



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI**

TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİ DENETİMİ

**ERTUĞRUL KUTAY ÜNAL
1130202003**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. BEKİR SAMİ OĞUZTÜRK**

ISPARTA-2014



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ SAVUNMA
SINAV TUTANAĞI



Tez Savunması 1

Tarih: 10/7/2014

Enstitü Yönetim Kurulunun / / tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jürimiz İktisat Anabilim Dalı İktisat Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS öğrencisi Ertuğrul Kutay ÜNAL'ın "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi" başlıklı tezini incelemek ve değerlendirmek üzere 10/7/2014 tarihinde saat 11.00'da toplanmış ve adayı tez savunmasına almıştır.

Lisansüstü Yönetmeliği Madde 25 uyarınca adaya 5 dakika süreyle teziyle ilgili Ek'te sunulan sorular yöneltilmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonunda adayın tezinin aşağıda belirtilen sebeplerle,

Tezin kabul edilmesine
(Öğrenci, varsa jüri tarafından gerekli görülen düzeltmeleri yaparak, tezinin onaylı son şeklini bir (1) ay içinde Enstitü'ye teslim etmelidir.)

Tezde düzeltme verilmesine
(Öğrenci, tezde gerekli görülen düzeltmeleri yaptıktan sonra üç (3) ay içinde savunmasını yineleyecektir.)

Tezin reddedilmesine
(Öğrenci, yeni tez konusu belirlemelidir.)

***Tez adı değişikliği yapıldı/yapılmadı.**
oy birliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.
Gereği için arz olunur.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	:Doç. Dr. Bekir Sami OĞUZTÜRK	
Üye	:Doç. Dr. Bekir GÖVDERE	
Üye	:Yard. Doç. Dr. Nihat ALTUNTEPE	
Ek : Herbir jüriye ait tez değerlendirme jüri raporları		

Enstitü Yönetim Kurulu Kararı	Tarih:	Karar No:
Bu form danışman tarafından düzenlenerek 3 gün içerisinde ilgili Anabilim Dalı aracılığı ile Enstitüye teslim edilir.		



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'E. Kutay ÜNAL'.

Ertuğrul Kutay ÜNAL

10.07.2014

ÖZET

TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİ DENETİMİ

Ertuğrul Kutay ÜNAL

Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi, 133 Sayfa, 10.07.2014

Kayıt dışı ekonomi, hem gelişmiş hem de az gelişmiş ülkelerin ekonomik sorunları arasında üst sıralarda yer almaktadır. Ekonomiler için olumsuz unsur teşkil eden bu durum karşısında ülkeler, kayıt dışı ekonomi olgusu ile mücadele etmek ve tedbirler almak zorunda kalmışlardır. Kayıt dışı ekonomi kavramı ise GSMH hesaplamaları içerisinde görünmeyen ekonomik faaliyetler olarak tanımlanmakta ve ölçülmesi bir hayli zor olmaktadır. Bu açıdan, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede denetimin etkinliği büyük önem arz etmektedir. Etkin bir denetim yapısının varlığı, kayıt dışı ekonominin hacminin küçültülmesine yardımcı olmakta ve gelir dağılımını daha adil hale getirmektedir.

Bu çalışmada; kayıt dışı ekonominin tanımı, unsurları, nedenleri, ölçme yöntemleri ve etkilerinden bahsedilmiş, Türkiye'de vergi denetiminin ve vergi idaresinin güncel yapısı incelenmiş ve son olarak da Türkiye'de ki kayıt dışı ekonominin boyutları ele alınarak önlenmesi için, alınması gereken tedbirler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kayıt Dışı Ekonomi, Türkiye, Vergi Denetimi

ABSTRACT

UNDERGROUND ECONOMY in TURKEY and TAX INSPECTION

Ertuğrul Kutay ÜNAL

Süleyman Demirel University, Institute of Social Sciences, Department of Economics,
Master's Thesis, 133 Pages, 10.07.2014

The underground economy is located in the top list of economic problems among in the both developed and developing countries. The countries with the phenomenon of the underground economy have forced to fight and have had to take measures against to the underground economy problems. In the concept of GDP calculations the underground economy is defined as invisible economical activities and it is very hard to measure. Inspection of the activity has a great importance to fight against the underground economy. Existence of effective inspection structure helps to reduce the underground economy and makes the income distribution more equitable.

In this work the underground economy's definition, elements, reasons, measuring methods and effects are mentioned. Turkish tax inspection and Turkish tax administration's current structure have been examined. Finally considering the size of the underground economy in Turkey, the necessary measures for prevention are focused on.

Key Words: Underground Economy, Turkey, Tax Inspection

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	ii
YEMİN METNİ.....	iii
ÖZET	iv
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR DİZİNİ.....	x
TABLOLAR DİZİNİ	xi
GRAFİKLER DİZİNİ.....	xiii
ÖNSÖZ	xiv
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM: KAYIT DIŞI EKONOMİ

1.1. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI	4
1.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖZELLİKLERİ.....	7
1.2.1. Yasalara Aykırılık.....	8
1.2.2. Ahlaki Normlara Aykırılık.....	8
1.2.3. İstatistiksel Olarak Ölçülemezlik	8
1.2.4. Gelir veya Fayda Elde Etme	9
1.2.5. Ekonomik Sisteme Uygunluk	9
1.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN UNSURLARI.....	10
1.3.1. Yeraltı Ekonomisi	10
1.3.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi.....	11
1.3.2.1. Gelirlerin Yasal Olarak Kayıt Dışında Bırakılması	12
1.3.2.2. Gelirlerin Yasalara Aykırı Olarak Kayıt Dışında Bırakılması	12
1.3.3. Hiç Kayıtlara Girmeyen Ekonomi	14
1.4. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN OLUŞUM NEDENLERİ	15
1.4.1. Mali ve İktisadi Nedenler.....	16
1.4.1.1. Enflasyon	16

1.4.1.2.	Gelir Dağılımı	17
1.4.1.3.	Vergi Oranlarının Yüksekliği.....	17
1.4.1.4.	Vergi Ortamının Belirsizliği	19
1.4.1.5.	Vergi İdaresi ve Denetimden Kaynaklanan Nedenler.....	19
1.4.1.6.	Vergi Adaleti.....	20
1.4.2.	İdari Nedenler	21
1.4.3.	Sosyal Nedenler	23
1.4.3.1.	Vergi Ahlakı.....	23
1.4.3.2.	Mükellefin Kamu Harcamalarına Bakışı	24
1.4.4.	Siyasi Nedenler	25
1.5.	KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ	26
1.5.1.	Doğrudan Ölçme Yöntemleri.....	26
1.5.2.	Dolaylı Ölçme Yöntemleri.....	28
1.5.2.1.	Değişik Yöntemlerle Hesaplanan GSMH Büyüklüklerinin Karşılaştırılması.....	28
1.5.2.2.	İstihdam Yaklaşımı	30
1.5.2.3.	Vergi Denetimi Yaklaşımı	31
1.5.2.4.	Parasalcı Yaklaşım.....	32
1.5.2.4.1.	Sabit Oran Yaklaşımı	32
1.5.2.4.2.	İşlem Hacmi Yaklaşımı.....	34
1.5.2.4.3.	Ekonometrik Yaklaşım	34
1.6.	KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ETKİLERİ.....	35
1.6.1.	Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri	35
1.6.2.	Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri	36
1.7.	VERGİSEL AÇIDAN KAYIT DIŞI EKONOMİ KAVRAMI.....	39
1.7.1.	Vergisel Açıdan Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri.....	40
1.7.2.	Vergi Kaybı ve Vergi Kaybına Neden Olan Unsurlar	40
1.7.2.1.	Vergi Kaçakçılığı	40
1.7.2.2.	Vergiden Kaçınma	41

2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ÖNEMİ

2.1.	VERGİ DENETİMİ KAVRAMI	44
2.2.	VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI.....	46
2.2.1.	Mali Amacı	47
2.2.2.	Ekonomik Amacı	47
2.2.3.	Sosyal Amacı	48
2.2.4.	Hukuki Amacı.....	48
2.3.	VERGİ DENETİMİNİN ÇEŞİTLERİ	49
2.3.1.	Vergi İncelemesi	49
2.3.1.1.	Vergi İncelemesinin Fonksiyonları	50
2.3.1.1.1.	Araştırma Fonksiyonu.....	51
2.3.1.1.2.	Önleme Fonksiyonu	52
2.3.1.1.3.	Düzeltilici Fonksiyonu	52
2.3.2.	Yoklama.....	52
2.3.3.	Arama.....	53
2.3.4.	Bilgi Toplama	53
2.3.5.	Teftiş (İç Denetim).....	54
2.4.	ÜLKEMİZDE VERGİ YÖNETİMİ VE DENETİMİNİN MEVCUT ÖRGÜTSEL YAPISI.....	55
2.4.1.	Maliye Bakanlığının Görevleri ve Teşkilat Yapısı	56
2.4.2.	Gelir İdaresi Başkanlığının Görevleri ve Teşkilat Yapısı	60
2.4.3.	Vergi Denetim Kurulunun Görevleri ve Teşkilat Yapısı	66
2.4.4.	Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları	74

3. BÖLÜM: KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1.	TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN BOYUTLARI	79
3.2.	KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINA YÖNELİK BUGÜNE KADAR YAPILAN ÇALIŞMALAR	87
3.3.	KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ...	96
3.3.1.	Enflasyonla, İŞsizlikle ve Yoksullukla Mücadele Edilmeli	98
3.3.2.	Vergi Oranları Düşürülmeli	99
3.3.3.	Vergi Yüğü Tabana Yayılmalı	102
3.3.4.	Vergi İdaresinin Etkinliğı Artırılmalı	105
3.3.5.	Vergi Sistemi Basitleştirilmeli	110
3.3.6.	Vergi Ödeme Bilinci ve Vergi Etiğinin Oluşması	111
3.3.7.	Vergilemenin Mali Amacı Kavratılmalı	112
3.3.8.	SMMM ve YMM'lerin Yetki ve Sorumluluklarının Genişletilmesi	113
3.3.9.	Kayıtlı İŐtihadın Mali Yüğü Azaltılmalı	113
3.3.10.	Vergi Sisteminin Caydırıcılığının Artırılması	114
3.3.11.	Sosyal Alanda Yapılması Gerekenler	115
	SONUÇ	117
	KAYNAKLAR	123
	ÖZGEÇMİŞ	133

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
D.B.	: Daire Başkanlığı
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DYMIMIC	: Dinamik Çoklu Gösterge Çoklu Neden Yöntemi
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GZFT	: Güçlü, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TAPDK	: Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-RAMER	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı Projesi
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
VSR	: Vergi Suçu Raporu
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavirler

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1 : Milli Gelirin Üç Yoldan Hesaplanması	29
Tablo 2: Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı	58
Tablo 3: Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilat Birimleri.....	59
Tablo 4: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilat Yapısı.....	64
Tablo 5: GİB Merkez Teşkilatında Görev Yapan Personelin Unvanlara Göre Dağılımı.....	65
Tablo 6: GİB Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Unvanlara Göre Dağılımı	65
Tablo 7: Gelir İdaresi Başkanlığının Amaç ve Hedefleri.....	66
Tablo 8: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması	68
Tablo 9: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu.....	70
Tablo 10: Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı	70
Tablo 11: Türkiye Geneline Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları	75
Tablo 12: Bandrollü Ürün İzleme Sistemi ile Denetim.....	75
Tablo 13: Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları	76
Tablo 14: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (TL).....	77
Tablo 15: Vergi Makası Değişim Tablosu	81
Tablo 16: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Olarak Yapılan Tahminler	84
Tablo 17: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (%).....	86
Tablo 18: Bazı Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonomi Oranları (%).....	87
Tablo 19: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler (GZFT Analizi)	89

Tablo 20: Amaç / Hedef Tablosu	91
Tablo 21: Vergi İndirimine Yönelik Düşünceler	100
Tablo 22: Türkiye'deki Vergi Yüğü (2002- 2013)	103
Tablo 23: Ücretliler İçin Gelir Vergisi Tarifesi	103
Tablo 24: Vergi Çeşitlerine Yönelik Düşünceler.....	111
Tablo 25: Vergi Kaçıranlara Uygulanan Cezaların Caydırıcılığı Konusundaki Düşünceler ...	115

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 1: 2011-2013 Yıllarında Yapılan İncelemelerde Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (Milyon TL).....	76
Grafik 2: 2011-2013 Yıllarında Yapılan İncelemelerde Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarı (Milyon TL).....	77
Grafik 3: Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü – Ülkeler Arası Karşılaştırma.....	85

ÖNSÖZ

Lisans eğitimimde olduğu gibi, bu tezin hazırlanması sürecinde de benden ilgisini ve yardımlarını esirgemeyen sevgili danışman hocam Doç. Dr. Bekir Sami OĞUZTÜRK'e, bilgisiyle beni her zaman aydınlatan ve yol gösteren değerli hocam Doç. Dr. Bekir GÖVDERE'ye teşekkürlerimi arz ederim. Her şeyden önce varlığımı borçlu olduğum sevgili annem Nuran ÜNAL'a ve sevgili babam Fevzi ÜNAL'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca kariyer yaşamım boyunca desteğini benden hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli büyüğüm Devlet Su İşleri İstanbul 14. Bölge Müdürü Sedat ÖZPINAR'a şükranlarımı sunarım.

Ertuğrul Kutay ÜNAL

GİRİŞ

1776'da Adam Smith önderliğinde başlayan Klasik İktisat düşünce sistemi, devlete sadece iç ve dış güvenliği sağlama ile adalet ve diplomasi görevlerini vermekte, devletin bu görevler dışında piyasaya müdahalesini gereksiz ve zararlı bulmaktaydı. "Bırakınız yapınlar bırakınız geçsinler" (laissez-faire) yaklaşımına göre devlet ekonomiye minimum düzeyde müdahale etmeli ve bütün ekonomik etkinlikler piyasa ekonomisi tarafından yerine getirilmeliydi. Böylece, devletin ekonomideki rolü; savunma, adalet ve yürütme organının, fonksiyonlarını yerine getirecek düzeyde sınırlandırılmıştır. Yıllarca devletlerin politikalarını etkileyen bu yaklaşımlar zamanla değişmeye başlamış ve Klasiklerin ortaya koyduğu bu devlet anlayışı 1929 yılında karşılaşılan ekonomik buhran sonucu önemini kaybetmiştir. Ekonomik buhranla birlikte Klasik anlayış yerine, John Maynard Keynes tarafından geliştirilen Keynesyen politikalar dikkat çekmeye başlamıştır. Keynes, Klasiklerin düşünce sistemini oluşturan laissez-faire yaklaşımının kabul edilebilir bir yaklaşım olmadığını belirtmiş ve devletin ekonomik sistem içerisinde kesinlikle tarafsız olamayacağını savunmuştur. Keynes'in ortaya koyduğu bu teorilere göre devlet, piyasada etkin olarak yer almalıdır. 1929'dan başlayarak günümüze kadar gelen ve ülkemizi de etkileyen bu süreçte devlet piyasada etkin olarak rol oynamaktadır.¹

Günümüzde artık ekonomistler tarafından devletin ekonomiye müdahale edip edemeyeceği tartışmaları yapılmamakta bunun yerine devlet ekonomiye hangi ölçülerde, hangi sınırlarda müdahale etmelidir tartışmaları yapılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde devletin ekonomideki payı %30 ile %50'ler düzeyinde gerçekleşirken, gelişmekte olan ülkelerde %20 ile %40'lar düzeyindedir. Türkiye'de de devletin ekonomideki payı %26 düzeyindedir.²

Devletin ekonomideki payının büyüklüğü düşünüldüğünde, merkezi bütçenin finansman gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Piyasa başarısızlıklarının giderilmesi ve bunun yanında artan kamu ihtiyaçlarının temini için devletin yaptığı harcamaların en

¹ Şener, 2001, s.2-3.

² Şener, 2001, s.3.

önemli finansman kaynağı ise vergilerdir. Bu noktada devletin vergi gelirleri, devlet için en ucuz ve en sağlam mali kaynak olması sebebiyle önem kazanmaktadır.

Devlet vergi toplarken bunu egemenlik ilkesine dayalı olarak zorla yapar. Bireyler de kendi gelirlerinde ve refahlarında azalma olmasını istemedikleri için devlete vergi vermek istemezler. İşte burada ekonomideki mevcut dengeler açısından çok önemli bir olgu olarak ortaya çıkan *kayıt dışı ekonomi* kavramı ile karşılaşmaktayız.

1980’li yıllardan sonra devletlerin yaşadığı ekonomik krizlerle birlikte önemli bir olgu haline gelen kayıt dışı ekonomiyi en genel anlamıyla “bireylerin bir ekonomik faaliyet içerisine girmeleri ancak buna rağmen kayıt altına girmemeleri ve vergi vermemeleri” olarak tanımlamak mümkündür.³ Ortaya çıkan bu olgunun 1980’li yıllara denk gelmesinin altında yatan en büyük unsur ise küreselleşmedir. Bu yıllardan itibaren küreselleşme ile birlikte dünya ekonomilerinde büyük bir dönüşüm yaşanmıştır. 1990’lı yıllara gelindiğinde yaklaşık 1 Trilyon Dolar olan dünya ticaret hacmi 2010 yılında 30,5 Trilyon Dolar seviyelerinde olduğu gözlemlenmiştir. Dünya ticaret hacminde meydana gelen bu artış, para transferinde meydana gelen artışla birleştiğinde; kara parayı aklama ve vergi kaçırma gibi süreçleri hızlandırmıştır. Ayrıca uluslararası alanda nakliye olanaklarının iyileşmesi ve küresel ticaret hacmindeki büyüme, organize suç örgütlerinin küresel arenada faaliyette bulunmalarını kolaylaştırmış ve yasaklanmış malların ticaretinde büyük artışlar olmuştur.⁴ Tüm bu unsurlar bir araya geldiğinde kayıt dışı ekonomiler giderek güç kazanmıştır.

Kayıt dışı faaliyetlerin yaygın olması devletin kontrolünün ve denetiminin olmaması ve güçsüz devlet imajı anlamına gelmektedir. Kayıt dışı ekonomi aynı zamanda kayıtlara girmeyen ve vergilenemeyen gelir demektir. Bu bağlamda kayıt dışı ekonominin belli bir kısmının dahi kayıt altına alınabilmesi halinde bile önemli bir sorun haline gelmiş bütçe açıklarının kapatılabileceği belirtilmektedir. Bahsi geçen kayıt dışılığın, kayıt altına alınabilmesi ise etkin ve verimli bir vergi denetim süreciyle sağlanabilecektir. Bu nedenle çalışmamızda kayıt dışı ekonomi ve vergi denetimi

³ Gönnetlioğlu, 2010, s.2.

⁴ Naim, 2005, s.18.

üzerinde durulmuş ve özellikle ülkemizde vergi denetiminin kayıt dışı ekonomiyi önlemede ne derece etkili olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu ekseninde hazırlanan tezimiz 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kayıt dışı ekonominin tanımları, özellikleri, unsurları, oluşum nedenleri, ölçme yöntemleri ele alınmış ve kayıt dışı ekonominin olumlu ve olumsuz etkileri hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde; Türkiye’de vergi denetiminin önemi başlığından hareketle, vergi denetimi kavramı, amaçları, çeşitleri hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca Türkiye’de vergi denetiminin örgütsel yapısı incelenmiş ve bu kapsamda; Maliye Bakanlığının görevleri ve teşkilat yapısı, Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri ve teşkilat yapısı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görevleri ve teşkilat yapısı değerlendirildikten sonra vergi inceleme sonuçlarına yer verilmiştir.

Son bölümde ise Türkiye’de kayıt dışı ekonominin; boyutları, konu hakkında yapılan çalışmalar ve kayıt dışı ekonominin önlenmesine yönelik tedbirler üzerinde durulmuş ve sonuç kısmı ile çalışma neticelendirilmiştir.

1. BÖLÜM: KAYIT DIŞI EKONOMİ

1.1. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI

Kayıt dışı ekonomi kavramı, 1950'li yıllardan itibaren tüm dünyada gündemin üst sıralarına yerleŐmiştir. Kayıt dışı ekonomi farklı ekonomilerde farklı biçimlerde ortaya çıkmakta ve bu niteliklerine göre de farklı adlarla anılmaktadır. Bunlar, yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi ve vergi dışı ekonomi olarak sıralanabilir. Ancak bu kavramların her birisi tek başına ele alındığında kayıt dışı ekonominin tamamını açıklamakta yetersiz kalmakta ya da çağrıştırdıkları bizim anladığımız anlamdaki kayıt dışı ekonomi kavramına denk düşmemektedir. Örneğin yer altı ekonomisi ve kara ekonomi kavramları daha çok, uyuşturucu, kıymetli maden ve silah kaçakçılığı gibi yasa dışı faaliyetleri, vergi dışı ekonomi kavramı da sadece vergilendirilmemiş faaliyetleri çağrıştırmaktadır. Kapsamı içinde olmakla birlikte bu kavramlar kayıt dışı ekonominin tamamını açıklamaktan uzaktır.⁵

Farklı isimlerle ifade edilen kayıt dışı ekonomik faaliyetler; vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, kıymetli maden ve silah kaçakçılığı, haksız muafiyetlerden ve istisnalardan ya da sübvansiyonlardan faydalanma, terörizm, haraç alma, organize suçlar, sigortasız çalışma, sigortasız adam çalıştırma, ikinci bir işte çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, falcılık, tefecilik, çek ve senet tahsilatı, bireyin vücudunu ya da organlarını satması veya yasa dışı olarak organ ticareti yapılması gibi yasaya aykırı faaliyetler olabileceği gibi; çiftçilerin ürettiğinden tohumluk ve geçimlik olarak ayırdığı kısım komşuya yardım, ev hanımının kendi çocuğuna bakması, ev işlerinin yapılması ve aile içi ekonomik üretim gibi yasal faaliyetleri de kapsayabilir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bu denli geniş olması sebebiyle, kapsamlı bir tanımın yapılması oldukça güçtür. Bu sebepten ötürü aşağıda birkaç farklı kayıt dışı ekonomi tanımı verilmektedir.⁶

⁵ Aydemir, 1995b, s.11.

⁶ Lemieux, 2007, s.7.

Ulusal düzeyde en genel ve kabul gören tanımlamayla “Kayıt dışı ekonomi; bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve Gayri Safi Milli Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılmayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür.”⁷

Kayıt dışı ekonomi, “ya hiç belgeye bağlanmayarak, ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik olayın (alım-satım), devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden (ortaklardan, alacaklılardan, kazanca katılan işçilerden vb.) tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı (resmi) ekonominin dışına taşmasıdır.”⁸

Kayıt dışı ekonomi kavramı Loayza açısından, benzerleri niteliğindeki faaliyetlerin düzenlendiği (kontrol edildiği) yasal ve sosyal bir çevrede, toplumun kurumları tarafından düzenlenmeyen faaliyetler bütünü olarak ifade edilmiştir.⁹

Vergi idaresi açısından ise kayıt dışı ekonomi; iktisadi faaliyetlerden vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan ve vergi kaçırma amacı olan tüm faaliyetlerdir.¹⁰

Diğer bir tanımlama Ilgın tarafından yapılmıştır; kayıt dışı ekonomiyi GSMH, vergi ve istihdam açısından tanımlamıştır. “GSMH açısından kayıt dışı ekonomi; tanım olarak hesapları içinde olmasına rağmen kapsanamayan üretim ve gelirlerin büyüklüğünü vergi açısından; vergilemesi gerektiği halde çeşitli sebeplerle vergi yetkililerinden gizlenen ve denetlenemeyen gelirleri, istihdam açısından; sosyal güvenlik kurumlarına kayıtlı olmadan çalışan kesimleri ve toplam istihdamda gözükmeyen ve işsiz olduğu kabul edilen eksikleri ifade etmektedir.”¹¹

Kayıt dışı ekonomi konusunda uluslararası yazında son yıllarda çalışmalarıyla adını duyuran Schneider ise kayıt dışı ekonomiyi; GSHM hesapları ve vergi şemsiyesi altına girmeyen ve parasal ya da parasal olmayan gelir getiren ekonomik aktivitelerin tümü olarak tanımlanmaktadır.¹²

⁷ Derdiyok, 1993, s.54.

⁸ Altuğ, 1999, s.257.

⁹ Loayza, 1997, s.1.

¹⁰ Gücenme, 2004, s.23.

¹¹ Ilgın, 2002, s.145.

¹² Schneider 2008, s.513.

Uluslararası alanda kabul gören bir tanımlama yapacak olursak Dünya Bankasına göre kayıt dışı ekonomi resmi istatistiklerce hesaplanamayan iç faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu iç faaliyetleri, kara ekonomi olarak da adlandırılan yasa dışı faaliyetler ve yasal olan ancak vergi kaçırmak için hiç belgelenmeyen ya da olduğundan daha az belgelenen faaliyetlerden oluşmaktadır.¹³

Kayıt dışı ekonominin fark edildiği ilk dönemlerde uzmanlar kayıt dışı ekonomiyi sosyal koşullara tepki olarak meydana gelen geçici bir olay olduğunu düşünmüşlerdir. Ancak sanılanın aksine kayıt dışı ekonomi giderek büyüyen ve yapısal bir sorun haline gelen bir olguya dönüşmüş ve birçok faaliyetle temas eder hale gelmiştir.¹⁴

Kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tanımlamaya yönelik ifadelerin çokluğunun birçok farklı faaliyeti bir arada barındırmasından kaynaklı olduğunu daha önce belirtmiştik. Fakat burada bir konuya daha açıklık getirmekte fayda vardır. Kayıt dışı ekonomi konusunda bazı yazarlar, milli gelir hesaplarına dahil edilmeyen tüm parasal akımları analiz etmekte ve bunu kayıt dışı ekonomi, gizli ekonomi, yer altı ekonomisi olarak adlandırmakta, bazı yazalar ise konuya sadece vergi yönünden yaklaşmakta ve vergi dışında kalan iktisadi faaliyetleri incelemektedirler ve bunu da “vergi dışı piyasa ekonomisi” olarak adlandırmaktadırlar.

Kayıt dışı ekonomi ile vergi dışı piyasa ekonomisi aynı anlama sahip değildir. Vergi dışı piyasa ekonomisi, hem kayıtlı ekonominin, hem de kayıt dışı ekonominin bir bölümünden oluşur. Vergi dışı piyasa ekonomisinin amacı yasal faaliyetler dolayısıyla devletin uğradığı “vergi kaybını” tespit etmektir. Yani vergi dışı piyasa ekonomisinde tespit edilmesi gereken “vergi kaybı”dır. Buna karşın, kayıt dışı ekonominin amacı; GSMH hesaplarına dahil edil(e)meyen faaliyetlerin parasal değerini ölçmektir. Daha açık bir ifadeyle, kayıt dışı ekonomi, kayıtlı ekonomi dışında kalan iktisadi faaliyetlerin büyüklüğüdür. Vergi dışı piyasa ekonomisinde sadece yasal faaliyetlerden kaynaklanan ancak vergi idaresi ve mükellefin iradesiyle vergilenmemiş kazanç olarak karşımıza çıkarken, kayıt dışı ekonomi tüm bu faaliyetleri de içine alan ve bunun yanında yasal

¹³ <http://www.worldbank.org/depweb/english/beyond/global/glossary.html> erişim 16.05.2014.

¹⁴ Wiegand, 1992, s.90.

olmayan faaliyetler nedeniyle de oluşan vergi kaybını ifade etmektedir.¹⁵ Formül ile ifade edecek olursak;

$$\text{Kayıt Dışı Ekonomi} = \frac{\text{Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Parasal Değeri}}{\text{Kayıtlı Ekonominin Parasal Değeri (GSMH veya GSYİH)}}$$

$$\text{Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi} = (\text{Kayıtlı Ekonomide Vergi Kaybı} + \text{Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Kaybı})$$

Kayıt dışı ekonomi olgusunun çok boyutlu olması da çeşitli bilim dallarının inceleme alanına girmesine neden olmuştur. Nitekim kayıt dışı ekonomi ile sadece iktisatçılar ve maliyeciler değil antropologlar, sosyologlar, siyasetçiler, hukukçular, istatistikçiler de ilgilenmişlerdir. Değişik alanlardaki araştırmacıların ilgilendikleri ve ön plana çıkarmak istedikleri tarafları birbirinden farklı olmuştur. Örneğin maliyeciler kayıt dışı ekonominin doğurduğu vergi kaybının, istatistikçi ve iktisatçılar kayıt dışı ekonominin boyutu ve ekonomik göstergeler üzerinde etkisini, iş hukukçuları kayıt dışı istihdam ve çalışanların güvenliğini para ve finans piyasalarında bulunanlar, para piyasalarını etkileyen ve kontrol edilemeyen kayıt dışı para miktarını, güvenlik ile uğraşanlar yasa dışı ekonomik faaliyetler, sosyologlar ve hukukçular kişiler arası ilişkiler ve kişilerin devletle ilişkileri ile hukuk devleti demokrasi ve toplumun bilincini ön plana çıkartmışlardır.¹⁶

Tanımlardan da anlaşıldığı üzere kayıt dışı ekonomiye kesimlerin bakış açıları farklı cephelerden olmaktadır. Şimdi kayıt dışı ekonominin özelliklerini inceleyeceğiz.

1.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖZELLİKLERİ

Kayıt dışı ekonominin tanımında yer alan beş unsur aynı zamanda özelliklerini belirtir. Bu özelliklere aşağıda kısaca yer verilmiştir.¹⁷

¹⁵ Şengül, 1997, s.225.

¹⁶ Aydemir, 1995a, s.21.

¹⁷ Binbirkaya, 2006, s.66.

1.2.1. Yasalara Aykırılık

Faaliyetlerin yasal olup olmadığı ülkede yürürlükte olan düzenlemelere göre belirlenmektedir. Buna göre kayda alınmayan her türlü faaliyet kayıt dışı ekonomi içerisinde yer alacaktır. Ancak yasalara uygun olarak yapılan bazı faaliyetler için hukuki yön değil sadece ölçülememe veya beyan dışı bırakılmak önemlidir. Öte yandan bazı faaliyetler de içki ve kumarhane faaliyetlerinde olduğu gibi zamana ve ülkeye göre değişebilmektedir.

1.2.2. Ahlaki Normlara Aykırılık

Bazı ekonomik faaliyetler yasal olmalarına karşılık ahlaki normlara uygun olmayabilirler. Bu faaliyetlerden bireyin kendini satması (fuhuş) veya organlarını pazarlaması veyahut yalan beyanlarla satıcının müşteriyi kandırması bu kritere göre kayıt dışı özelliği taşımaktadır.¹⁸

1.2.3. İstatistiksel Olarak Ölçülemezlik

Bu kıstas, kayıt dışı ekonominin tanımı ve tespiti için hayati öneme sahiptir. Eğer bir faaliyet milli gelir hesaplamalarına yansıtılmak üzere tam ve doğru ölçülemiyor ise, bu kritere göre yasal olduğuna bakılmasızın söz konusu faaliyet kayıt dışı ekonomi içerisine dahil edilecektir. Geçimlik tarımsal üretim, ev işleri ve çocuk bakıcılığı komşuya yardım gibi faaliyetler istatistiksel olarak ölçülemeyen kayıt dışı faaliyetlere örnektir. Zira bu faaliyetler ölçülemediğinden kayıtlı ekonomi içerisinde gösterilememektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin hiç veya yeterince ölçülememesinin nedenleri OECD'nin bir çalışmasında şu şekilde açıklanmıştır;¹⁹ “Gözlemlenemeyen aktiviteler, istatistiki gözlemin dışında kalan aktivitelerdir. Bu aktivitelerin gözlemlenemeyişinin nedeni, birimlerin iş kaydı ya da diğer kayıtlara dahil olmamalarıdır. Birçok ülkede, sadece büyük işletmeler kayıtlıdır ve şirket istatistikleri içinde gözlemlenirler. Daha küçük işletmeler ise genelde kayıt içinde değildir. İkincisi, bazı tür aktiviteler, özellikle hesap edilmesin diye gözlemden kaçınırlar. Bu

¹⁸ Binbirkaya, 2006, s.66.

¹⁹ Luttkhuizen, Kazemier, 2001, s.2.

aktiviteler sadece ikincil kaynaklardan tahmin edilebilirler. Üçüncü neden ise, geleneksel anket araçları mükemmel değildir ve bu yüzden iş kayıtları her zaman tam ve güvenilir değildir.”

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, küçük işletmelerin genellikle kayıt dışı kalmaları, kanunsuz faaliyetlerin kasten kamu gözetiminden gizli yapılması ve iş kayıtlarının ve anketlerinin eksikliği, kayıt dışı ekonominin hesaplanmasına engel teşkil etmektedir.

1.2.4. Gelir veya Fayda Elde Etme

Bu kriter gere göre kayıt dışı ekonomik faaliyet karşılığında bir gelir ya da fayda elde edilmesi gerekmektedir. Oysa komşuya yardım, evde çocuk bakımı, temizlik ve bahçe işleri yapılması gibi faaliyetler karşılığında gelir elde edilmemekle beraber, fayda sağlanmaktadır. Ancak ev hanımının çalışmaya başlamasıyla evde bakıcı istihdam edildiğinde veya çocuk kreşe verildiğinde ailenin ev masrafları artmaktadır. Böylece faaliyet piyasa kavramı çerçevesinde parasal bir hüviyet kazanmaktadır.

1.2.5. Ekonomik Sisteme Uygunluk

Bu kriter serbest piyasa ekonomisinin geçerli olmadığı 1990 öncesi Doğu Bloku ülkelerindeki durumu açıklamada kullanılmıştır. Bu ülkelerde üretim araçlarının mülkiyeti devlete ait olduğu ve dolayısıyla özel sektöre izin verilmediği için, ekonomik faaliyetlerin tamamı kayıt dışı ekonomi olarak kabul edilmiştir. Bu kriter gere Türkiye’de 24 Ocak 1980 kararları öncesi yapılan birçok faaliyet örneğinin ithal sigara alımı ve satımı, döviz edinmek ya da dövizle alışveriş gizli ekonomiye dahil edilirken, günümüzde bu faaliyetler sisteme uygun olduklarından gizli ekonomik faaliyet kabul edilmez. Başka bir örnek, daha önce ülkemizde kumarhanelerin yasal işletmeler olması, şu anda ise bu faaliyetin kayıt dışı ekonomi içerisinde yer almasıdır.

Dolayısıyla kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bu kriterlerden hareket edilerek; giriş kolaylığı, içsel kaynaklara dayanma, kaynakların ailelerin elinde olması küçük ya

da orta ölçekte üretim yapılması, emek yoğunluğu, belli ya da geri teknoloji kullanılması, işin informal koşullarda geleneksel olarak öğrenilmesi, yasaya aykırı olabilme, belli bir ekonomik çıkar ya da fayda karşılığında mal üretilmesi ya da hizmet sunulması, geleneksel ölçüm teknikleriyle ölçülememesi, resmi kayıtlara yansımamış, yansıtılmamış ya da eksik yansıtılmış olması, vergi ve düzenleme olarak sayılabilecek özellikleri vardır.

1.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN UNSURLARI

Kayıt dışı ekonominin unsurları gelir elde edenler açısından üçe ayrılmaktadır. Bunlar;

- ◆ Yeraltı Ekonomisi,
- ◆ Yarı Kayıtlı Ekonomi,
- ◆ Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi şeklinde tasnif edilebilir.

Yukarıda sıralanan unsurların en temel özelliği, elde edilen gerçek gelirlerin tamamı kayda geçirilmiyor ve verginin de bu gerçek gelir üzerinden ödenmiyor oluşudur. Ancak ekonomik hayat içindeki fonksiyonları ve varoluş şekilleri açısından birbirlerinden oldukça farklıdır.²⁰

1.3.1. Yeraltı Ekonomisi

Yeraltı ekonomisi kayıt dışı ekonominin suç ya da kara para sektörüne tekabül etmektedir. Burada önemli olan, faaliyetin yasaların öngördüğü bir şekilde yapılamaması değil, faaliyetin kendinin yasaklanmış olmasıdır. Daha çok kamu düzenini ilgilendiren ve devletin güvenlik güçlerinin uğraşı alanı içinde olan bu faaliyetleri, silah, uyuşturucu, kıymetli maden ve tarihi eser kaçakçılığı, kalpazanlık, sahte pasaport, vize ticareti, gayri yasal iş takibi, çek senet tahsilatı, tefecilik, rüşvet ve kadın ticareti gibi faaliyetler olarak saymak mümkündür.

²⁰ Aydemir, 1995b, s.11.

Yasadışı ekonomik faaliyetlerin vergi açısından ağırlıklı bölümünü gelir yaratıcı faaliyetler oluşturmaktadır. Uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi, milli gelir hesaplarına alınmadığı halde, formel olarak gelir yaratan yasa dışı faaliyetler reel olmaları dolayısıyla vergi açısından önemlidir. Hırsızlık ve rüşvet gibi, gelir yaratıcı olmayan, fakat transfer niteliğindeki faaliyetler vergileme açısından fazla önemli değildir.²¹

Yeraltı ekonomisi kapsamında yer alan bu tür yasak faaliyetlerin kayda alınmasını sağlamak değil, gerçekleştirilmemesini sağlamak esastır. Bu sebeple “suç ekonomisi” olarak da nitelendirilebilecek yer altı ekonomisi, kayıt dışı ekonominin incelenmesinde esas olan vergi tabanının doğru olarak belirlenmesine ilişkin çalışmalarda yer almamaktadır.²²

1.3.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi

Yarı kayıtlı ekonomi kayıt dışı ekonomiye en fazla sebebiyet veren unsur olmakla beraber yasalara aykırı bir özellik taşımamaktadır. Fakat legal olan bu faaliyetlerden elde edilen gelirler daha az vergi ödemek veya hiç ödememek için kayıt dışında tutulmaktadır. Yarı kayıtlı ekonomiye beyan dışı ekonomi de denmektedir.

Yarı kayıtlı ekonomi içinde, yasal düzenlemelerle istisna tutulan, muafiyet tanınan ya da götürü kabul edilen kesimle gelirlerini yasa dışı olarak kayıt dışında tutan kesim yer almaktadır. Bu tür mükellefler, vergi idaresinin bilgisi dahilinde olan, hesap numarası bulunan, defter tutan, beyanname veren ve hatta bir miktarda vergi ödeyen mükelleflerdir. Bu tür mükellefleri de kendi aralarında ikiye ayırmak mümkündür;²³

- Yasal Olarak Gelirleri Kayıt Dışında Kalan Mükellefler
- Gelirlerini Yasalara Aykırı Olarak Kayıt Dışına Çıkaran Mükellefler (Vergi Kaçırma)

²¹ Önder,2001, s.1-2.

²² Us, 2004, s.4.

²³ Binbirkaya, 2006, s. 69.

1.3.2.1. Gelirlerin Yasal Olarak Kayıt Dışında Bırakılması

Vergiden kaçınma; mevcut vergi kanunlarındaki boşluk ve imkanlardan fertlerin faydalanması veya sahasına girecek faaliyetlerden bilerek ve isteyerek kendini alıkoymasına ya da muafiyet ve istisna hadleri ve hudutları dahilinde faaliyette bulunması şeklinde görülmektedir.²⁴

Yani vergiden kaçınma; verginin konusu meydana getirecek faaliyetten uzak durmak şeklinde de ifade edilebilir. Bu durum bir tür vergiye karşı koyma olmakla beraber yasal olması sebebiyle suç unsuru teşkil etmemektedir. Yasal yollarla mükelleflerin elde etmiş olduğu gelirleri kayıt dışı bırakmaları muafiyet şeklinde olabileceği gibi istisna, indirim, erteleme ve götürülük şeklinde de olabilir.

1.3.2.2. Gelirlerin Yasalara Aykırı Olarak Kayıt Dışında Bırakılması

Ekonomik faaliyette bulunan ve yasaların öngördüğü biçimsel edimlerini yerine getiren bazı mükellefler, faaliyetleriyle ilgili bir kısım bilgileri çeşitli nedenlerle kayıt dışında tutmaktadırlar. Bu nedenlerin başında da daha az vergi ödemek (ya da hiç ödememek) amacının olduğu görülmektedir. Faaliyetlerin bir kısmının kayıt dışına çıkarılması demek, gelirlerin de kayıt dışında kalması anlamına gelmektedir.²⁵

Vergi kaçağı, kasıtlı vergi uyumsuzluğunun, daha açık anlatımla vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili ödevlerini, vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek amacıyla, bilerek ve isteyerek yerine getirmemelerinin veya eksik yerine getirmelerinin sonucudur. Mükellefler, vergi ödememek için bir taraftan yasal yollardan giderek vergi kanunlarındaki açık kapılardan, boşluklardan, yararlanırken, diğer taraftan da yasalara aykırı yollara başvurmak suretiyle vergi kaçırmaya çalışabilmektedirler. Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanabilen vergi kaçakçılığı; marjinal

²⁴ Aslan, 1996, s. 127.

²⁵ Aydemir, 1995b, s.15.

vergi oranlarının yüksekliği, idari etkinliğin düzeyi, mükelleflerin vergi bilinci ve eğitim düzeyleri gibi faktörlerin etkisi altında ortaya çıkmaktadır.²⁶

Vergi kaçırmamanın çekiciliği, kaçırılabilir matrah büyüklüğü, marjinal vergi oranı, maruz kalınacak olan vergi cezaları ve yakalanma olasılığına bağlıdır. Vergi kaçakçılığı ile hem bir suç işlenmekte hem de eşitlik ilkesi zedelenecek vergi ödeyenler karşısında haksız bir avantaj elde edilmektedir. Azalan hasılat sebebi ile yeni vergiler getirilmesine ve dürüst mükelleflerin cezalandırılmasına yol açmaktadır. Devletin bütçe açıklarını yeni vergilerle değil de emisyonu giderek kapatma kararı alması da fiyatların yükselmesine ve vergi kaçırana yüzünden vergi kaçırmayanların satın alma gücünün düşmesine neden olmaktadır.

Bazı sektörler incelendiğinde süregelen ekonomik işleyiş açısında kayıt dışılığın gelenekselleştiği söylenebilir. Kayıt dışılık bu sektörlerde öyle bir hal almıştır ki mükellefler isteseler dahi kayıt dışı faaliyetlerine son verememektedirler. Aksi takdirde, o sektörde çalışabilme şansları kalmamaktadır. Bazı sektörlerin ise zor denetlenebilir olması da kayıt dışı çalışma yönünden bir avantaj olarak ortaya çıkmaktadır.

Ekonomik hayatı gözlemleyen, herkesin, üzerinde fikir birliği ettiği ve gelirlerinin önemli bir kısmının kayıtlara geçmediği ve yeterince vergi ödenmediği genel kabul gören iş kolları aşığıdaki gibi sıralanabilir.²⁷

- Serbest meslek erbabı,
- Kereste ve mobilya ticareti yapanlar,
- Oto galerileri,
- Emlak komisyoncuları,
- Kaçak olarak yurda giren demir ve akaryakıt ticareti ile uğraşanlar,
- Kuyumcular,
- Döviz büroları
- Özel sektörde çalışan ve yüksek ücret alan ücretliler,

²⁶ Akdoğan, 2003,s.165.

²⁷ Aydemir, 1995b, s.17

- Özel inşaat yapan müteahhitler,
- Proje büroları,
- Tekstil iplik piyasasında çalışanlar,
- Gayrimenkul kiraya verenler,
- Spot piyasasında dayanıklı tüketim malları ve elektronik cihaz ticareti yapanlar,
- Küçük sanayi bölgelerinde oto tamir bakım işi yapanlar,
- Oto yedek parçası satanlar,
- Eğlence hizmeti veren yerler (içkili lokanta, bar, eğlence, gece kulübü vb eğlence yerleri) ve bu iş yerlerinde çalışanlar,
- Turizme yönelik hizmet işletmeleri ve hediyelik eşya satan iş yerleri.

Yukarıda sıralanan iş kollarının sayısını artırmak mümkün olmakla birlikte gerekli değildir. Esas olan; ekonomik hayatta yer alan bazı kesimlerin şu ya da bu biçimde kayıtların dışına çıkıyor olduğunun bilinmesidir.

1.3.3. Hiç Kayıtlara Girmeyen Ekonomi

Hiç kayda girmeyen kesim ekonomik faaliyet hacmi içerisinde aktif olmakla beraber mükellef olarak vergi idaresinde kayıtlı bulunmayan dolayısıyla hiç vergi ödemeyen, kayıt dışı çalışan kişilerden oluşur. İşportacılar, hamallar, iş takipçileri, arzuhalçiler, hal dışında meyve ve sebze ticareti yapanlar, belli ve daimi işyeri olmaksızın gezici olarak imalat yapanlar, canlı hayvan ticareti yapanlar, tamirciler, tesisatçılar ve elektrikçiler, inşaat işçiler, kapıcılar, jeton ve bilet satanlar ile şoför muavinleri, terziler, berberler, ayakkabı boyacıları, çıraklar ve kalfalar, oto yıkayıcıları, değnekçiler, çiçekçiler, hurdacılar, çöp toplayıcıları, özel korumalar ve organizatörler genelde hiç kayda girmeyen bu kesimde faaliyet göstermektedirler.²⁸

Yukarıda bahsi geçen örnekler ilk aklan gelen faaliyetler olmakla beraber, vergi idaresinin kapsamı dışında kalan daha birçok faaliyet sayılabilmektedir. Genellikle

²⁸ Binbirkaya, 2006, s.73.

bunlar küçük ve marjinal faaliyetler olmakla birlikte, içlerinden bir kısmı gerçekten etkili bir büyüklüğe sahiptir.

Belediye haline hiç uğramadan, doğrudan pazar yerlerinde sebze ve meyve satan kişilerin yarattığı ekonomik büyüklük hiç de küçümsenecek boyutta değildir. Yine vergi idaresinin bilgisi dışında inşaatlarda çalışan (genellikle ekip olarak ve taşeron düzeyinde) işçilerin yarattığı gelir; kayıt dışı ekonominin gelişmesine katkıları dolayısıyla üzerinde durulması gereken bir konudur. Diğer taraftan, bu işçileri istihdam eden müteahhitler, ödedikleri işçilik maliyetlerini belgeleyemedikleri için yasal olmayan yollara başvurmakta ve sahte belgeler (naylon fatura) edinmek zorunda kalmaktadırlar. Bu işleyiş kayıt dışı ekonominin gelişmesine ve vergi kayıplarına neden olmaktadır.²⁹

1.4. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN OLUŞUM NEDENLERİ

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışı ülkeden ülkeye farklılık göstermekte olup, farklı ülkelerde farklı nedenlere dayanmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde kayıt dışılık ve nedenleri genellikle vergisel ve işgücü piyasasına yönelik düzenlemeler gibi faktörler tarafından belirlenirken, gelişmekte olan ülkelerde bu faktörlerin yanı sıra ekonomiyi etkileyen nüfus artışı ve kentsel göç gibi demografik etmeler de etkin olabilmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinde kayıt dışılığın ortaya çıkışındaki temel nokta, girişimcilerin teşebbüsleri ile ilgili bilinçli ya da bilinçsiz gerçekleştirdikleri kar-zarar analizidir. Girişimciler, kayıt dışında faaliyette bulunarak vergi, lisans ücretleri ve sosyal güvenlik yükleri gibi çeşitli maliyetleri azaltma yoluna gidebilirler. Öte yandan, kayıt dışı tercihini, maliyetleri azaltan yapısıyla beraber kamu hizmetlerinden faydalanmama ve kayıtlı çalışan işletmelerle iş yapmama gibi maliyetleri artıran bir yapısı da söz konusudur.³⁰

Genel olarak kayıt dışı ekonominin nedenlerini; mali ve iktisadi nedenler, idari nedenler, sosyal nedenler ve siyasi nedenler olarak dört grupta toplayabiliriz.

²⁹ Aydemir, 1995b, s.12.

³⁰ Aslanoğlu, 2008, s.200-201.

1.4.1. Mali ve İktisadi Nedenler

1.4.1.1. Enflasyon

Makro ekonomik sorunlardan biri olan kronik yüksek enflasyon, işletmelerin sermayelerini korumak amacıyla gelirlerini olduğundan daha düşük, maliyetlerini ise daha yüksek göstermelerine neden olmuştur. İşletmecilerin enflasyonun olumsuz etkilerinden kurtulmak için yapmış oldukları bu davranışlar kayıt dışı ekonomiye neden olmaktadır.³¹

Yüksek enflasyonun var olduğu ekonomilerde ücretli kesimin kazancı reel anlamda azalmaktadır. Bu durumla karşı karşıya olan bireyler iki şekilde hareket edebilmektedirler. Birincisi, kişiler gelirlerini daha az göstermektedirler. İkincisi ise bireyler kayıt dışı olarak başka bir işte daha çalışabilmektedirler. Çalışanların yüksek enflasyon karşısında eriyen gelirlerini telafi edebilmek için ortaya koymuş oldukları bu davranışlar kayıt dışına neden olmaktadır.

Enflasyon oranı yükselirken, vergilerden elde edilen reel gelir düşer. Bunun nedeni hem vergilerin hesaplanmasında hem de ödenmesinde gecikmeler olmasıdır.³² Vergi mükelleflerine uygulanan politikaların adalet ve eşitlik çerçevesinde uygulanması gerekmektedir. Enflasyon nedeniyle şişen nominal gelirler reel olarak artmadığı halde, mükelleflere daha yüksek vergi uygulanması vergilemede adaletin sağlanmasında olumsuzluk teşkil etmektedir.

Bu konuda yapılan araştırmaların tamamı, kayıt dışı ekonomi ile enflasyon arasında ters orantılı bir ilişkinin varlığını ve kayıt dışı ekonominin küçültülebilmesi için enflasyonun düşürülmesi gerektiği sonucuna götürmüştür. Ayrıca araştırmalar göstermiştir ki enflasyon oranı ile vergi kaybı arasında gerek mutlak gerek nispi olarak bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Örneğin enflasyon oranındaki %1 düzeydeki bir

³¹ Ercan, 2006, s.69.

³² Dornbusch, Fischer, Startz, 2007, s.570.

artış, eksik beyan edilen gelir oranında % 0,14 düzeyinde bir artış meydana getirmektedir.³³

1.4.1.2. Gelir Dağılımı

Kayıt dışılığı etkileyen bir diğer faktör gelir dağılımıdır. Gelir dağılımının kayıt dışı ekonomi ile ilişkisi, gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini artırmak amacıyla kayıt dışına yönelmelerine neden olmaktadır. İstihdam açısından bakıldığında, kırsal kesimlerde kadın ve çocukların kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunduğu görülmektedir.³⁴

Bir ülkedeki gelir eşitsizliği çoğaldıkça, vergiye gönüllü uyumda azalma gözlenmektedir. Bu durum göstermektedir ki, vergiye gönüllü uyum amacı ile alınan kararlar, gelir eşitsizliği çoğaldıkça etkisini yitirecektir. Elferris 1991 yılında yapmış olduğu araştırma sonucunda, çoğalan gelir eşitsizliğinin, parasal olmayan kaynakların toplam gelir üzerinde daha fazla payı olması sonucundan, işlemlerin görünebilirliğini azaltacağını, ayrıca artan sayıda mükellefin finansal zorluklar ve eşitsizlik ortamında vergiye gönüllü uyumlarında bir azalma olacağını ortaya koymuştur. Bu araştırma, geliri az olan mükellefin finansal zorlukları nedeni ile vergi kaçırmaya daha eğilimli olabileceklerini öne sürmektedir. Başka bir deyişle, geliri az olan mükellefin şu an için paraya olan ihtiyacı, ileride yakalanarak cezalandırılma korkusunun önüne geçmektedir.³⁵

1.4.1.3. Vergi Oranlarının Yüksekliği

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru yönlü bir ilişki vardır. Vergi oranlarının gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere nazaran yüksek olması bu ülkelerde kayıt dışı ekonominin boyutlarını genişletmiştir. Örneğin A.B.D’de para talebi yaklaşımına göre 1990 yılında kayıt dışı ekonomi % 5,1- 8,0 arasında tahmin edilmiştir. Bu ülkenin vergi tarifesi ilgili yılda artan oranlı olup % 15’den başlayıp % 28’de

³³ Binbirkaya, 2006, s.82.

³⁴ Us, 2004, s.11.

³⁵ Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması, 2007, s.21.

nihayetlenmektedir. Gelişmekte olan ülke kategorisindeki ülkemizde aynı yılda vergi oranları % 25'den başlayıp % 55'de bitmekteydi. Aynı dönemde ülkemizde kayıt dışı ekonominin oranı çeşitli hesaplamaların ortalamasına göre (Derdiyok, Özsoylu, Kasnakoğlu) % 14,8 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin büyümesinde önemli bir role sahip olan yüksek vergi oranlarının düşürülmesinin, kayıt dışı ekonominin boyutunu önemli ölçüde azaltacağı ileri sürülebilir. A.B.D.'de verginin üretimi azalttığı bilincine ulaşıldığından, her iki ülkede de makro vergi yüklerinin GSHM'nın % 30'u civarında olmasına yani aynı düzeyde bulunmasına karşılık, Türkiye'de iktidarlar ve idare kayıt dışı ekonomiyi vergi yükünü artırmak için bir vasıta olarak görmekte, A.B.D.'de ise vergi yükünün azaltılması çalışmaları yürütülmektedir.³⁶

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta birçok çalışmayla kanıtlanmıştır. Ancak bunlar içerisinde, en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirlerinin ters yönlü işleyeceğini anlatan çalışmadır. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında esasen ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışılığa kayış söz konusu olur. Bu durumda kayıtlı ekonominin boyutu küçülür.³⁷

Federal Reserve Board (FED) tarafından yapılan bir çalışma da Laffer'in çalışmasını destekler niteliktedir. Buna göre vergi oranındaki % 9,3 ile % 10 arasındaki artışın, kayıt dışı ekonomide yüzde % 1,5 oranında artışa neden olduğu belirtilmektedir.³⁸

Kayıt dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri de katma değer vergisi oranlarının yükseklidir. Bu durum fatura, fiş pazarlığını hızlandırmakta ve belgesiz alışverişi yaygınlaştırmaktadır. Dolayısıyla katma değer vergisi oranlarının düşürülmesi bu tür pazarlıkların azalmasına sebep olacaktır. Her ne kadar günümüzde fatura, fiş

³⁶ Akalın, 1996, s.38.

³⁷ Kıldış, 2000, s.193.

³⁸ Bartlett, 2004, s.25.

kesme veya bireylerin bunları talep etmesi belirli bir zemine oturmuş olsa da bunun tam olarak sağlanamadığı sektörler de mevcuttur.

1.4.1.4. Vergi Ortamının Belirsizliği

Mükelleflerin vergilendirme konusundaki en önemli beklentilerinden biri de, ne kadar vergiyi ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Mükelleflerin hiçbir yasal değişiklik olmaksızın uygulamadan (idarenin, denetim elemanlarının ya da yargının uygulamasından) kaynaklanan nedenlerle farklı işleme muhatap kalmaları, siyasal yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık vergi affı çıkarılması veya bir anda ek vergilere başvurulması, mükellefleri vergi yasalarına uymamaya yöneltmektedir.³⁹

Türk vergi mevzuatı çok sayıda yasa hükmü, Bakanlar Kurulu kararı ve genel tebliği ile uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir görünüm içindedir. Mükerrer maddeler, geçici maddeler, değiştirilen maddeler vergilendirmede açıklık ilkesini de zedelemektedir. Bu nedenle vergi yasalarının yeniden redakte edilmesi gerekmektedir. Bu arada mevzuatın vergi idaresi ve mükelleflerce rahatça izlenebilmesi için vergi ile ilgili her türlü hükmün vergi yasalarında yer almasında yarar vardır.

Bir ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali, ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa, sade, kolay anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçağı artar. Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi çok büyük önem taşımaktadır. Vergilerin basit olması, hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin işini kolaylaştırmaktadır.

1.4.1.5. Vergi İdaresi ve Denetimden Kaynaklanan Nedenler

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde belki de en önemli olanı denetim mekanizmasıdır. Mükellefler kendilerinin ne kadar az denetleneceğini bilirlerse, vergi kaçırma konusunda o oranda cesaretli olacaklardır. Fakat ülkemizde vergi inceleme

³⁹ Aydemir, 1995b, s.63.

oranları yüksek seviyelerde gerçekleşmemektedir. Bunun temelinde de vergi inceleme elemanlarının yetersiz olması, vergide uzmanlaşan kişilere özel sektörden son derece cazip tekliflerin gelmesi ve kamunun bu elemanları bünyede tutacak imkanlar sunamaması gelmektedir. İnceleme elemanlarının bir grubunun ayrıca idari teftişte görev almaları da vergisel incelemelerde yoğunluğu azaltmaktadır.

Türk vergi sisteminin tarihi çok eski değildir. Bu nedenle halkımız vergi incelemesine yabancıdır. Birçok vergi mükellefi vergi incelemesinin mahiyeti hakkında henüz yeterli bilgiye sahip değildir. Çoğunlukla tesadüfen incelemeye alınan mükellefler ise incelemenin bir ihbar veya şikayetten kaynaklandığını düşünmektedirler.⁴⁰ Bunun nedeni ise mükelleflerin vergi incelemesi konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması, vergi inceleme oranının yetersizliği ve yapılan çalışmaların kamuoyuna yeterince anlatılmamasıdır. Etkin bir vergi denetimi mükelleflerin gelirlerini kayıt dışına çıkarma cesaretini ortadan kaldıracaktır.

2011 yılı Temmuz ayından önce ülkemizde vergi denetiminde çok başlılık hakimdi. Bu süreçte Maliye Teftiş Kuruluna bağlı Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları Kuruluna bağlı Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığına bağlı çalışan Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri denetim faaliyetini sürdürmekte idi. Fakat 10 Temmuz 2011’de yayınlanan 646 sayılı KHK(Kanun Hükmünde Kararname)’ya göre bu bahsi geçen denetim birimleri, doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet gösterecek olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde birleştirilmişlerdir. Böylece vergi denetiminin tek çatı altında toplanması amaçlanmıştır. İlerleyen bölümlerde Vergi Denetim Kurulunun yapısına değinilecektir.

1.4.1.6. Vergi Adaleti

Vergi adaleti, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemelere de olanak sağlayabilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilir.⁴¹ Vergi sisteminin adil olması, toplam vergi yükünün eşit ödeme gücüne sahip olanlara eşit, eşit olmayanlara ise farklı

⁴⁰ Şeker, 1993, s.56.

⁴¹ Akdoğan,2003, s.188.

biçimde dağıtılmasına ve vergilemede subjektifleştirmenin sağlanmasına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle vergilemede yatay ve dikey eşitliğin sağlanması, adalet ilkesi açısından belirleyici rol oynamaktadır. Yatay eşitlik konusunda karşılaşılan sorunlar, genelde politik amaçlarla belirli kişilere veya konulara ayrıcalık tanıyan muafiyet ve istisnaların varlığından kaynaklanmaktadır. Vergi oranları yüksek iken muafiyet ve istisnaların yaygın olması, bazı iyi organize olmuş çıkar gruplarına yarar sağlarken bunlardan yararlanmayanların vergi yükü altından ezilmelerine neden olmaktadır. Bu da, günümüzde vergi sisteminin özel çıkarlara ve kişilere hizmet ettiği düşüncesinin yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Dikey eşitlik, ortalama vergi oranlarının ödeme gücü ile birlikte arttırılmasını gerektirir ve bunu sağlamak amacıyla artan oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır. Vergi yükünün dengeli dağılması, mükelleflerin vergiye bakışını olumlu etkilerken, bu yükün dengesiz dağılımı, özellikle yüksek yük algılayan mükelleflerin vergiye karşı direncini artırmaktadır.⁴²

1.4.2. İdari Nedenler

Vergileme hizmetinin başarılı bir şekilde sunulabilmesi için, öncelikle vergi idaresi ve denetiminin merkez ve taşra teşkilatının iyi bir şekilde örgütlenmesi ve tüm mükellefleri takip edebilecek bir organizasyon yapısına sahip olması gerekmektedir. Etkin bir vergileme, vergi idaresi, vergi denetimi ve vergi yargısının dengeli, tutarlı ve profesyonelce işleyişi ile mümkündür. Bu üçlüden birinin iyi işlememesi, diğerlerinin de iyi işlememesine neden olur.

Vergi idaresinin başarısı iki temel sorunun çözümüne bağlıdır. Bunlardan birincisi; vergi idaresinin yasalara uymak ve vergi ödemek isteyen mükelleflerin haklı taleplerini karşılayabilme becerisi; ikincisi ise, yasalara aykırı davranan mükelleflerin bu yönelimlerinden vazgeçirilmesinde vergi idaresinin etkin olmasıdır.⁴³

Bu iki noktadan birincisinde, mükelleflerin haklı taleplerinin kaliteli bir şekilde karşılanabilmesi için vergi idaresinde mükellef odaklı bir yönetim ve çalışma anlayışının yerleştirilmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca vergileme hizmetinin hızlı ve

⁴² Gerçek, Yüce, 1998, s.11-12.

⁴³ Aydemir, 1995a, s.44.

profesyonelce sunulabilmesi için, vergi idaresi birimleri arasında iyi koordinasyon ve bilgi akışı ile bunu sağlayacak nitelikli eleman, çağdaş bina, araç-gereç ve iletişim imkanlarının olması gerekir. İkincisinde ise, mükelleflerin yasalara aykırı davranışlarını en aza indirmek için vergi denetiminin çok iyi örgütlenmiş ve caydırıcı olması gerekir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini bilmeleri, yasalara uygun davranmalarına neden olmaktadır. Çünkü etkin bir vergi denetimi zamanında vergisini ödemeyenler için ciddi bir risktir.

Vergi idaresi, diğer kamu idarelerinden farklı olarak halka hizmet sunmak yerine karşılıksız yükümlülük yüklemektedir. Bu nedenle, mükelleflere yükümlülüklerinin iyi anlatılabilmesi ve uygulanabilmesi için, öncelikle vergi idaresinde çalışan personelin mevzuata hakim ve değişiklikleri izleyebilme açısından son derece yeterli ve bilgili olması gerekir. İdeal olanı, vergi idaresi personelinin maliye, muhasebe, finans ve işletme dallarında üniversite eğitimi almış olmasıdır. Mükelleflere yüksek kaliteli hizmet sunulabilmesi için vergi idaresi personelinin alımında ve yükseltilmesinde sıkı ve objektif değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesinin büyük önemi vardır. Ayrıca gelir idaresi personelinin becerilerinin geliştirilmesi ve mevzuat değişikliklerini zamanında takip edebilmesi için sürekli eğitimine önem verilmelidir. Ülkemizde Maliye Bakanlığı bürokratlarıyla, üst düzey yöneticileri ve inceleme elemanları konularında uzman ve başarılı kişilerdir. Ancak, istisnalar hariç vergi dairelerinde çalışan personel klasik devlet memuru zihniyetindedir. Kendine pek güveni olmayan ve motivasyonunu kaybetmiş olan bu personel, vergi yasalarını doğru dürüst bilmemekte ve sürekli değişen mevzuatı takip edememektedir.

Vergileme hizmetinin yapılmasında yeni teknolojilerden yararlanılması, gelir idaresinin etkinliğinin artırılması ve yeni yönetim anlayışının yerleşmesi açısından vazgeçilmez bir destek unsurdur. Gelir idaresinde yeni teknolojilerin kullanılması sayesinde mükelleflerin vergileme ile ilgili işlem ve sorunlarının hızlı ve etkin bir şekilde çözümlenmesi sağlanmakta ve mükelleflerle ilgili veri tabanları oluşturularak, her mükellef hakkında tam ve güvenli bilginin anında elde edilmesi mümkün hale gelmektedir. Yeni teknolojilerden yararlanılması vergi denetiminde etkinliği büyük ölçüde artırmaktadır. Teknolojik imkanlardan yararlanan ülkeler bir taraftan etkin

şekilde vergilendirme işlevini yerine getirirken diğer taraftan vatandaşların vergi sistemine güven duymalarını sağlamaktadırlar.

1.4.3. Sosyal Nedenler

1.4.3.1. Vergi Ahlakı

Mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denilmektedir. Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanır. Vergi bilinci ve vergi ahlakı birbirini tamamlayan temel kavramlardır. Vergi bilinci, vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyet karşısında takındıkları genel tavidir. Vergi bilincinin genel çerçevesi içinde yer alan vergi ahlakı ise, mükellefin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındıkları tavidir.⁴⁴

Vergi ahlakı kişilerin vergi kaçırma imkanları ile de yakından ilişkilidir. Stopaj yoluyla alınan vergilerde kişilerin hemen hemen hiç vergi kaçırılmamaları onların daha ahlaklı olmalarından değil, vergi kaçırma imkanına sahip olmamalarından kaynaklanmaktadır. Bir ülkede kanun hakimiyeti ve kanunlara riayet, aynı zamanda vergi ahlakının da bir göstergesidir.

Vergi bilincinin yerleşmesi ve vergi ahlakının oluşmasında toplumun gelişmişlik düzeyi ve genel kültür seviyesinin doğrudan etkisinin yanı sıra, eğitimin, basın yayın organlarının işlevine rağmen, toplumda vergi adaletinin sağlanamaması, vergilerin kamu otoritelerince savurganca kullanıldığı veya bazı kesimlere transfer edildiği kanaatinin yaygınlaşması halinde başarı beklemek mümkün değildir. Bu doğrultuda ülkemizde, rüşvetin, yolsuzluğun, adam kayırmanın, rant kollamanın önüne geçecek tedbirlerin alınarak devlete olan güvenin, inancın yeniden sağlanması temin edilmelidir. Bu ortamı sağlayacak olan devlettir. Devlet, tüm kurum ve kuruluşları ve her alandaki

⁴⁴ Schmolders, 1976, s.97.

icraatı ile vatandaşın yanında olduğunu samimi bir şekilde hissettirmelidir. Vergi kayıp ve kaçığına yol açanların kendilerine göre haklı gerekçelerini oluşturan söz konusu nedenlerin ortadan kaldırılması halinde vergi gelirlerinde önemli artışlar beklemek mümkündür.⁴⁵

1.4.3.2. Mükellefin Kamu Harcamalarına Bakışı

Vergi ödeyenlerin üzerinde en çok durdukları konulardan birisi; toplanan vergilerin nerelere ve nasıl harcıandığıdır. Gerçekten de vergilerin kimlerden ve nasıl alınacağı ayrıntılı bir biçimde düzenlendiği halde, kamu harcamalarının kimler için ve nasıl yapılacağına dair düzenlemeler yoktur. Diğer tüm koşullar vergileme için en uygun ortamı hazırlasa bile; toplumda, alınan vergilerin kötü harcıandığına dair bir kanı oluşmuşsa, vergiye karşı ciddi bir direncin oluşması kaçınılmazdır. Bu nedenle, kamu harcamalarının, vergi ödenmesi ve dolayısıyla da kayıt dışı ekonominin gelişimi üzerinde doğrudan belirleyici etkisi vardır. Kamu harcamalarının toplumun beklentilerini karşılayacak biçimde yapılmaması ve savurganlık vergi ödeyenler için önemlidir. Ekonomik ve sosyal gelişim için acil olan yatırımların yeterli düzeyde yapılmaması, eğitim, sağlık, adalet, ve savunma gibi konularda ortaya çıkan sorunların çözülmemesi karşısında, gereksiz ve toplumun gözünde lüks olan harcamaların artma eğiliminde olması vergi ödeyenleri, vergi ödemekten caydırmaktadır.⁴⁶

Vergilerin verimli kullanılmadığı, kamu kesiminde yolsuzlukların yapıldığı haberlerinin ayyuka çıktığı bir ortamda, mükelleflerin devlete olan inancı ve güveni sarsılmaktadır. Çok önemli olan bu psikolojik faktör, mükelleflerin vergilerini devlete ödemek yerine kaçırıp, kendilerinin verimli gördükleri alanlarda kullanmalarına neden olmaktadır.

Yukarıda bahsettiğimiz olay, yani mükelleflerde devletin etkin çalışmadığı, kaynakların israf edildiği kanısı yerleşmişse, devlete bağlılık duygusu, ardından da vergi ahlakı zayıflayacaktır. Yolsuzluklar bunun etkisini daha da arttırır. Ülkemizde bu

⁴⁵ Tosuner, 1995, s.71.

⁴⁶ Aydemir, 1995b, s.55-56.

konuda yapılan bir araştırma, vergi mükelleflerinin % 97'sinin ödedikleri vergilerin layıkıyla gerekli yerlere sarf edilmediğini düşündüğünü göstermektedir.⁴⁷

1.4.4. Siyasi Nedenler

1950 yılından günümüze kadar vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, iktisadi kriz dönemlerinin hemen arkasından, kamu gelirlerini artırmak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Siyasi karar mekanizmalarına baskı imkanı olan grupların faaliyetleri yasal olarak vergi dışı bırakılmıştır. Aşarın kaldırılmasıyla çiftçi kesiminin rahatlatılarak geniş halk kesiminin desteği temin edilmiştir. Azalan aşar vergisi geliri, istihlak vergisi ile telafi edilmiştir. Bir vergi yükü azalırken diğeri artırılmıştır. Ayrıca 1980 sonrasında verilen teşvikler, konulan istisna ve muafiyetler, dengesizliği büyüttüğü gibi, piyasa payı yüksek; her alanda faaliyet gösteren işletme türlerini- holdingleri- ortaya çıkarmıştır.

