

**SERBEST MUHASEBECİ, MALİ MÜŞAVİR VE VERGİ  
DENETİM ELEMANLARININ BAKIŞ AÇISINA GÖRE;  
VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI ÖNLEME YOLLARI  
(AMPİRİK BİR ÇALIŞMA)**

**Yrd.Doç.Dr.Fatih SAVAŞAN\***  
**Yrd.Doç.Dr.Hakkı ODABAŞ\***

**ÖZET**

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları önemli boyutlara ulaşmıştır ve kimi iktisatçılara ve politikacılara göre hala yükseliş sürmektedir. Bu çalışmada vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede etkili olabilecek belli başlı tedbirler SMMM ve vergi denetim elemanları perspektifinden ele alınmıştır. SMMM ve vergi denetim elemanlarına uygulanan ankette Likert ölçeği kullanılmış; ve kayıp ve kaçakları azaltma yollarına yaklaşımda uygulayıcılar arasında birliktelikler ve farklılıklar irdelenmeye çalışılmıştır. Anket bulgularına göre, özellikle dolaylı vergi yükünün (KDV oranlarının) düşürülmesi, vergi denetiminde etkinliğin artırılması ve vergi sisteminde basitliğin sağlanması konularında büyük ölçüde fikir birliği tespit edilmiştir.

**ABSTRACT**

It is widely believed that tax losses in Turkey have been increased quite substantially and, to some economists and politicians, they continue to have an increasing trend. This study aims to explore the ways with which tax losses will be effectively reduced using data gathered via interviews with accountants, financial advisors and audits employed by the Ministry of Finance. The Likert type data has been compiled and analyzed to see if the participants have any similarities or differences in their approaches to the problem. It has been found that they agree with each other substantially on the ways which help reduce the losses in tax revenue. Specifically, the participants believe that reductions in tax burden through lower VAT rates, the efficiency in auditing and simplicity (transparency and visibility) in tax system are important remedies to lower tax losses in Turkey.

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, Uşak İ.İ.B.F, Maliye Bölümü

## GİRİŞ

Vergi sistemi şekillendirilirken, vergi gelirlerinin artırılması hedefi yanında vergilemenin genel olması, adil olması ve kaynak dağılımında etkinliği bozmaması gibi temel prensipler mümkün olduğunca korunmaya çalışılır. Ancak, örneğin adalet ile kaynak dağılımında etkinlik arasında gözlemlenen çelişki veya ülkelerin özel ihtiyaçları gibi nedenlerle optimal vergileme ilkelerinden çoğunlukla ödün verilmektedir. Vergi bilinci veya vergi ahlakının düzeyine göre her ülkede vergiye karşı bir direnç VKK'ya yol açmaktadır. Öte yandan vergilemede yaygın bir şekilde uygulamaya konulan istisna ve muafiyetlerin çokluğu ve kayıtdışı faaliyetlerin varlığı gibi başka faktörler de vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.

Türkiye'de de vergi kayıp ve kaçaklarının önemli boyutlarda olduğu yaygın bir şekilde kabul edilmektedir. Biz bu çalışmada, vergi mükelleflerinin temsilcileri olarak Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM) ve devlet adına yetki kullanan vergi denetim elemanları üzerinde yaptığımız anket çalışmasının bulgularını tartışacağız. Anketi bu iki kesim üzerinde uygulamamızın iki temel nedeni vardır: Birincisi, mükellef adına kayıtları düzenleyen ve mükelleflerin vergi otoritesi ile bağlarını kuran SMMM'lerin ve bu otoritenin görevlileri olarak vergi denetim elemanlarının vergi konularında eğitilmiş olmalarıdır. Dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri yanında, söz konusu kaçakların azaltılması (sıfırlanmasının mümkün olmadığı rasyonel varsayımı ile) yollarının neler olduğunu daha iyi analiz edebilecekleri varsayılabilir. İkincisi, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında bu iki kesim arasında bir görüş birliği ya da ayrılığı bulunup bulunmadığı anket sonuçları ile ortaya konulabilecektir. Böylece, vergi kayıp ve kaçaklarını minimize etme çabasındaki politika yapımcılarına bir perspektif sunmak mümkün olacaktır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde araştırmanın metodolojisi üzerinde durulmuş, anket katılımcılarının özellikleri ve veri tipi

(likert) irdelenmiştir. İkinci bölümde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yolları özetlenmiş ve anket bulguları tartışılmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise sonuç ve değerlendirmeler yer almaktadır.

## I. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

### A) ANKET YÖNTEMİ VE LİKERT ÖLÇEĞİ

Ekonomi biliminde bir takım kurum ve kuruluşların periyodik olarak yayınladıkları verileri kullanmak daha yaygın olsa da anket yöntemi de araştırma konusuna göre yaygın olarak kullanım alanı bulmaktadır. Anketler, iyi kullanıldıkları takdirde bireylerin davranışlarını etkileyen faktörleri ortaya çıkarmakta etkin olabilirler. Ancak, anket dizaynı, anket konusuna göre seçilecek anket yöntemi ve anketin uygulanacağı örnek seçimi gibi daha alana çıkılmadan üzerinde itina ile durulması gereken noktalar vardır. Uygulama aşamasında ise örnekleme yer alan katılımcıların anket sorularını yanıtlamama ve/veya doğru yanıt vermeme gibi durumlar anket bulgularının sıhhatini etkilemektedir. Bazı konularda deneklerin sorulara yanıt vermemeleri sebebiyle veri toplama konusunda zorluk çekilmektedir. Vergisel konular buna örnek olarak gösterilebilir ve bu konularda anket uygulayıcılarının daha dikkatli olmaları gerekmektedir. Hatta bu tip konularda veri toplama aracı olarak kullanılmak üzere geliştirilmiş özel anket yöntemleri mevcuttur. Örneğin, Warner (1965) ‘yanıt hatasını’ ve ‘doğruluk hatasını’ en aza indirilebilme amacıyla randım yanıt tekniğini geliştirmiştir<sup>1</sup>. Bu çalışmada, “yanıt hatasını” ve “doğruluk hatasını” azaltmak için örneklem olarak doğrudan vergi mükellefleri yerine SMMM ve vergi denetim elemanları kullanılmıştır.

---

<sup>1</sup> Fatih SAVAŞAN (2003), “Modeling the Underground Economy in Turkey: the MIMIC and Randomized Response Methods.” *The Journal of Economics*, v. XXIX, n.1, pp 49-72.

Türkiye’de de vergisel konularda çok sayıda anket çalışması yapılmıştır. Bunlardan bazıları Bayraklı, Saruç ve Sağbaş (2004), Demir (1999), Gerçek ve Yüce (1998), Muter, Sakınç ve Çelebi (1993)’tür.<sup>2</sup>

Bu çalışmada, vergi kayıp ve kaçaklarının (VKK) büyük boyutlara ulaştığının yaygın olarak kabul gördüğü Türkiye’de VKK’nı önleme/ azaltma yolları SMMM ve vergi denetim elemanları gözüyle irdelenmiştir. Vergi uygulamalarının içinde ve vergisel konularda bilgili ve donanımlı oldukları varsayılabilir olan SMMM’ler ve vergi denetim elemanları aslında vergileme de tarafların yani vergi mükelleflerinin ve vergi otoritesinin temsilcileridirler. Bu iki kesimin vergi kayıp ve kaçaklarını önleme konusundaki yaklaşımlarının ortaya çıkarılabilmesi vergi politikası yapımcılarına da yol gösterici olabilecektir.

Ankette likert ölçeği (Likert, 1932) kullanılmıştır. Bu ölçek, anket katılımcılarının anket konusunda hazırlanan önermelere katılıp katılmama derecelerini belirlemektedir. Dolayısıyla, toplanan veriler sıralı (ordinal) verilerdir. Buna göre, anket katılımcısı kendisine yöneltilen yargıya ya da önermeye katılıp katılmadığını ve (eğer ölçek üç yada daha fazla kategoriye sahipse) katılıp katılmama derecelerini açıklamaktadır. Ancak, katılımcının yanıtından önermeye katılım derecesini bilmekle beraber bunları nicelleştirmek mümkün değildir. Ölçekte yanıt kategorileri için bir sayı sınırlaması yoktur. Literatürde, üçten başlamak üzere 99’a kadar kategorinin bulunduğu likert ölçeğine rastlamak olasıdır<sup>3</sup>. Zorunlu olmamakla birlikte bir kategori tarafsız olmak üzere genelde 5, 7, 9 ve 11 kategori kullanılmaktadır. Bu çalışmanın ilerleyen sayfalarında bulgularını tartışacağımız ankette kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum ve

<sup>2</sup> Bu anket çalışmalarının bulgularının ve diğer ülkelerde yapılan anket çalışmalarının taksonomisi için bkz: BAYRAKLI, SARUÇ ve SAĞBAŞ (2004), ‘Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler: Anket Çalışması Bulguları’ 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 204-253.

<sup>3</sup> Denis L. CLASON ve Thomas J. DORMODY (1994); *Analyzing Data Measured by Individual Likert-Type Items*, *J. Of Agricultural Education*, v. 35, no 4, s. 31.

kesinlikle katılmıyorum olmak üzere 5 yanıt kategorisi kullanılmıştır. Buna göre örneğin, katılımcıların “Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir” önermesine katılıp katılmadıkları bu beşli yanıt kategorisi ile öğrenilmeye çalışılmıştır.

## B) KATILIMCILARIN GENEL ÖZELLİKLERİ

Mart/ Nisan 2004’te gerçekleştirilen bu ankette, anketörler yaptıkları çalışmanın akademik amaçlı olduğunu, verdikleri yanıtların isim ve etiketlerden bağımsız olarak topluca analize tabi tutulacağını belirtmişlerdir. Ankette, 317’si SMMM ve 217’si vergi denetim elemanı olmak üzere toplam 534 katılımcı yer almaktadır.

TURMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kayıtlarına göre 2004 yılı itibariyle Türkiye’de yaklaşık toplam 60,000 SMMM olmasına rağmen bunların yaklaşık yarısı ‘çalışanlar kütüğüne’ kayıtlıdır, yani aktif olarak mesleklerini icra etmektedirler<sup>4</sup>. Vergi denetim kadroları istatistiklerine göre gelirler genel müdürlüğüne bağlı (merkez ve taşrada) 2787 ve Bakan’a bağlı 405 olmak üzere toplam 3,192 kişi çalışmaktadır<sup>5</sup>. Ayrıca, maliye bakanlığı taşra teşkilatı bünyesinde, vergi mükelleflerini ‘yoklama’ ile görevli memurlar sınırlı bir denetim işlevi görmektedirler.

Tablo 1’de anket katılımcılarının mesleki ve katılım yerine göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre, katılımcıların yaklaşık yüzde 60’ı SMMM ve yüzde 40’ı vergi denetim elemanıdır. Ankete katılımcılarının yer itibariyle dağılımı ise il ve ilçe kategorilerinde yüzde dağılımı ise sırasıyla yaklaşık olarak 66 ve 34’tür.

---

<sup>4</sup> <http://www.turmob.org.tr> (25/09/2004)

<sup>5</sup> <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (20/03/2004).

**Tablo 1.** Anket Katılımcılarının Meslek ve Katılım Yeri Göre Dağılımı

	Mesleki Dağılım		Katılım Yeri Dağılımı			
	Frekans	%	İl		İlçe	
			Kişi	%	Kişi	%
<b>SMMM</b>	317	59,4	217	61,3	100	55,5
<b>Vergi Den. El.</b>	217	40,6	137	38,7	80	44,5
<b>Toplam</b>	534	100,0	354	66,3	180	33,7

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi/ azaltılabilmesi için literatürde en çok üzerinde durulan önlemler beş ana başlıkta toplanabilir. Bunlar, vergi denetiminde etkinlik, vergi cezalarında caydırıcılık, dolaysız vergi (gelir vergisi) oranlarının etkisi, dolaylı vergi (KDV) oranlarının etkisi ve vergi sisteminin basitliğidir. Bu başlıklar önermeler haline getirilip likert ölçeği kullanılarak SMMM'ler ve vergi denetim elemanlarına yöneltilmiştir. Bu önermeler ve önermelerin merkezileşme ölçüleri Tablo 2'de verilmiştir. Likert ölçeğinde alınan yanıtlar, katılımcıların önermeye katılım derecesini göstermektedir ve dereceler arasındaki mesafenin nicel karşılığının bilinmeyişi aritmetik ortalamanın merkezileşme eğilimi tespitinde kullanılamaması sonucunu doğurmaktadır<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Likert ölçeği ile elde edilen verilerin aralı mı sıralı mı olduğu yönünde tartışmalar var ise de genellikle sıralı olduğu kabul edilmektedir. Bu konuda bkz: CLASON ve DORMODY (1994 ), s. 32.

**Tablo 2.** Merkezileşme Ölçüleri

Önermeler	Medyan			Mod		
	Genel	SMMM	Ver. D. E.	Genel	SMMM	Ver. D. E. Çalışanı
“Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir”	2	2	2	2	2	2
“Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için vergi cezalarının caydırıcı hale getirilmesi gerekmektedir”	2	2	2	1	2	1
“Vergi denetim memurlarının sayılarının ve/veya hizmet içi eğitimlerinin artırılması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır”	2	2	2	2	2	2
“Gelir vergisinde düz oranlı tarifeye geçilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır”	3	3	3	2	2	2
“KDV’de oranların düşürülmesi vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır”	2	2	2	2	2	2
“Vergi sisteminin basit olması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır”	2	2	2	2	2	1

Medyan, sıralanmış gözlem değerlerinin tam ortasında olan değerdir. Hem toplam katılımcılar için hem de meslek kategorilerinde düz oranlı tarife önerisi dışındakiler için 2 (katılıyorum) merkez olarak ortaya çıkmıştır. Düz oranlı tarifede ise medyan 3 (kararsızım)’tür. Mod ise, frekansı en yüksek olan gözlem değeridir. Bulgulara göre, SMMM’ler vergi cezalarının caydırıcı hale getirilmesi önerisinde daha çok ‘katılıyorum’ yanıtını vermişken; vergi denetim elemanları caydırıcılık önermesine daha çok ‘kesinlikle katılıyorum’ yanıtını vermiştir. Aynı bulgu basitliğin sağlanmasının vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacağı önermesinde de tekrarlanmıştır. Buna göre, vergi denetim elemanları cezaların caydırıcılığına ve basitliğe

SMMM'lerden daha çok önem vermektedir. Öyleyse, vergi denetim elemanları yasalara aykırı hareket eden mükelleflerin yeterince cezalandırılmaları halinde VKK'nın azalacağını düşünmektedirler. VKK'nın önlenmesinde basitliğin önemine vergi denetim elemanlarının daha fazla inanması onların denetimde yaşadıkları sorunların büyüklüğünü göstermektedir. Merkezileşme ölçülerinde katılıyorum ifadesinin baskın çıkması elbette bilgi vermektedir; ancak, bunun ötesinde detaylı değerlendirme alt kategoriler itibariyle çalışmanın izleyen bölümünde yer almaktadır.

## **II. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI (VKK) ÖNLEME YOLLARI: TEORİK ARKA PLAN VE BULGULAR**

Mükelleflerin vergi kaçırma eğilimine sahip oldukları ön kabulü ve bu kabulün ampirik olara doğrulanması, ekonomistleri onları bu tür bir davranışa iten saikler üzerinde düşünmeye itmiştir. Elbette konu çok yönlüdür: Bireyler, gelirlerinin bir kısmını yada tamamını hiç bildirmeyerek vergi kaçırabilecekleri gibi, emeklerini gayri resmi ekonomik sektörde arz ederek veya gayri resmi sektör (tamamen kayıt dışı yada yarı-kayıtlı sektör) tarafından arz edilen mal ve hizmetleri talep ederek vergi kaçaklarına neden olmaktadır. Fakat, nasıl bir ekonomik ve sosyal çevre böyle bir sonucu hazırlar? Vergi sonrası gelirin (ya hiç vergi ödemeyerek ya da az ödeyerek) arttırılması çabası önemlidir. Doğaldır ki, birçok mükellef açısından vergi (vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi normatif önermeler bir tarafa) en hafif ifade ile sevimsizdir. Gerçek ya da algılanan vergi yükünün yüksekliği vergi kaçırma mükelleflere moral dayanağı sağlamaktadır. Öte yandan, yasalarca yasaklanmış aktivitelerin tamamında olduğu gibi, vergi kaçırma da yakalanma olasılığının düşüklüğü, yakalanıldığında ise cezanın azlığı gelirin daha az kısmını devlete verme çabasına girmeyi planlayan mükellefler için ek motivasyon oluşturmaktadır.

Bu makalede, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için alınabilecek önlemler üzerinde durulacaktır. Alınabilecek önlemler

çok çeşitlidir. Fakat anket çalışmalarında aşırı detaya kaçmak hem katılımcıların yanıtlama oranını hem de verdikleri yanıtların doğruluğunu yakından etkileyebilecektir. Sorular amaca hizmet edecek kapsamda, fakat yeterince yalın olmalıdır.<sup>7</sup> Bu nedenle, anketimizde kayıp ve kaçakların azaltılmasında önlem olarak yaygın tartışması yapılan hususlar yer almıştır. Bunlar, vergi denetiminde etkinlik, vergi cezalarında caydırıcılık, gelir vergisi tarifelerinde değişme ve (dolaysız vergilerdeki kaybı azaltmak için) katma değer vergisi oranlarının düşürülmesi ve vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyetlerin azaltılarak daha basit bir vergi sistemine ulaşmak olarak tespit edilmiştir.

Bu beş ana başlıkta topladığımız vergi kayıp ve kaçaklarını önleme yollarını, SMMM'ler ve vergi denetim elemanları perspektifinden tartışmaya devam edeceğiz. Ancak, VKK'nı önleme yolları ile ilgili bulgulara geçmeden önce VKK'nın artış eğiliminde olduğu önermesine katılıma dair bulguları özetlemekte fayda vardır. Tablo 3'te sunulan anket sonuçlarına göre, SMMM ve vergi denetim elemanlarının toplamı yaklaşık yüzde 70'i Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının yükseliş trendine sahip olduğu önermesine katılırken; yüzde 21'i katılmamaktadır.

---

<sup>7</sup> Remzi ALTUNIŞIK, R. COŞKUN, S. BAYRAKTAROĞLU ve Engin YILDIRIM (2004), "Sosyoloji Bilimlerinde Araştırma Yöntemleri", 3. Baskı, Sakarya Kitabevi, s. 74; Yahşi YAZICIOĞLU ve Samiye ERDOĞAN (2004), *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, s. 54.

**Tablo 3.** “Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir.”

Örnekleme	Genel			SMMM			Vergi Denetim Elemanı		
	Kişi	%	Birikimli %	Kişi	%	Birikimli %	Kişi	%	Birikimli %
Kesinlikle katılıyorum	178	33,5	33,5	102	32,4	32,4	76	35	35
Katılıyorum	197	37	70,5	112	35,6	68	85	39,2	74,2
Kararsızım	47	8,8	79,3	31	9,8	77,8	16	7,4	81,6
Katılmıyorum	89	16,8	96,1	56	17,8	95,6	33	15,2	96,8
Kesinlikle katılmıyorum	21	3,9	100	14	4,4	100	7	3,2	100
Toplam	532	100		315	100		217	100	

Aynı rakamlar alt gruplar itibariyle ele alındığında, her iki grupta da önermeye katılanların oranı katılmayanların oranından SMMM’de üç kat, denetim elemanlarında dört kat yüksektir. Sonuç olarak, Türkiye’de uygulayıcıların, vergi kayıp ve kaçaklarının yükseliş trendine sahip olması konusunda hemfikir olduklarını söyleyebilmekteyiz.

Aşağıda VKK’nı azaltma yollarına ait önermelere deneklerin bakış açısını özetleyen tablolara (Tablo 4 - Tablo 8) yer verilmiş ve bulgular tartışılmıştır. Özet tablolarda, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum yanıtları ile katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum yanıtları birlikte değerlendirilmiş; böylece tablolar gereksiz ayrıntıdan kurtarılmıştır.

#### A) VKK’NI ÖNLEMEDE DENETİMDE ETKİNLİĞİN ROLÜ

Vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılır. Ülkemizde vergi sisteminin temelini beyan usulü oluşturmaktadır. Bu usulün başarısı, beyanların doğruluğuna ve denetime bağlıdır. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayan idari fonksiyon vergi denetimidir<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Abdullah ASLAN, “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı:250, Haziran, 2002. (<http://www.huk.gov.tr/makale1.html>)

Vergi sisteminin başarısı vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ile doğru orantılıdır. Bütün bunların gerçekleşmesi vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin tam ve mükemmel olarak yerine getirilmesi ile yakından ilgilidir. Ancak denetimde bir etkinsizlik, yasal düzenlemeler ne kadar mükemmel olursa olsun, sistemin yozlaşmasına ve doğru işlememesine neden olacaktır<sup>9</sup>.

Etkin bir vergi denetimi, yasalara aykırı davrananlar için bir risk oluşturacaktır. Vergi mükelleflerinin denetim görme olasılığı ne kadar fazla olursa, vergiye tabi gelirlerin doğru beyan edilme eğilimi o kadar artacaktır. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri, vergisel beyanların doğruluğunu da sağlayacaktır.

Denetlenme olasılığının yüksekliği ve cezaların büyük oluşu mükellefin yakalandığı zaman katlanacağı maliyetleri artıran faktörlerdir. Denetim geçirme ve ceza görme ihtimali yüksek ise kayıt dışı ekonominin boyutu daralacaktır. Mükelleflerin yakalanma riskinin artması ile vergi kaçakçılığı azalacaktır<sup>10</sup>.

Bunun yanında denetimde etkinliğin sağlanabilmesi için vergi denetimi yapan inceleme elemanlarının iyi eğitim almış olması, rüşvet ve benzeri yasadışı eylemlerden kaçınması son derece önemlidir. Böyle bir durumun ortaya çıkması halinde bu gibi suç teşkil eden eylem ve davranışların ağır bir şekilde cezalandırılması yasalar ile açık olarak ortaya konulması gerekmektedir<sup>11</sup>.

Türkiye’de vergi denetiminde görev alanlar bakana veya gelirler genel müdürlüğüne bağlı olarak denetim yapmaktadırlar. Maliye müfettişleri ve hesap uzmanları doğrudan bakana bağlıdırlar. Gelirler kontrolörleri gelirler genel müdürlüğüne doğrudan bağlı iken vergi denetmenleri defterdarlık emrindedirler fakat gelirler genel müdürlüğüne bağlıdırlar. Ayrıca vergi mükellefleri ile daha sık yüz yüze gelen vergi yoklama memurları da vergi denetiminde görev almaktadırlar.

---

<sup>9</sup> ASLAN, *a.g.e.*

<sup>10</sup> Daha geniş teorik tartışmalar için bkz: David J. PYLE, “*Tax Evasion and the Black Economy*”, St. Martin’s Press, New York, 1989, s. 87.

<sup>11</sup> Coşkun Can AKTAN, “*Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*”, Birleşik Matbacılık, 2. baskı, 2003, s. 198.

Denetim memurlarının bu yapısı göz önüne alındığında, hesap uzmanı ve maliye müfettişleri ile gelirler kontrolörlerinin mesleki eğitimlerinin ve teknik donanımlarının yeterli olduğu fakat mahalli denetim elemanlarının, özellikle de yoklama memurlarının bilgi ve uzmanlık düzeylerinin yetersiz olduğu savunulmaktadır<sup>12</sup>.

Ek 1'deki tabloda Türkiye'de vergi denetim çalışmaları ile ilgili veriler yer almaktadır ve ek 2'de bu verilerle alakalı korelasyon katsayıları yer almaktadır. Yapılan inceleme ile bulunan (reel) matrah farkı arasında beklendiği gibi pozitif bir ilişki (korelasyon katsayısı 0,15'tir) bulunmasına rağmen (yüksek standart hata ile) bu ilişki istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır. Elbette, incelemeden amacın matrah farkı bulmaktan çok mükelleflere denetlendikleri hissini vermek olduğu düşünülebilir. Fakat, eğer Türkiye'de beyan edilen gelirlerin önemli ölçüde gerçekleşenden küçük olduğu kabulü dikkate alınırsa denetimlerin etkinliğinin veya denetimi yapan görevlilerin donanım eksikliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetçi sayısı ile denetlenen mükellef sayısı arasında 0,55 gibi daha yüksek ve istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Denetçi ve kesilen (reel) usulsüzlük arasında ve denetlenen mükellef ile usulsüzlük arasında umulanın aksine negatif bir ilişki tespit edilmekte (sırasıyla -0,9 ve -0,24) ise de korelasyon katsayılarının istatistiksel olarak sıfırdan farklı olmadığı yüzde 5 anlamlılık düzeyinde tespit edilmiştir.

Çalışmamızda katılımcılara yöneltilen önermelere verilen yanıtlar Tablo 4-8'de yer almaktadır. Bu tablolarda "Türkiye'de VKK yükseliş eğilimi sergilemektedir" önermesine verilen yanıtlarla önleme yollarına ilişkin sorulara verilen yanıtlar çapraz tablo olarak düzenlenmiştir.

Tablo 4'te, "Vergi denetim memurlarının sayılarının ve/veya hizmet içi eğitimlerinin artırılması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır" önermesi ile ilgili bulgular yer almaktadır. Önermeye katılan (kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum toplamı) SMMM'lerin oranı yaklaşık yüzde 74, vergi denetim elemanlarının oranı ise yüzde 82'dir.

---

<sup>12</sup> Adnan GERÇEK (2004), "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılma Önerisi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, s. 621-658.

VKK'nın yükseliş trendine inanan SMMM'lerin yüzde 73'ü vergi denetim memurlarının sayı ve mesleki donanım açılarından yeterli düzeye gelmelerinin VKK'nı önlemede önemli olduğunu düşünmektedir. Bu oran vergi denetim elemanlarında ise yüzde 81'dir.

Tablodan izlenebileceği gibi her beş SMMM ve denetim elemanından yaklaşık dördü vergi denetiminde etkinliğin VKK'yi önlemede önemli rol oynayacağını düşünmektedir.

**Tablo 4. VKK'nı Önlemede Vergi Denetiminde Etkinliğin Rolü**

"Vergi denetim memurlarının sayılarının ve/veya hizmet içi eğitimlerinin artırılması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır"							
Anket Katılımcılarının Mesleklere Göre Dağılımı				Katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	Toplam
SMMM	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir"	katılıyorum	Kişi	157	14	43	214
			%	73,36	6,54	20,09	% 100
		kararsızım	Kişi	24	3	3	30
			%	80	10	10	% 100
		katılmıyorum	Kişi	50	1	19	70
			%	71,43	1,43	27,14	% 100
Toplam			Kişi	231	18	65	314
			%	% 73,57	% 5,73	% 20,7	% 100
Vergi Denetim Elemanı	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir."	katılıyorum	Kişi	129	5	26	160
			%	80,63	3,13	16,25	% 100
		kararsızım	Kişi	14	0	0	14
			%	100	0,00	0,00	% 100
		katılmıyorum	Kişi	32	0	8	40
			%	80	0,00	20	% 100
Toplam			Kişi	175	5	34	214
			%	% 81,78	% 2,34	% 15,89	% 100

## B) VKK'NI ÖNLEMEDE CEZALARIN CAYDIRICILIĞININ ROLÜ

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında vergi cezalarının caydırıcı olması önemlidir. Örneğin rasyonel mükellefler, yakalandıkları zaman karşı karşıya kalacakları vergi cezaları ile tam

beyan yapmaları halinde ödeyecekleri vergi miktarı arasında bir kıyaslama yapacaklardır. Eğer cezalar düşükse vergi kaçırma eğilimi ortaya çıkacaktır. Ceza miktarı veya denetim oranındaki artışın her biri beyan edilen verginin de artmasına yol açacaktır<sup>13</sup>.

Aktan'a göre<sup>14</sup> eğer vergi yasalarında vergi ödevinin yerine getirilmemesinin müeyyideleri açık ve net olarak ortaya konulmuş ise, bu durum mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltacaktır. Buna karşın eğer vergi cezaları işlenen suça bağlı olarak çok düşük ve caydırıcı değilse, bu durum vergi kayıp ve kaçaklarını artıracaktır.

Vergi ceza hukukunda en önemli eksiklikler vergi ceza yasalarında suçların tanımlanmaması ve suçlara verilecek cezaların açık olmamasıdır. Çok sık çıkarılan af kanunları ise vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının aşınmasına neden olmaktadır<sup>15</sup>.

“VKK'nı önlemek için vergi cezalarının caydırıcı hale getirilmesi gerekmektedir” ve “VKK'nın yükseliş eğilimi sergilediği” önermeleri ile ilgili bulgular tablo 5'te yer almaktadır. Tabloya göre, her üç SMMM'den ikisi (yüzde 64) ve her dört denetim elemanından üçü (yüzde 75) vergi cezalarının caydırıcılığının VKK'nı azaltmada önemli rol oynayacağını düşünmektedir. Aynı oranlar çapraz değerlendirmede de yaklaşık olarak korunmaktadır.

Vergi denetiminde etkinlik, denetimin yeterli sıklık ve başarılı şekilde yapılması ile ve yasalara aykırı davranan mükelleflere caydırıcı cezaların verileceğinin bilinmesi ile sağlanabilir. Etkin denetimin bu iki ayağı ile ilgili bulgular birlikte (Tablo 4 ve 5) değerlendirildiğinde ortaya çıkan sonuç şöyledir: Hem SMMM'ler hem de vergi denetim elemanları, denetim elemanlarının sayıca ve eğitimce yeterli hale getirilmelerini, cezalarının caydırıcı olmasından daha etkili bulmaktadırlar (Cezaların caydırıcılığında oranlar SMMM

<sup>13</sup> Yusuf KILDİŞ, “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı:2, 2000.

<sup>14</sup> AKTAN, ag.e., s. 197.

<sup>15</sup> Yusuf KARAKOÇ (2004), “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 90-113

ve vergi denetim elemanlarında sırasıyla 64 ve 75 iken; oranlar denetim elemanlarının sayısı ve eğitimi önermesinde 74 ve 82'dir). Böyle bir sonuç mesleki dayanışma nedeniyle vergi denetim elemanlarından beklenebilir, ki bu görüşte olan vergi denetim elemanlarının oranı yüzde 82'dir. Ancak, SMMM'lerin bile yüzde 74 ile bu görüşü savunmaları, vergi mükelleflerinin yeterince denetlenemediğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

**Tablo 5. VKK'nı Önlemede Vergi Cezalarındaki Caydırıcılığın Rolüne İlişkin Çapraz Tablo**

"Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için vergi cezalarının caydırıcı hale getirilmesi gerekmektedir."							
Anket Katılımcılarının Mesleklerine Göre Dağılımı			Katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	Toplam	
SMMM	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir"	katılıyorum	Kişi	141	8	65	214
			%	65,89	3,74	30,37	% 100
		kararsızım	Kişi	17	7	7	31
			%	54,84	22,58	22,58	% 100
		katılmıyorum	Kişi	44	2	24	70
			%	62,86	2,86	34,29	% 100
Toplam		Kişi	202	17	96	315	
		%	% 64,13	% 5,4	% 30,48	% 100	
Vergi Denetim Elemanı	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir"	katılıyorum	Kişi	119	8	33	160
			%	74,38	5,00	20,63	% 100
		kararsızım	Kişi	14	1	1	16
			%	87,50	6,25	6,25	% 100
		katılmıyorum	Kişi	29	2	9	40
			%	72,5	5	22,5	% 100
Toplam		Kişi	162	11	43	216	
		%	% 75,00	% 5,09	% 19,91	% 100	

### C) VKK'NI ÖNLEMEDE GELİR VERGİSİ ORANLARININ ROLÜ

"Gelir arttıkça gelirin marjinal faydası azalır" varsayımı doğrultusunda, vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi için gelir vergisinin artan oranlı bir tarifeye sahip olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Vergilemede adalet olarak, artan oranlı vergi

tarifesinin ekonomik istikrarsızlığa karşı otomatik stabilizatör görevi gördüğü Keynesyen iktisatçılar tarafından savunulmuştur<sup>16</sup>.

Fakat, gelir vergisi tarifesinin artan oranlı olması ve son dilimlere karşılık gelen oranların yüksek olması (ülkemizde %40-%45) mükellefi vergi kaçakçılığına ve/veya vergiden kaçınmaya itmektedir.

Aktan'a göre vergilemede gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak için geliştirilen artan oranlı tarifeler, adaleti sağlamak için yeterli değildir. "Ödeme Gücü" ilkesi üzerine kurulu bu tür tarifelerin özellikle siyasi iktidarlar tarafından keyfi ve adaletsiz bir şekilde belirlenmesi vergi yükünün dağılımında adaletsizliğe neden olacaktır.

Gelir vergisinde uygulanan dilimli artan oranlı tarife yerine düz veya sabit oranlı bir tarifenin uygulanması bazı ekonomistler tarafından savunulmaktadır. Düz bir oranın uygulanması ile enflasyonist ortamlarda ortaya çıkan "gelir dilimi sürüklenmesi" sorunu da çözülmüş olacaktır. Aktan'a göre düz oranlı bir gelir vergisi tarifesini "kanun önünde eşitlik" ilkesine de uygun bir tarifedir.

'Artan oranlı tarife mi; düz oranlı tarife mi?' tartışmasında vergi yükünü hafifleterek vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uyumunu artırmak ön plana çıkmaktadır. Gelir vergisinde artan oranlı tarife yerine tek oranlı fakat düşük tarife uygulanması mükelleflerin gelirlerini daha doğru beyan etmesi sonucunu doğurabilecektir. Örneğin, Rusya'nın 2001 yılında yüzde 12, 20 ve 30 oranları yerine yüzde 13'lük düz oranlı sisteme geçmesi ile vergi gelirlerini yüzde 26 artırdığı görülmüştür. Bu artış, gelir vergisi tahsilatının GSYİH'ya oranları alınarak hesaplandığında beşte birlik bir artışa karşılık gelmektedir<sup>17</sup>.

Bu çalışmada, katılımcılara yöneltilen "Gelir vergisinde düz oranlı tarifeye geçilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır" önermesi ile SMMM ve vergi denetim elemanlarının vergi oranlarındaki azalma ile VKK'nın azaltılabileceği savına katılıp katılmadıkları öğrenilmeye çalışılmıştır.

---

<sup>16</sup> AKTAN, ag.e, s. 157.

<sup>17</sup> Anna IVANOVA, Michael KEEN, and Alexander KLEMM (2005), "The Russian Flat Tax Reform", IMF Working Paper, WP/05/16, s. 4.

**Tablo 6.** VKK'nı Önlemede Gelir Vergisi Oranlarının Rolüne İlişkin Çapraz Tablo

"Gelir vergisinde düz oranlı tarifeye geçilmesi, vergi kayıp ve kaçakların önlemede yardımcı olacaktır."							
Anket Katılımcılarının Mesleklere Göre Dağılımı			katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	Toplam	
SMMM	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir."	katılıyorum	Kişi	107	47	59	213
			%	50,23	22,07	27,70	% 100
		kararsızım	Kişi	11	15	5	31
			%	35,48	48,39	16,13	% 100
		katılmıyorum	Kişi	36	10	24	70
			%	51,43	14,29	34,29	% 100
Toplam			Kişi	154	72	88	314
			%	% 49,04	% 22,93	% 28,03	% 100
Vergi Denetim Elemanı	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir."	katılıyorum	Kişi	70	26	64	160
			%	43,75	16,25	40,00	% 100
		kararsızım	Kişi	6	7	3	16
			%	37,50	43,75	18,75	% 100
		katılmıyorum	Kişi	13	8	19	40
			%	32,50	20,00	47,50	% 100
Total			Kişi	89	41	86	216
			%	% 41,20	% 18,98	% 39,81	% 100

Tablo 6'daki bulgulara göre, gelir vergisinde düz oranlı tarifeye geçilmesinin VKK'nı azaltmada etkili olacağını düşünen SMMM'lerin oranı yüzde 50; vergi denetim elemanlarının oranı ise yüzde 41'dir. Bu oranlar VKK'nın yükseliş eğiliminde olduğunu düşünenler arasında yaklaşık olarak korunmuştur (sırasıyla yüzde 50 ve yüzde 44).

Özetle, anket sonuçlarından görülmektedir ki, gelir vergisi tarifesinde bir sistem değişikliği hem SMMM'ler hem de vergi denetim elemanları arasında VKK'nı azaltma açısından çok popüler değildir. Diğer önermelerle kıyaslandığında bu önermeye verilen yanıtlarda kararsız olanların oranlarındaki artış dikkat çekmektedir. Bu sonuç, düz oranlı tarifenin Türkiye'de yeterince tartışılmadığının bir göstergesi olarak alınabilir.

#### D) VKK'NI ÖNLEMEDE KDV ORANLARININ ROLÜ

Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek oluşu çok tartışılmaktadır. Bu olgu, vergi sistemindeki çarpıklığın ve vergi türleri açısından ortaya çıkan denetim zafiyetinin de bir kanıtıdır. Dolaylı vergiler içinde en fazla öne çıkan ve oranlarındaki yükseklik en çok tartışılan vergi Katma Değer Vergisi (KDV)'dir. Son yıllarda, hükümetler üzerinde KDV oranlarının düşürülmesi baskıları artmış ve bazı mal grupları için oranlarda indirime gidilmiştir.

KDV oranlarının vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmada yardımcı olacağını düşünen SMMM'lerin ve vergi denetim elemanlarının oranları sırasıyla yüzde 79 ve 78 iken; bu görüşe katılmayanların oranları yüzde 14 ve yüzde 18'dir. VKK'nın yükseliş eğilimi sergilediğine inanan SMMM'lerin yüzde 82'si ve vergi denetim elemanlarının yüzde 76'sı KDV oranlarının düşürülmesinin VKK'nı azaltmada yardımcı olacağını düşünmektedir.

**Tablo 7.** VKK'nı Önlemede KDV Oranlarının Azaltılmasının Rolüne İlişkin Çapraz Tablo

"KDV'de oranların düşürülmesi vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır."							
Anket Katılımcılarının Mesleklere Göre Dağılımı				katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	Toplam
SMMM	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir."	katılıyorum	Kişi	176	14	24	214
			%	82,24	6,54	11,21	% 100
		kararsızım	Kişi	22	1	7	30
			%	73,33	3,33	23,33	% 100
		katılmıyorum	Kişi	55	2	13	70
			%	78,57	2,86	18,57	% 100
Toplam			Kişi	253	17	44	314
			%	% 80,57	% 5,41	% 14,01	% 100
Vergi Denetim Elemanı	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir."	katılıyorum	Kişi	121	12	27	160
			%	75,63	7,50	16,88	% 100
		kararsızım	Kişi	12	0	4	16
			%	75,00	0,00	25,00	% 100
		katılmıyorum	Kişi	31	1	8	40
			%	77,50	2,50	20,00	% 100
Toplam			Kişi	164	13	39	216
			%	% 75,93	% 6,02	% 18,06	% 100

KDV oranlarının azaltılmasının VKK'nı önlemedeki rolüne her beş SMMM'den dördü, her dört vergi denetim elemanından üçü katılmaktadır. Bu oran denetimdeki etkinlik için vergi denetim elemanlarının ulaştığı oran hariç diğer beş önerme içinde ulaşılan en büyük orandır. Buradan, SMMM'ler ve denetim elemanları arasında KDV oranlarında indirim ile VKK arasındaki ilişki konusunda daha geniş bir konsensus olduğu sonucu çıkarılabilir.

