Vergi konusunda bilgi deneyim ve tecrübe açısından etkin olduğu bilinen muhasebe meslek mensuplarının sadece idari aşamada değil, aynı zamanda yargı aşamasında da daha etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Bu sayede Türk vergi hukuku sisteminde önemli bir yeri olan vergi uyumsuzluklarından dolayı açılan davaların çözümünün hızlanması ve idari yargının yükünün hafiflemesi sağlanacaktır. Bu görüşe katılan muhasebe meslek mensuplarının oranı %78,1' dir.

Ülkemizde vergi sisteminin daha sağlıklı bir şekilde uygulanamıyor olması muhasebe meslek mensuplarının da mükelleflerinin isteği doğrultusunda vergi yoğunlukta çalışmasını gerektirmektedir. Vergi açısından bilgi ve tecrübe üstünlüğüne sahip muhasebe meslek mensuplarının 3568 sayılı kanunla belirlenmiş yetkilerinin artırılması ve vergi kanunları ile bunların desteklenmesi gerekmektedir. Bu şekilde Türk vergi sistemi ve diğer kanunların doğru işlemesi sağlanmış olacak, vergi uyumsuzlukları en asgari seviyeye indirilmiş olacaktır. Devletin en önemli geliri olan verginin gerçek anlamda alınabilmesi ve ülke refahının sağlanabilmesi için muhasebe meslek mensuplarına düşen görevlerin artırılması vazgeçilmez bir gerçekliktir.



**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, A.2004. Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması , 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Atar. Y.1994 Vergi Hukuku, 2.Baskı, Mimoza Yayınları, Konya
- Baş, Z Ve Demirkol, S.2004 İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü, BetaYayınları, 3.Baskı, Ankara
- Baş, T.2006. Anket, 4.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- Bilici, N.2004. Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, 8.Baskı, Ankara
- Çelikli, İ. <http://www.muhasabetr.com>, Bilirkişiliğin Gerekliliği
- Erginay A.1998. Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, 16.Baskı, Ankara
- Gerçek A.2006 Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Vergi Sorunları, Yıl 29, Sayı 209.
- Gündel A.1991. Vergi Suçları ve Cezaları, 2.Baskı, Ankara.  
<http://www.alomaliye.com>  
<http://www.vergiturk.com/vukmd135.htm>
- Karakoç, Y.2004. Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara.
- Kırbaş, S.2001 Vergi Hukuku, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş.2003 Vergi İtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım, 5.Baskı, Ankara
- Oto, Ş. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:95
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı,1996. Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2454-ÖİK: 510, Temmuz.
- Turhan, S.1993 Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Tuncer, S.2006. Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık.
- Uluatam, Ö.1990. Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara
- Uluatam, Ö ve Y, Methibay.1999. Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara.