

TÜRKİYEDEKİ VERGİ KAÇAKÇILIĞI HESABI ÜZERİNE BİR DENEME

Zeki KURUCA
Maliye Bakanlığı
Baş Hesap Uzmanı

I — KONUYA GİRİŞ

Din, ahlâk ve kanun hüküm ve kurallarının konulmasıyla birlikte bunların *ihlâli* de başlamıştır. İnsanların kendi menfaat ve huzurlarını sağlamak ve toplumda bir düzen kurmak amacıyla konulmuş olan bu kurallar ve hükümler, kendi menfaatleriyle *Çelişme* haline düştüğü takdirde bunların ihlâl edilmesi ihtimal dahiline girmektedir. Burada, *ihtimalden söz etmemiz*, özel çıkarlarına uymadığını görmesine rağmen herkesin bu kural ve yargıları mutlaka çiğneyeceği söylenemez. Bununla beraber bu çelişme hali meydana gelirse, *ihlâlin kişisel faktörü* gerçekleşmiş olur.

Pozitif hükümlerin ve dinî-ahlâkî kuralların ihlâlinde âmil olan *dış faktör* ise, bu hüküm ve kuralların, zamanın *ihtiyaçlarını karşılayamaması* ve eskimiş olmasıdır. Gerçekten, sözkonusu hüküm ve kuralların *tutucu karakterleri*, çok hızla değişen hayatın icaplarına uymamasından doğan çelişmede bunların ihlâlinde önemli rol oynarlar.

Hüküm ve kuralların ihlâlinde âmil olan kişisel ve dış faktörler karşısında, *önleyici etki* yapan *iç ve dış müeyyedeler*, ağırlıklarına göre, kişiyi ihlâlden alıkoyabileceği gibi, ihlâl fiilinin işlenmesini de kolaylaştırabilir.

Vergi kaçırma fenomeni de işte böyle *iç ve dış çatırma sonunda* kişinin, kanun hükümlerini çiğnemeye karar vermesi ve bu kararını uygulaması sonunda meydana gelen ve *devlete karşı işlenen* bir suçtur. Ferde karşı işlenen suçlar, iki fert arasındaki *menfaat dengesini* bozduğu halde, sosyal zararları açısından kanunun da il-

gisini toplamakta olmasına karşılık, doğrudan doğruya devlete karşı işlenmiş suçların, *devlet hizmetlerini*, sosyal ve ekonomik harcamaları etkilemesi bakımından ve kişiler arasındaki menfaat dengelerini bozması yönünden (sosyal denge) ağırlıkları, izaha lüzum bırakmayacak kadar açıktır.

Biz, bu hususlara değinmekle yetiniyoruz. Esasen, *vergi kaçakçılığının sebepleri, neticeleri ve çareleri* hakkında birçok incelemeler yapılmış bulunduğundan bu konulara girmiyoruz. Kaldı ki, konferansın konusu, vergi kaçakçılığının önemli bir yanı olan kaçırılan vergi miktarının hesabına taallük etmektedir.

II — KAÇAKÇILIK KAVRAMI :

Hesap meselelerine girmeden çözümlenmesi gereken bir konu da *Vergi kaçakçılığından ne anlaşılacağıdır*. Bilindiği üzere, VUK, vergi cezaları arasında vergi kaçakçılığına da yer vermiştir. Bu deyim kanunda, vergi suçlusuna verilecek *cezanın miktarını tayin* etmek maksadıyla kullanılmıştır. Bununla beraber, VUK'unda kaçakçılığın tarifi yapılırken, vergi suçu olarak ele alınmış ve suçun unsurları da belirtilmiştir: bizim burada kullandığımız «Vergi kaçakçılığı» deyiminden anladığımız mânaya yakın düşmektedir.

VUK, *kaçakçılığın «mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.»* diye tanımlamaktadır. Biz ise, maliye ilminde kullanılan ve günlük yaşantımızda yer alan şekliyle *vergi kaçakçılığını daha geniş* olarak ve kasta bağlı olmayarak «vergi ziyayı» olarak anıyoruz. Çünkü *kasıt bir psikolojik* unsur olarak, cezanın *ağırlaşması açısından kıymet* taşır. Bu sebeple, ister kasta dayansın, ister *bilgisizlik, ihmal veya kusurla* meydana gelsin, ortada bir «vergi ziyayı» varsa «vergi kaçakçılığı» da var demektir. Fakat bu, VUK, da cezanın miktarını tayin için kullanılan anlamda değil, «Vergi ziyayı» anlamındadır. Bu bakımdan konferansın başlığında «vergi kaybının hesaplanması» deyimini de kullanabiliriz.

III — VERGİ KAYBININ HESAPLANMASI :

Türkiye'deki vergi kaçakçılığının hesabını yapmak ve genellikle *kaçırılan vergilerin miktarını* bilmek, *olayın önemini ortaya* koy-

mak bakımından zaruridir. Bir *intiba* veya *kanaat* olarak, vergi kaçakçılığından *söz etmek*, olayın önemini ortaya koymaya *yeterli değildir*. Onu miktar olarak bilmek veya tahmin etmek lâzımdır. *Miktar kesin* olarak veya *tahmini* olarak bilinmezse, *varlığı önemsiz bir olaya gereğinden fazla* önem verilmiş olacağı gibi, *önemli bir olayın varlığına kamu oyununu inandırmak* da zorlaşır. Yahut da önemli bir varlığı bulunduğu başka yollarla meydana çıkan *aksaklıkların giderilmesindeki öncelik* ve tedbirlerinin alınmasındaki *zorunluğun derecesi de hesaplanacak miktara bağlıdır*.

Yer yüzünde *ihlâl edilmedik dinî ve ahlakî kural* olmadığı gibi, *çığnenmedik kanun hükmü* de yoktur. Fakat bu *ihlâl olayına önem kazandıran, ihlâllerin miktarıdır*, Bir kural ve hüküm ki, onu *ihlâl edenler, ona itaat edenlerden çoktur*, bu hüküm ve kural ya *zamanın ihtiyaçlarına uymamakta* yahut ta o toplum büyük bir *sarsıntı* geçirmektedir.

Bu genel *teşhisin sınırlarını daraltarak*, ceza hukuku ve özelikle *vergi ceza hukuku* alanına intikal edersek, diyebiliriz ki, bir suç herkes tarafından işleniyorsa veya büyük ölçüde işlenmekte ise, bu takdirde, ya o *füilî suç saymamak*, ya *cezaları artırmak*, ya da *önleyici diğer tedbirleri ihmal etmeden* almak zorunluğu var demektir. Bu *alternatiflerden hiç birine* başvurmamak veya başka türlü çareler aramamak, o *hükümü koyanın bizzat kendisinin o hükme inanmaması ve saygı duymaması* demektir.

Bu sonuçlara varabilmenin *ilk şartı, ihlâllerin miktarını bilmek, bilmek için de hesaplamak* lâzımdır. Biz, Türkiye'deki vergi kaçakçılığının hesabına teşebbüs etmek suretiyle *ilk adımı atmış oluyoruz*. Şunu da hemen ifade edelim ki, bu çalışmamız *bir deneme olmaktan ileri gidemez*. Çünkü, *ilmî esasları konmamış, formüllerini bulunmamış ve daha önce hiç bir ilmî araştırmaya konu olmamış* böyle bir hesap çalışması *ancak bir deneme* olabilir.

A. Hesap Metodları

Uzun meslek hayatının verdiği *tecrübelere dayanarak*, vergi kaçakçılığının hesabında *geçitli metodlar* kullanılabileceğini, bu metodların *yetersiz yönlerinin atılıp yeterli yönlerinden yararlanmak* suretiyle genel bir hesap çıkarmanın mümkün olduğunu sanıyoruz. Bizim, isimlendirdiğimiz hesap metodları şunlardır:

1. Metod : *Kıyaslama* Metodu.
2. Metod : *Genelleme* Metodu.
3. Metod : *Emsal Alma* Metodu.

1. *Kıyaslama* Metodu :

a — *Mahiyeti* :

Bu metoda, *yılları birbiriyle kıyaslama metodu* da diyebiliriz. Bu metodun niteliği, *kıyaslanan iki yıl arasında, diğer şartlar aynı kaldığı takdirde, müeyyedelerde ve Otokontrol vasıtalarında* ağır-laştırıcı değişiklikler olması halinde, değişiklik yapılan yılın, önceki bir yıla kıyaslanmasıdır. Bir *örnekle* izah edelim: A ve B yıllarında, diyelim Gelir Vergisi Kanunda, *vergi mevzularında, muafiyet ve istisna hükümlerinde, vergi mükellef ve nisbetlerinde* hiç bir değişiklik olmamıştır. Buna karşılık, B yılında *vergi cezaları arttırılmış, Servet beyanı, gider bildirimini vs. Oto Kontrol vasıtaları gibi, doğru beyana zorlayıcı* Yeni hükümler konulmuş olsun. Yeni hükümlerin etkisiyle, *vergi miktarı, safi millî gelire nisbetle* ve önceki yıla nazaran daha fazla bir miktarda artış gösterecektir. *Bu yeni nisbeti, önceki yılın nisbeti ile* Kıyaslamak suretiyle A yılında ne kadar vergi kaybı olduğu hesaplanır.

$$\frac{B \text{ yılı Vergisi } X 100}{B \text{ yılı Millî Geliri}} = K \text{ (yüzde)}$$

$$A \text{ yılı Millî Geliri } X K = A \text{ yılında öd. gereken vergi} = V$$

$$V - A \text{ yılında ödenen vergi} = A \text{ yılındaki vergi kaybı.}$$

Görüldüğü üzere, bu metod, esas alınan yılın vergi hasılatının o yılın safi millî gelirine *nisbetinin (yani K.nın), A yılı millî gelirine uygulanması suretiyle* A yılında tahsil edilmesi gereken vergi miktarının hesaplanması ve sonunda *aynı yılda fiilen tahsil edilmiş vergi ile farkının* bulunması suretiyle A yılında vuku bulan vergi kaçakçılığı miktarının meydana çıkarılması yoludur.

Bu metod, vergi mevzularına ve *vergi çeşitlerine* göre, *vasıtalı ve vasıtasız* vergi gruplarına ve nihayet *toplam vergilere* göre kullanılabilir. Yani bu metodun, örneğin, *sadece ticarî kazançlar*

açısından, yahut kurumlar vergisi yönünden uygulanabileceği gibi, vasıtalı vergi grubundaki vergi kaybının hesaplanmasında da kullanılması ve hatta bütün vergilerdeki kaçakçılık miktarını hesaplamakta da uygulanması mümkündür.

b — Uygulama Şartları:

Bu metodun mahiyetini açıklarken belirttiğimiz gibi *kıyaslanacak yıllar arasında,*

1 — Vergi mevzuunda ve mükellefiyet hükümlerinde *hiç bir değişiklik* olmamalıdır.

2 — Fakat bu iki yıl arasında, sadece *müeyyede ve otokontrol vasıtaları* gibi hükümlerde farklar bulunmalıdır.

3 — Diğer önemli şart da şudur: *Bu iki yıldaki millî gelirin, sektörler arasındaki bölünmesi ve keza vergiden muaf olan faaliyet sektörleri arasındaki dağılmasında bariz bir dengesizlik* olmamalıdır. Örnek olarak diyelim ki, B yılına göre A yılında Sınai ve ticarî faaliyet alanındaki vergi kaçakçılığını hesap edeceğiz. *B yılında millî gelir A ya nazaran artmış ise de artış daha ziyade ziraî mahsul istihsalindeki artıştan doğmuştur.* Bu takdirde *B yılında bulunduğumuz K yüzdesinin, millî gelir bünyesi farklı olan A yılına uygulamak tam sıhhatli bir sonuç vermez.* Bu örneği, millî gelir artışının *B yılında vergiden muaf tutulan bir faaliyet alanında vuku bulması* halinde uygulayabiliriz.

c — Mahzurları :

Şartlar mevcut olduğu takdirde gerçeğe çok yakın sonuçlar vermesi mümkün olan bu metodun, uygulama olanığı pek sınırlıdır. Çünkü,

1. Bir kere, yukarıda açıkladığımız şartların *bir arada mevcut olması ihtimali çok azdır.*

2. Bu sebeple, aralarında bu *şartlar tahakkuk eden yıllar arasında* bir kıyaslama yapılacağından, bu, *kendi kendini sınırlayan bir metoddür.*

3. Bu metod, çok ayrıntılı gelir ve vergi *istatistiklerini gerektirir* ki bu da bu metodun sıhhatli bir şekilde uygulanmasını önler.

d — Uygulama Örnekleri :

Mevcut mahzur ve zorluklarına rağmen bu metodun uygulanmasında ilginç sonuçlar meydana çıkmaktadır. Diğer metodlarla bir arada kullanılması halinde, gerçeğe yakın tahminlerde bulunmakta da yararlı olabilir.

Aşağıdaki tabloda 1950 den - 1960 a kadar millî gelir ve toplam vergiler ile yüzdeler yösterilmiştir. (*)

Yıllar	Millî Gelir	Toplam Vergiler	Yüzdesi
1950	28.491,0	1.241,9	4,35
1951	32.797,2	1.236,6	3,77
1952	35.592,2	1.580,1	4,43
1953	39.571,3	1.853,3	4,68
1954	36.053,1	2.094,6	5,80
1955	38.742,4	2.481,5	6,40
1956	41.381,4	2.815,4	6,80
1957	44.024,4	3.271,4	7,43
1958	46.281,3	3.868,8	8,35
1959	48.146,0	5.376,0	11,16
1960	49.941,2	5.541,2	11,09
1961	49.213,0	6.563,8	13,33
1962	52.700,0	7.818,4	14,83
	542.904,5	45.743,0	8,42(ortalama)

1950-1960 yılları arasında Türk vergi sisteminde, esaslı değişiklikler olmamış ve sadece Vergi Cezaları artırılmıştır. Bu haliyle, kıyaslama metodunun uygulanması için gerekli şartlar mevcuttur. 1960, B yılı olarak alındığı takdirde, diğer yılların millî gelirine göre ödenmesi gereken vergiler toplamı ve fiilen tahakkuk eden vergi miktarı ile farkı yani kaçırılan vergiler toplamı hesaplanabilir. 1960 yılında millî gelirin % 11,09 u toplam vergi hâsılatı olduğuna göre diğer yılların durumu aşağıya çıkarılmıştır:

* Kaynak: I. Kalkınma Planı Say. 14, 14 ve 18 :

Yıllar	Ödenmesi gereken vergi	Tahakkuk eden vergi	Kaçırılan vergi
1950	3.134,0	1.241,9	1.892,1
1951	3.604,8	1.236,6	2.367,7
1952	3.915,1	1.580,1	2.335,0
1953	4.352,8	1.853,3	2.499,5
1954	3.965,8	2.094,6	1.871,2
1955	4.261,6	2.815,4	1.746,5
1956	4.551,9	3.271,4	1.571,2
1957	4.842,6	3.868,8	1.222,1
1958	5.090,9	5.376,0	—
1959	5.296,0	5.541,2	—
1960	5.493,5		

Bu hesaplar, mükelleflerin 1960 yılında *kendiliklerinden ödedikleri vergilerin miltû gelire olan nisbeti esas* alınarak yapıldığından, yukardaki tabloda görülen *kaçırılan vergi miktarları taban rakamları* olarak mütalâa edilmelidir.

1. Genellemenin Metodu :

a — Mahiyeti :

Bu metod, bir nevi *anket uygulamasıdır. Vergi incelemeleri sonuçlarının* bütün memleket ekonomisini içine alacak şekilde genellemeye tâbi tutulması bu metodun esasını teşkil eder: Türkiyenin hemen her ilinde ve *birçok ilçelerinde* yapılan bu incelemeler memleket ölçüsünde yapmış birer anket sayılabilir.

İstatistik tekniğine göre anket tetkik edilecek *toplu bir hâdisenin bütün cüzütamları yerine*, onu temsil edebilecek olan *sınırlı bir kısmını* müşahedeye tâbi tutarak meydana getirilen *cüzi rölere*dir. Bu anketler, hâdisenin tamamını *temsil edebilecek* miktarda olmalı ve *tarafsız olarak seçilen cüzüler* üzerinde yapılmalıdır. (*)

Vergi incelemeleri, *yurdun her tarafına dağılmış olmaları, her büyüklükteki faaliyetleri* kapsamaları ve *her çeşit işleri* mevzuuna alması itibarile mükemmel bir anket niteliğindedir.

(*) Celâl Aybar - İstatistik Dersleri.

Bugün memleketimizde *yılda* muhtelif organlar tarafından *10 bine yakın mükellef* vergi incelemesine tâbi tutulmaktadır. Gerçek ve tüzel kişi olarak yurdumuzda 378 bin kadar beyannameli mükellef bulunduğu düşünülürse, sıhhatli bir anket için *10 bin incelemenin yeterli olmadığı* ileri sürülebilirse de hiç bir anketin bu kadar bol cüzümler üzerinde yapıldığı da iddia edilemez. Kaldığı, *incelenecek mükelleflerin seçimi*, bazı karineler gözönünde tutulsa bile, *genellikle tarafsız bir sondaj* usulüne dayandığından -her incelemeden matrah farkı çıkmaması bunu gösterir-, anket'in aradığı şartlara yer vermektedir.

b — Uygulama Şartları :

Bu metodun mahiyetini açıklarken uygulama şartlarına da deyinmiş olduk. Bu şartlar, *anket yapmanın genel ve özel şartlarının aynıdır.*

1. *Seçilen örnekler, bütün cüzütamları temsil edecek kadar çok miktarda olmalıdır.*
2. *Seçilen örnekler, nitelik ve nicelik açısından, incelenecek olayı temsil edebilmelidir.*
3. *Örnekler, tarafsız olarak olarak seçilmelidir. Tesadüfi ve geçici unsarlar üzerinde değil, olayın özü hedef alınmalıdır.*

c — Mahzurları :

Gençleme metodunun izahında belirtilen sebeplerle ve *inceleme sonuçlarına dayanması sebebiyle*, bu metoda dayanarak yapılan hesapların *doğruya çok yakın rakamlar verebileceğini* kabul edebiliriz. Bu ne kadar doğru ise gerek *anketin bünyesindeki mahzurlar* ve gerekse, vergi *incelemelerinin sonuçlarının kesin olmaması* bu metodun mahzurları olarak tezahür eder.

Bu metodun *mahzurlarını* şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Genelleme metodu ile *sadece inceleme yapılan vergilerdeki kaçakçılık miktarları* hesaplanabilir. Bu sebeple, *toplam vergiler* üzerinden ne kadar *vergi kaybı meydana geldiği* bu metolla hesaplanamaz.
2. *Vergi incelemeleri*, daha ziyade durumu *şüpheli mükellefleri* hedef aldığından, bunların *sonuçlarını, bütün ekonomiye*

genellemin hatalı sonuçlar verebileceği ileri sürülebilir. Her inceleme sonucunda *matrah farka tesbit edilmediği* ve incelenen mükelleflerin % 3 civarında olması sebebiyle, bunun dışında kalan mükelleflerin de vergi kaybına sebebiyet verdikleri gerçeği ileri sürülerek, bu mahzurların genel sonuca etkisi olamayacağı kabul edilse bile, kısmen hakkı oldukları da bir gerçektir.

3. Vergi inceleme sonuçlarının genellemeye tâbi tdtlmasında diğer bazı sakıncalar daha bulunduğu ileri sürülebilecektir. O da, *büyük ticarî ve sınaî merkezlerde yapılan vergi incelemeleri sonuçlarının, taşra il ve ilçelerine teşmil edilmesidir.*

İncelemelerin bütün yurd sathında yapıldığı, *büyük ticarî ve sınaî merkezlerde daha fazla incelemeler yapılmış olmasına* karşılık, aynı merkezlerdeki *faaliyetlerin de aynı nisbetle çok olmasının* bu sakıncayı ortadan kaldırdığı ileri sürülebilir.

4. Sonuncu bir sakınca da, *inceleme sonuçlarının kesin rakamlar olmadığı* ve önemli bir kısmının *itiraz ve temyiz safhalarında düşmekte olduğu* şeklinde ifade edilebilir.

Bu gözlem gerçeğin ta kendisi olmakla beraber, *vergi inceleme safhasından sonraki gelişmeler başka etkenler altında cereyan ettiği* cihetle, vergi inceleme sonuçlarının kıymetini zayıflatamaz kanısındayız.

Bu sebeplerle, *genelleme metoduyla* da vergi kaçakçılığı miktarı hakkında *kaymetli bilgiler elde edebileceğimiz* muhakkaktır.

d — Uygulama Örnekleri :

1960-63 yılları için elimizde bulunan inceleme sonuçlarına göre; 1960 yılında 2034 adet gelir vergisi mükellefinin beyan ettiklerine nazaran ortalama % 58 nisbetinde matrah gizledikleri meydana çıkmıştır. 1961 de, bu nisbetin, 3226 adet gelir vergisi mükellefinde yapılan incelemelerde % 53; 1962 de 4404 mükellefte % 59 ve nihayet 1963 de 4758 mükellefte de % 75 olduğu görülmüştür.

Kurumlar Vergisinde yapılan incelemelerde ise 1960 da 293 kurumun % 23, 1961 de 281 adet kurumun % 12; 1962 de 351 kurum % 17 ve nihayet 1963 de 449 kurumun da % 13 nisbetinde vergi matrahını noksan beyan ettikleri anlaşılmıştır.

Diğer vergiler de dahil olduğu halde, 1963 de ne kadar vergi kaçırıldığı aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır. Bu tabloda «fark nisbeti» kolomunda yer alan rakamlar, mükellefler tarafından gizlenen matrahların, incelemede meydana çıkarılan matrah farklarına olan nisbetleri gösterir; bu nisbetleri, vergi farkı nisbeti olarak almakta sakınca görmedik. Çünkü, çoğu müterakki olmayan bu vergilerde matrah farkı nisbeti; vergi farkı nisbetine eşit olduğu gibi, gelir vergisi gibi müterakki vergilerde vergi farkı, en azından matrah farkı nisbetine eşit olur. Bu sebeple gelir vergisi için hesaplanmış vergi kaçakçılığı miktarı en az rakam olan taban rakamını göstermektedir.

Matrah farkı bulunan vergilerden aynı yılda ne kadar tahsilât yapıldığı tesbit edilmiş ve bunlara fark nisbetlerinin uygulanması suretiyle kaçırılan vergi miktarı hesaplanmıştır ().*

Vergi nevi	Tahsil edilen vergi	Fark nisbeti	Kaçırılan vergi
Gelir Vergisi	2,228.000,000	% 75	1.671.000,000
Kurumlar »	415,000,000	» 13	53.950,000
İstihsal »	705,000,000	» 7,8	56.400,000
Banka-Sigorta V.	336.000,000	» 46	154.560,000
Veraset ve İntikal	14.000,000	» 23	3.220,000
Damga resmi	543.000,000	» 39	211.770,000
Dış Sey. Harc.	98.000,000	» 7,6	7.448,000
Nakliyat Vergisi	64.000,000	» 17	10.880,000
Kurum stopaj	375.568,454	» 99	371.812,769
Ücret stopaj	176.559 272	» 4	7.062,370
Serb. stopaj	—	» 2,3	—
Taahhüt stopaj	—	» 100	—
	4.955.127,726	% 51,4	2.549.102,139

Vergi incelemelerinde tesbit edilen yukardaki matrah farkı nisbetleri bugün de değişmiş değildir. Aynı esaslara göre 1965 yılı için de hesaplar yapılabilir. Fakat elimizde son senelerin ayrıntılı kaçakçılık nisbetleri geçmediği için 1963 yılına ait örneklerle yetinmiş bulunuyoruz.

3. Emsal Alma Metodu:

a — Mahiyeti : Bu metod, millî gelirden pay alan sektörler arasında en doğru ve kanuna en uygun vergi veren sektörün

*) Devlet Gelirleri Bülteni

emsal alınarak, diğer sektörlerin vermesi gereken vergi miktarını hesaplamak suretiyle uygulanır. Bu esasa göre hesaplanan vergi miktarı ile bu sektörlerden fiilen tahsil edilen vergi miktarı arasındaki fark, o sektörlerde yapılan vergi kaçakçılığı miktarını ortaya koyacaktır.

Emsal alınacak sektör hangisi olabilir? Bir ekonominin genellikle Ticaret, Sanayi, Ziraat, serbest meslek, gayri menkul ve hizmetler gibi sektörlerle ayrıldığını biliyoruz. Bu sektörlerin hepsine birden uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi karşısında, fiilen en çok ve ağır vergi ödeyen sektörün hizmetler sektörü olduğunu da biliyoruz.

Ödenen ücretler, özel sektörlerde bir gider ve maliyet unsuru olduklarından hemen hemen noksansız olarak hesaplarda gösterilmektedir. Kamu sektöründe ise ödenen ücretler kesin olarak bilinmektedir. Ödenen ücretlerin miktarı kadar bunlar üzerinden ödenen vergiler de bilinmektedir.

Bu nedenlerle, hizmet sektörüne düşen sâfi millî gelir payına karşılık bu sektör tarafından ödenen gelir vergisi emsal alınmak suretiyle, diğer sektörlerin payına düşen millî gelire göre ne kadar vergi ödemeleri gerektirdiği hesaplanabilir.

b — Uygulama Şartları:

Hemen ifade edelimki, bu metod, sadece gelir vergisi sahasındaki vergi kaybının hesabında kullanılabilir. Çünkü, emsal alınan hizmet sektörünün ödediği bir çok vergilerden ancak gelir vergisini hesaplamak mümkün olmaktadır.

Kurumlar vergisi alanındaki vergi kaybını kolaylıkla hesaplamak mümkünse de, bunun için kurum faaliyetleri sektörüne ne kadar millî gelir payı isabet ettiğini bilmek gerekir. Kurumlar vergisi nisbeti belli olduğundan (% 20), bunu, millî gelir payına belli nisbeti uygulamak suretiyle ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplamak mümkün olur.

Tarım sektörünün özel durumuna bu arada işaret etmeliyiz. Bu alanda kanunun tanıdığı muaflık ve istisnalar o kadar geniş tutulmuştur ki, diğer bir sektör için bulunan emsal nisbetinin tarım sektöründe aynen kullanmak mümkün değildir.

Bu metodun uygulanma şartlarından biri de, her sektördeki vergi muaflık ve istisnalarının bir denklik halinde olmasıdır. Yani, hizmet sektöründeki muaflık ve istisnaların kapsamına giren millî gelir miktarının bu sektöre isabet eden millî gelire nisbeti ne ise, emsalin uygulandığı sektörde de bu nisbetin aynı olması gerekir. Örneğin, millî gelirden hizmet sektörüne *H*. kadar pay düşüncü, bu alandaki muaflık ve istisnalardan yararlananlara *h* miktarında bir millî gelir payı isabet etsin. Bu emsalin Sanayi Sektöründe uygulanabilmesi için $\frac{h}{H} = \frac{s}{S}$ denkliğinin mevcut olması gerekir. Aksi halde, hizmet sektöründe bulunan emsalin Sanayi Sektörüne uygulanması yanıltıcı sonuçlar verir.

Türk Vergi Sisteminde, tarım sektörü hariç tutulursa, diğer bütün sektörlerdeki kanunî muaflık ve istisnaların kapsamına giren millî gelir payı ile o sektörün tamamına ait millî gelir payı arasındaki nisbet hemen hemen aynıdır kanısındayız. Çünkü, kanun koyucu, böyle bir denkliği gözönünde tutmuş olmalı ve herhangi bir sektörü diğeri aleyhine korumaması bulunmalıdır. Eğer himaye edilmesi gereken bir sektör varsa bunun hizmet gelirleri olabileceği düşünülürse, hizmet sektörünün emsal alınması, diğer sektörlerin aleyhine değil lehine bir sonuç verir. Yani, diğer sektörlerdeki kaçakçılık miktarı daha fazla olduğu halde, himaye gören sektörün emsal alınması, olandan daha az bir kaçakçılık miktarını meydana koyar.

Bu metodla ilgili olarak diğer önemli bir noktaya daha değinelim: Emsal olarak alınan hizmet sektöründe, gelirlerin vergi ödeyen şahıslara dağılması pek mütevazî miktarlar halinde olduğu ve bu sebeple, vergi müterakkiliğine diğer sektörler kadar tâbi bulunmadığı cihetle, hizmet emsalinin diğer sektörlerle uygulanması halinde bulunacak vergi kaybı miktarları o sektörler için taban rakamını ifade edecektir. Çünkü, diğer sektörlerde vergi mükellefleri başına düşen millî gelir miktarı - yani beyan edilmesi gereken vergi matrahının yüksekliği sebebi Müterakkilikte daha fazla tâbi olduğundan ödemeleri gereken vergi miktarı da o kadar fazla olacaktır.

Hizmet sektöründeki muaflık ve istisnalar daha fazla bile olsa diğer sektörlerdeki müterakkilik fazlasını ile telâfi edileceğinden bu metodun mahzuru kendiliğinden ortadan kalkmış olur.

c — Mahzurları:

Bütün bunlara rağmen bu metodun bazı yetersizlikleri ve mahzurları da bulunduğu yukardaki açıklamalar sırasında anlaşılmış olacaktır.

Bir kere bu metod ancak gelir ve kurumlar vergisi gibi vasıtasız vergilerde uygulanabilir. Vasıtalı vergiler için başka metodlardan faydalanmak lâzımdır. Bu nedenle bu metod sınırlı bir imkân verir.

Ayrıca, bu metodun, her sektöründeki vergi muafiyeti ve istisnalarında nisbet bakımından aynılık olması halinde uygulanması mümkün olduğundan, bu ayniyetin şüpheli olması halinde hesap sonuçlarını da şüpheli mütalâa etmek zorunludur.

d — Uygulama Örneği:

1963 yılı için yapılacak bir uygulama örneği aşağıdaki durumunu gösterir (*)

Sektörler	Millî Gelir	Vergi Tahsilâtı	Toplam
Hizmet	8 Milyar	1.440.281,249	1.440.281,249
Ticaret-Sanayi	20 »	1.120.082,153	
Serbest meslek	1,5 »	68.356,153	
G. menkul	1,5 »	58.829,404	1.247.278,412
Tarım	18,5 »	24.457,287	24.457,287
	49,5 Milyar		2.712.016,948

Bu tabloda görüldüğü üzere emsal aldığımız hizmet sektöründe gelirin % 15 inden fazlası vergi olarak Devlete ödenmektedir. Bu % 15 emsalini diğer sektörlerle uygularsak, her sektöre isabet eden millî gelir üzerinden ödemeleri gereken ve neticede sebebiyet verilmiş vergi farkları meydana çıkar:

*) (1963 Devlet Bütçesi ve Devlet Gelirleri Bülteni S. 63 ve Kalkınma Plânı S. 18).

Sektörler	Ödenmesi gereken	Ödenen	Fark
Hizmet	1.440.281,249	1.440.281,249	—
Ticaret-Sanayi	3.000.000,000	1.120.082,855	1.879.917,145
Serbest meslek	225.000,000	68.356,153	156.643,847
G. Menkul	225.000,000	58.829,404	166.170,596
Tarım	524.457,287	24.459,237	500.000,000
	5.414.738,536	2.712.006,948	2.702.731,588

Tarım Sektörünün Özel durumu nazara alınarak hesaplanan 500 milyon ile 1963 de gelir vergisi olarak 2.702.731,588 lira vergi kaybı olduğu anlaşılmaktadır. Ticaret - Sanayi kesiminin ödediği vergi, kurumlar vergisi de ilâve edilerek hesaplanmıştır.

B — Metodları Birlikte Uygulama:

Özellikleri ve uygulama şartları karşılaştırılırsa *kıyaslama metodunun her zaman kullanılmasının mümkün olmadığı görülür.*

Genelleme metodu'nun ise, vergi incelemeleri yapılmış vergilerde uygulanabileceği anlaşılmaktadır.

Emsal alma metodunun ise şimdilik *gelir-kurum gibi vasıtasız vergilerde* uygulanabileceğini gördük. Fakat bu son iki metodu her zaman kullanmak mümkündür. Bu suretle metodların *yetersizlikleri* giderilmiş olacağı gibi, *mahzurları* da bir miktar *azaltılmış* olur.

Bütün metodların ayrı ayrı kullanılmasının da, *sonuçların kontrolü bakımından* faydalı olacağına işaret edelim. 1963 yılı için *genelleme ve emsal alma* metodlarıyla yaptığımız hesaplarda, birbirine çok yakın sonuçlar elde edilmiştir. İkinci metodun *uygulama örneğinde*, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olanlar ve bunlara 500 milyon tutarındaki tarım kazançlarından hasıl olan vergi kaybı da dahil edilerek gelir-kurum vergileri farkı aşağıya alınmıştır.

1.871.000,000	Gelir Vergisi kaybı
53.950,000	Kurumlar » »
371.812,769	Kurum stopaj »
7.062,370	Üret » »
500.000 000	Tarımdan vergi »

2.603.825,139 TL. Genellemeye göre farklar toplamı

Genelleme metoduna göre hesaplanan bu vergi kaybına karşılık emsal alma metoduyla 2.702.739,586 TL. vergi kaybı mevcut olduğunu yukarıda görmüştük. Her iki metodla bulunanlar arasında 100 milyondan az fark bulunması, *metodların doğruluğunu ortaya koymaktadır.*

Yukarıda açıklaması yapılan metodları birlikte kullanmak suretiyle 1964 yılında hasıl olan vergi kaybını hesaplamak mümkündür. (1965 Devlet Gelirleri Bülteni, S. 84-85 Bütçe Tahlil Tabloları 1967 Bütçe S. 49 Sa. 66 gerekçesi).

1. *Emsal Alma Metoduyla* : Gelir ve Kurumlar Vergisinde vergi kaybı:

a — *Emsalin Hesabı* : 1964 yılında özel sektörde hizmet görenlere millî gelirden 8 milyar, devlet hizmetlileri ise 4.381.482.244 olmak üzere 12.381.482,244 TL. tutarında hizmet karşılığı ödeme yapılmıştır.

Özel sektör ve kamu işletmeleri tarafından ödenen 8 milyar ücretten ödenen gelir vergisi 1.153.191.502 lira ise de, genel bütçeye dahil dairelerin ne kadar vergi tevkif ettiklerine dair bir kayda rastlanmamıştır. Bununla beraber, ücretlerin vergilendirilmesinde özel ve kamu sektörleri arasında fark bulunmadığından kamu hizmetlerinden 631 milyon lira vergi tevkifatı yapılmış olmalıdır. Buna göre 12.381.824.244 TL. ücretten 1.784.191.502 TL. vergi kesilmiştir ki gelire olan ortalama nisbeti % 15 e yakındır. Yani emsal nisbeti % 15 olarak alınacaktır.

b — 1964 yılı millî geliri Cari fiatlarla 63.517.100.000 TL. olarak hesaplanmıştır. Bundan ücretler ve tarım sektörüne ait millî gelir payı *tenzil* edilirse:

63.517.100.000,—	Millî gelir toplamı
12.381.482.244,—	Hizmet sektörü
<hr/>	
51.135.617.756,—	
25.468.900.000,—	Tarım sektörü
<hr/>	
25.666.717.756,—	Ticari, Sınai v.s. sektörlerle ait

millî gelir payı olarak tesbit edilir. Bunun üzerinden ödenmesi gereken vergi, (25.666.717,456x0,15 =) 3.850.007.663,40 TL. olarak hesaplanmaktadır.