### E) VKK'NI ÖNLEMEDE VERGİ SİSTEMİNİN BASİT OLMASININ ROLÜ

Vergi sisteminde basitlik ideal bir vergi reformunun temel amaçlarından biridir. Vergi sisteminin karmaşık ve vergi mevzuatının anlaşılabilir olmaması, vergilemede etkinliğin önündeki engeller içerisinde gösterilmektedir.

Vergi mevzuatının çok sık değiştirilmesi vergi sisteminde büyük bir karmaşaya yol açabilmektedir. Sistemin basit olmaması vergi kanunlarının anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırmakta ve mükellefleri kayıtdışı ekonomiye yöneltmektedir. Yasa değişikliklerinin yanında tebliğler ve kanun hükmünde kararnamele mevzuat anlaşılması zor bir hale getirilmektedir<sup>18</sup>.

Türk vergi sisteminin önemli eksikliklerinden birisi kanunların kapsayıcı olmamasıdır. Sorunun temelinde vergi hukuku alanında sistem tercihinin yapılmaması nedeniyle vergi konusu hususunda sürekli değişiklikler yapılması gelmektedir. İyi hazırlanmamış kanunlar hem sistemde kargaşa oluşturmakta hem de boşluklar vergiden kaçınma eylemini kolaylaştırmaktadır<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Şükrü KIZILOĞLU ve Şafak Ertan ÇOMAKLI (2004), "Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 115-157.

<sup>19</sup> KARAKOÇ, a.g.m., s. 98.

**Tablo 8.** VKK'nı Önlemede Vergi Sisteminin Basit Olmasının Rolüne İlişkin Çapraz Tablo

"Vergi sisteminin basit olması vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yardımcı olacaktır."							
Anket Katılımcılarının Mesleklerine Göre Dağılımı				katılıyorum	kararsızım	katılmıyorum	Toplam
SMMM	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir."	katılıyorum	Kişi	166	18	30	214
			%	77,57	8,41	14,02	% 100
		kararsızım	Kişi	25	4	1	30
			%	83,33	13,33	3,33	% 100
		katılmıyorum	Kişi	53	2	15	70
			%	75,71	2,86	21,43	% 100
Toplam			Kişi	244	24	46	314
			%	% 77,71	% 7,64	% 14,65	% 100
Vergi Denetim Elemanı	"Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları yükseliş eğilimi sergilemektedir."	katılıyorum	Kişi	116	14	30	160
			%	72,50	8,75	18,75	% 100
		kararsızım	Kişi	12	2	2	16
			%	75,00	12,50	12,50	% 100
		katılmıyorum	Kişi	31	2	7	40
			%	77,50	5,00	17,50	% 100
Toplam			Kişi	159	18	39	216
			%	% 73,61	% 8,33	% 18,06	% 100

Vergi sisteminin basitleştirilmesi ile VKK'nın azaltılabileceğine inanan SMMM'lerin ve vergi denetim elemanlarının oranları yüzde 78 ve yüzde 74 iken; bu görüşe katılmayanların oranları sırasıyla yüzde 15 ve yüzde 18'dir. VKK'nın yükseliş eğilimine sahip olduğuna inanan SMMM'lerin yüzde 78'i vergi denetim elemanlarının ise yüzde 73'ü vergi sistemindeki basitliğin VKK'nı önlemede yardımcı olacağına inanmaktadır.

### III. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önemli boyutlarda olduğu görüşü yaygın kabul görmektedir. Bu yaygın kanı ampirik çalışmaların bulguları ile de desteklenmiştir. Son on beş yılda konu diğer gelişmekte olan ülkelerde de ekonomistlerin ve politika

yapıcılarının gündeminde olmuştur. Buna paralel olarak VKK'nı azaltma konusu Türkiye'de de maliye politikaları yapıcılarının sürekli gündeminde olmuştur. Türkiye'de bu çerçevede en çok gündeme gelen önlemlerden ikisi vergi oranlarının düşürülerek vergi yükünün azaltılması ve denetimde etkinliğin sağlanmasıdır. Bir üçüncü tedbir ise istisna ve muafiyetlerin azaltılması, böylece daha basit bir vergi sistemine geçilmesidir. Buna göre, daha basit ve çok fazla değişmeyen bir vergi sistemi ile vergi tabanının genişletilmesi olasıdır.

Biz bu çalışmamızda likert ölçeğini kullanarak hazırladığımız anketi 534 SMMM ve vergi denetim elemanı üzerinde uyguladık. Anket ile veri toplamanın diğer istatistiksel ve ekonometrik tekniklerde olduğu gibi kendi içinde eksiklikleri bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi ise anketin uygulandığı örnekleme yer alan bireylerin yanıt vermeme ve/veya doğru yanıt vermeme olasılıklarıdır. Ancak, bu anket çalışmada, vergi mükellefleri yerine vergilendirme işlemlerinde vergi mükelleflerine yardımcı olan ve vergi mükelleflerini denetleyen SMMM'ler ve vergi denetim elemanları ile anket yapıldığından yöntemin barındırdığı eksikliklerle karşılaşılması olasılığı düşüktür. Zaten, yanıt vermeme oranının sıfır olması yani, ulaşılan deneklerin yanıt vermeleri bu konuda güçlü bir işaret vermiştir. Vergileme konularında belli ölçüde uzmanlıkları olan ve uygulamanın içinde doğrudan yer alan katılımcılar, VKK'nı önleme/azaltma yolları ile ilgili hazırlanan önermelere katılım derecelerini bildirmişlerdir. Beş noktalı likert ölçeği kullanılmış ve katılma ve katılmama dereceleri yanında nötr olma seçeneği de katılımcılara sunulmuş ve daha doğru bir resim ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Anket bulgularına göre, denetimde etkinliğin (denetim sıklığı/denetim elemanlarının yeterliliği ve cezalarda caydırıcılık yollarıyla), KDV oranlarının düşürülmesi ve vergi sisteminde basitliğin sağlanması hem SMMM'ler hem de vergi denetim elemanlarından önemli ölçüde destek gören çareler olarak ön plana çıkmıştır. İki kategori arasında bu konularda sağlanan birliktelik VKK'nı azaltma amacıyla izlenecek yöntemin belli olduğunu göstermektedir. Düz oranlı vergi tarifesine geçilmesinin VKK'nı azaltmaya etkisi olabileceği önerisine her iki meslek grubundan da daha az katılım olmuştur. Bu önerme ile aslında dolaysız vergi yükünün daha düşük

vergi oranı ile azaltılması üzerinde durulmuştur. Türkiye’de ise dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması yüzünden aslında algılanan vergi yükü daha çok bu vergi türünden kaynaklanmaktadır.

Bu çalışmada ulaşılan bulgular, vergi kayıplarının azaltılmasına yardımcı olacak önlemlerin uygulayıcıların kendi deneyimlerinden hareketle ağırlığının/ öneminin tespit edilmesinden ibarettir. Bir neden-sonuç ilişkisi kurmak ve vergi kayıplarının azaltılmasında her bir önlemin etkisinin net olarak (diğer önlemlerin etkisi kontrol altına alındıktan sonra her bir değişkenin net etkisini) ortaya çıkarmak için simülasyon ve regresyon çalışmaları yapılması gerekmektedir. Bu tip bir çalışmanın önünde ise vergi kayıplarına neden olan faktörler ve vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle ilgili verilerin yeterince büyük bir zaman dilimi için hazır olması gerekmektedir. Türkiye’de bahsedilen çalışmalara imkan verecek düzeyde her değişkene ilişkin veri bulunmamaktadır.

### **KAYNAKÇA**

- AKTAN, Coşkun Can (2003), Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi, Birleşik Matbaacılık, 2. baskı.
- ALTUNIŞIK, Remzi; Recai COŞKUN, Serkan BAYRAKTAROĞLU ve Engin YILDIRIM (2004), “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri”, 3. Baskı, Sakarya Kitapevi.
- ASLAN, Abdullah (2002), “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı:250, Haziran, 2002. <http://www.huk.gov.tr/makale1.html> (20/03/2005)
- BAYRAKLI, H. Hüseyin, N. Tolga SARUÇ ve İsa SAĞBAŞ (2004), ‘Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler: Anket Çalışması Bulguları’ 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 204-253.
- CLASON, Denis L. ve Thomas J. DORMODY (1994); Analyzing Data Measured by Individual Likert-Type Items, *J. Of Agricultural Education*, v. 35, no 4.

- Demir, İ. C. (1999), "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Anket Çalışması", Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (20/03/2005).
- GERÇEK, Adnan ve M. YÜCE (1998), "Mükelleflerin Veriye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", Bursa Sanayi ve Ticaret Odası, Bursa.
- GERÇEK, Adnan (2004), "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılma Önerisi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, s. 621-658.
- IVANOVA, Anna; Michael KEEN ve Alexander KLEMM (2005), "The Russian Flat Tax Reform", IMF Working Paper, WP/05/16, s. 4.
- KARAKOÇ, Yusuf (2004), "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 90-113
- KILDİŞ, Yusuf (2000), "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu Ve Çözüm Önerileri", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı:2, 2000.
- KIZILOT, Şükrü ve Şafak Ertan ÇOMAKLI (2004), "Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, 115-157.
- LIKERT, R. (1932), "a Technique for the Measurement of Attitudes", *Archives of Psychology*, vol. 140.
- MUTER, Naci B.; Süreyya SAKINÇ ve A. Kemal. ÇELEBİ (1993), "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması", Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa.
- PYLE, David J. (1989), "Tax Evasion and the Black Economy", St. Martin's Press, New York, 1989.

SAVAŞAN, Fatih (2003), "Modeling the Underground Economy in Turkey: the MIMIC and Randomized Response Methods." *The Journal of Economics*, v. XXIX, n.1, pp 49-72.

TURMOB, <http://www.turmob.org.tr> (20/03/2005)

WARNER S. L.(1965), "Randomized Response: a Survey Technique for Eliminating Evasive Answer Bias", *Journal of American Statistical Association*, vol.60, pp.63-69.

YAZICIOĞLU, Yahşi ve Samiye ERDOĞAN (2004), *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Detay Yayıncılık, 1. Baskı.

## EKLER

**Ek 1. Bazı Denetim İstatistikleri (1985-2003)**

Yıllar	Reel Matrah Farkı (Milyon TL) <sup>†</sup>	Yapılan İnceleme (Sayı)	Vergi Tahsilat Maliyeti (TL)	Denetçi (Sayı) <sup>£</sup>	Denetlenen (Sayı)	Kesilen Usulsüzlük <sup>‡</sup>
1985	2342	66.681	-	12.174	4.038.400	24,59421
1986	8790	66.550	1.02	11.593	4.293.364	62,22976
1987	3094	80.264	1.27	13.110	4.087.437	41,68134
1988	2180	51.495	1.30	16.396	5.315.475	34,52352
1989	2586	47.225	1.51	17.446	4.382.291	38,34514
1990	5061	108.574	1.57	16.756	5.866.550	70,41641
1991	3313	78.803	1.58	15.054	5.351.730	36,38013
1992	3672	59.378	2.22	15.313	5.966.359	32,58331
1993	2041	68.954	2.42	10.757	5.599.709	38,93814
1994	9746	48.056	1.25	5.894	4.254.838	57,52802
1995	2629	56.096	1.02	4.776	4.127.233	56,89914
1996	1994	54.536	0,93	4.937	4.647.853	54,94356
1997	2970	63.198	1.65	4.608	3.898.920	36,65098
1998	3807	68.748	1,38	4.148	4.460.098	40,99349
1999	3676	51.731	2.02	4.107	4.731.624	38,60984
2000	4524	60.335	1,52	3.590	5.430.971	45,01012
2001	21037	68.132	1,64	3.797	3.448.523	46,35755
2002	8702	113.244	0,70	3.094	2.866.037	50,04155
2003	16352	68.251	0,73	4.507	2.903.111	56,81542

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü, <http://www.gelirler.gov.tr> (20/03/2005)

\* Her 100 TL'lik tahsilat için maliyeti göstermektedir.

†Reel matrah farkı ve ceza [www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr)'den alınan tüketici fiyatları endeksi (1963=100) kullanılarak bulunmuştur.

£ Maliye bakanlığının "yoğun denetim" programlarında yer alan görevlilerin sayısıdır.

**Ek 2. Denetim Verileri ile İlgili Korelasyon Katsayıları\***

<b>Korelasyon</b>	<b>Katsayı</b>	<b>Standart Hata</b>	<b>Sonuç (<math>\alpha = 0,05</math>)</b>
<b>Matrah farkı ile İnceleme sayısı</b>	0,15	0,24	Anlamsız
<b>Denetçi sayısı ile Denetlenen Mükellef Sayısı</b>	0,55	0,202	Anlamlı
<b>Denetlenen mükellef sayısı ile kesilen usulsüzlük</b>	-0,15	0,24	Anlamsız
<b>Denetçi sayısı ile kesilen usulsüzlük</b>	-0,21	0,24	Anlamsız

\* Ek 1'deki veriler kullanılarak hesaplanmıştır.