Hizme ve tarım sektörü dışında kalan sektörlerin gelir üzerinden ödedikleri vergiler şöyledir: (Devlet Gelirler Bül. 1965 sayı 66-67)

461.425.760,— Tl.	Kurumlar Vergisi
2.113.652.053,— »	Gelir Vergisi
+	
2.575.077.813,— »	Toplam vergiler
1.153.191.502,— »	Hizmet vergileri
+	
1.421.886.311,— »	
25.831.779,— »	Tarım sektörü vergisi
+	
1.396.054.523,— »	Diğer sektörlerin vergisi

Yukarda bu sektörlerin ödemesi gereken vergi miktarına nazaran *kaçırılan vergi miktarı.*

3.850.007.663,— Tl.	Ödenmesi gereken
1.396.054.532,— »	Ödenen vergi
+	
2.453.953.131,— »	Diğer sektörlerin kaçırdığı vergiler
500.000.000,— »	Tarım sektörü
+	
2.953.953.131,— »	Gelir üzerinden yapılan Vergi kaçakçılığı

2. Genelleme metoduyla, diğer vergilerdeki vergi kaybı hesabı.

1964 yılında yapılan incelemeler sonucunda, 1963 e nazaran büyük farklılık mevcut olmadığını, hizmete ait istatistik bilgilerinden anlıyoruz. Bu sebeple 1963 nisbetlerini 1964 için de esas alabiliriz (*):

İstihsal vergisi	875.197,719	% 7,8	68.265,522
Banka-Sigorta ver.	341.474,965	% 46	157.978,483
Nakliyat vergisi	71.950,192	% 17	12.231,532
	+		+
	1.288.622,876		237.575,537
Veraset-İntikal	41.900,900	% 23	9.530,900
Damga vergisi	364.000,900	% 39	141.960,000
Dış seyahat harc.	113.000,000	% 7,6	8.588,000
			397.653,537
			+

* (1965 Devlet Gelirleri Bülteni s. 10, 66).

3. Toplam kaçakçılık miktarı :

Gelir ve kurumlar vergisi ile gider vergileri, veraset intikal vergisi, Damga vergisi ve dış seyahat harcamaları vergisinde sebebiyet verilen vergi kaybı şudur :

2.953.953.131,—	Tl.
397.653.537,—	»
+—————	
3.351.606,668,—	Toplam miktar.

Bu Vergiler dışında kalanlarda da vergi kaçakçılığı yapıldığı, bunlarla miktarın 5 milyara yaklaşacağı tahmin edilebilir.

IV — S O N U Ç :

1964 yılında devlet gelirleri arasında yer alan vergiler ile bunlarla ilgili vergi kaçakçılığı miktarları şöyledir :

Vergi nevi	Tahsil edilen Tl.	Kaçırılan T.l.
Gelir-Kurum	2.575.077,813	2.953.953,131
Gider vergileri	1.288.622,876	237.575,537
Veraset-İntikal	41.000,000	9.530,000
Damga vergisi	364.000,000	141.960,000
Dış Sey. Harc.	113.000,000	8.588,000
	+—————	+—————
	4.381.700,689	3.351.606,668

Bu tablo, devlete ödenen 100 lira vergi karşılığında 76,5 lira vergi kaçırıldığını göstermektedir. Bu ortalama içinde, Gelirler-ve Kurumlar Vergisi çok önemli bir yer tutmaktadır. Devlete ödenen 100 lira gelir vergisi karşılığında 110 lira vergi kaçırıldığı meydana çıkmaktadır.

Bu nisbetlerdeki vergi kaybının normalin çok üstünde olduğu kanısındayız. Bir memlekette genel vergi kaybı nisbeti, vergi yükü nisbetini aşmıyorsa, vergi kaçakçılığı normal ölçülerde kabul edilebilir. Yani,

$$\frac{\text{Toplam Vergiler}}{\text{Millî Gelir}} = \frac{\text{Vergi kaybı}}{\text{Toplam Vergiler}}$$

Denkliği mevcutsa ve bu ölçülerde kalıyorsa vergi kaçakçılığı, memleket ekonomisini tehdit etmiyor sayılabilir. Fakat bizim ortaya koyduğumuz miktarlar ve nisbetler, ağır bir gerçeği ortaya çıkarmakta, Türk vergi sisteminin mevcut hükümlerin yetersizliğini ve uygulamalarının tam bir başarısızlıkla sonuçlandığını ve neticeleri itibariyle memleket ekonomisini sarstığını, kalkınmayı önlediğini kesinlikle ortaya koymaktadır.