Bu arada daha önce mevcut olan servet beyanı müessesesinin kaldırılmasının haklı sebepleri ortaya konabilmiş değildir. Türkiye Büyük Millet Meclisi ile pek çok meslek sahiplerinin ve pek çok kurum yöneticileri ile üyelerinin mal beyanına tabi tutulduğu ülkemizde vergi mükelleflerinin mal beyanının dışında bırakılması haklı sebeplerle savunulamaz. Bu bakımdan gerek kara paranın aklanmasının önlenmesi gerekse kayıt dışı ekonomiden sağlanan kazançların vergilendirilmesi için servet beyanı müessesesinin yeniden yasallaştırılmasına ihtiyaç vardır.⁴⁸

Gelişmiş ülkelerin demokrasilerinde, devletin vatandaşı denetlemesinin yanında, vatandaş da devleti denetleme hakkına ve yetkisine sahiptir. Gelişmekte olan ülkelerdeki demokrasi anlayışına göre ise, kanunlara tabi olanlar ve kanunları uygulayanlar, kanunların oluşumuna katılamamakta ve ayrıca vatandaşlar da devleti denetleme hakkına sahip olamamaktadırlar. Kanunların oluşumuna katılamayan veya kanunların uygulanmasını denetleyemeyen vatandaşlar, tepkilerini kayıt dışı faaliyetlere kayarak ortaya koyabilmektedirler. Devlete bağlılığın azalması, bir diğer deyişle devletin saygınlığını yitirmesi, ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında tutulmasının toplum

⁴⁷ Kızılot, Çomaklı, 2004, s.133.

⁴⁸ Kıldış, 2000, s.98-99.

tarafından hoşgörü ile karşılanmasına neden olarak, kayıt dışı ekonominin gelişmesine yol açmaktadır.

1.5. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ

Kayıt dışı ekonominin ölçümüne yönelik çeşitli çalışmalar yapılmış ve farklı yöntemler geliştirilmiştir. Fakat bu yöntemler her zaman tam netice verememiştir. Bakıldığında kayıt dışı ekonominin boyutlarını kesin olarak ölçmek mümkün olsaydı o zaman kayıt dışı ekonomi olmazdı. Ayrıca bu konu ile ilgili temel zorluk bu kayıt dışı faaliyetlerde yer alanların kimler olduğu, bu tarz faaliyetlerin ne kadar sıklıkla ortaya çıktığı ve büyüklüklerin tespitidir. Bunun nedeni ise kesin olarak bilinen, ancak sürekli olarak gizlenen bir olguyu tespit etmeye çalışmaktır. Gizli ekonomik faaliyetlerin vergilendirilememesi sebebiyle cezalandırılma olasılığı bu gizli tutulma sürecini ortaya koymaktadır.⁴⁹

Kayıt dışı ekonominin ölçülmesinin özel bir önemi vardır. Buna göre bir ekonomide kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı geniş bir alana yayılmışsa, o ülkenin milli gelir, istihdam, büyüme hızı, kişi başına gelir, dış ticaret haddi gibi önemli ekonomik göstergeleri de gerçeği göstermekten uzaklaşır. Kayıt dışı ekonominin ölçümünde iki temel yaklaşım üzerinde duracağız. Bunlardan biri doğrudan ölçme yöntemi olup anketlerle ölçümü içermekte iken, bir diğer yöntem olan dolaylı ölçme yöntemi ise makro ekonomik göstergelere göre ölçüm yapmaktadır.⁵⁰

1.5.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri

Doğrudan ölçme yönteminde esas olarak kullanılan anket tekniğidir. Buna göre yapılan anketler ile mikro temelli bireysel davranışlarla kayıt dışı ekonomi hesaplanmaya çalışılmaktadır. Bu anketlere örnek olarak; hane halkı anketleri, işyeri anketleri, zaman kullanım anketleri, vergi anketleri vb. örnek olarak verilebilir. Bahsedilen yöntemler, tahminlerin temelini oluşturur ve ulusal istatistik birimlerince kullanılır. Burada önemli olan nokta ise anket araştırmasının kimin tarafından

⁴⁹ Lemieux, 2007, s.13.

⁵⁰ Lemieux, 2007, s.14.

yapıldığıdır. Örneğin araştırmayı yapan istatistik kurumu, vergi dairesi ve kamu otoritesi ise gelir elde edenlerden doğru cevap vermelerini beklemek yanıltıcıdır. Bankaların araştırma yapması halinde de, banka nezdinde kredibilitesini artırmak isteyenler, gelirlerinin daha yüksek göstermek için yanıltıcı cevaplar verebilirler.

Anket yönteminin birtakım dezavantajları vardır. Öncelikle, ankete katılanların sorulara vermiş oldukları cevaplarda ne kadar dürüst oldukları anketin güvenilirliğini belirleyen önemli bir husustur. Sonuçta kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ölçmek için yapılacak bir ankette, katılanların vergi kaçırma, fuhuş, uyuşturucu ticareti, hırsızlık gibi yasal olmayan faaliyetleriyle ilgili açık açık bilgi vereceklerini düşünmek fazla iyi niyetlice olacaktır. Bu nedenle, ankete katılanların isimlerinin kesinlikle gizli tutulacağı ve verecekleri cevaplardan asla yasal bir takibe girmeyeceklerinin garanti edilmesi ve yasadışı faaliyetlerin araştırmalara dahil edilmemesi halinde bu yöntemden kesin sonuçlar elde etmek mümkündür. Fakat, yine de, bu yöntem kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin sınırlı tahminler verir. Anket yöntemiyle elde edilen sonuçlar, diğer tahmin yöntemlerine göre, kayıt dışı ekonominin en alt sınırını vermektedir. Bunların yanında, anket yönteminden yola çıkılarak bir ekonomide kayıt dışı ekonominin uzun vadeli gelişimini ve seyrini takip etmek zordur. Ayrıca anket yönteminin maliyetli ve zaman gerektirir boyutta olması da bir başka dezavantajdır.

Bir diğer doğrudan ölçme yöntemi ise, vergi kayıtlarını inceleme yöntemidir. Vergi kayıtlarını inceleme yöntemine iki farklı şekilde ele alınmaktadır. Buna göre vergi otoriteleri, vergi kayıtlarından bir mükellef seçerek, mükellefin beyan ettiği gelirle ve (varsa) sakladığı geliri ya da başka bir ifadeyle gerçek geliri arasındaki farkı bulmaya çalışmaktadırlar. Ancak bu yöntemin olumsuz yönleri vardır. Bunlardan birincisi, mükellefin vergi kayıtlarından tesadüfi olmadan seçilmesidir. İkincisi, sadece kayıtlı mükelleflerin vergi kayıtları incelenmektedir. Diğer bir deyişle, kayıt içinde görünüp kayıt dışı faaliyetlerde bulunan birey ve kurumlar incelemeye tabi tutulurlar.

İkinci yönteme göre ise vergi inceleme sonuçlarından hareketle kayıt dışı ekonomi tahminleri yürütülmektedir. Fakat tamamen kayıt dışı çalışan mükelleflerin

mevcut olması söz konusu yöntemle elde edilen sonuçların kayıt dışı ekonomi boyutuyla ilgili kısıtlı bilgi verilmesine neden olmaktadır.

1.5.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri

Dolaylı ölçme yöntemlerinde ana eksen makro verilerdir. Bunların içinde dört temel makro büyüklük dolaylı ölçüm yöntemlerini oluşturmaktadır. GSMH verileri, istihdam verileri, vergi denetimi ile ilgili veriler ve parasal veriler ayrı ayrı yaklaşım olarak incelenmektedir.⁵¹

Bu yaklaşımda doğrudan yöntemlerin aksine, kayıt dışı ekonomi ile ilgili uzun süreli eğilimler elde edilebilmekte ama detaylı bilgi sağlanamamaktadır. Şimdi bu yöntemleri inceleyelim.

1.5.2.1. Değişik Yöntemlerle Hesaplanan GSMH Büyüklüklerinin Karşılaştırılması

Makro ekonomik veriler göz önüne alındığında GSMH, üretim (Q), harcamalar (C) ve gelir (Y) olmak üzere üç ayrı değişken vasıtasıyla hesaplanabilir. Tablo 1’de bu üç değişken üzerinden nasıl hesaplama yapıldığı gösterilmiştir. Kayıt dışı ekonominin olmadığı varsayımı altında bahsi geçen üç değişken üzerinden hesaplanan GSMH’nın birbirine eşit olması beklenir.

⁵¹ Prokhorov, 2001, s.3.

Yani; GSMH = GSMH (Q) = GSMH (C) = GSMH (Y)

Tablo 1 : Milli Gelirin Üç Yoldan Hesaplanması

Üretim Yolu	Harcamalar Yolu	Gelir Yolu
(Gayri Safi Katma Değerler)	Özel Nihai Tüketim	Maaş ve Ücretler
Tarım	+Devlet Nihai Tüketimi	+Mülkiyet Geliri
+İmalat	+Gayrisafi sabit sermaye teşekkülü	Net kira
+Elektrik, gaz, su	+Stok değişimleri	Net faiz
+İnşaat	+Mal ve hizmet ihracatı	Temettü
+Ticaret	-Mal ve Hizmet İthalatı	+Net kar
+Ulaştırma	+Dış alem net faktör gelirleri	-Aşınma ve eskinme
+Konut		+Dolaylı vergiler
+Hizmetler		-Sübvansiyonlar
+İthalat Vergileri		
+Dış alem net faktör gelirleri		
Gayri Safi Milli Hasıla =	Gayri Safi Milli Harcamalar =	Gayri Safi Milli Gelir =

Kaynak: Özsoylu, 1996,s. 35

Fakat kayıt dışı ekonominin olduğu bir ülkede bu üç değişken de farklı rakamlar olarak karşımıza çıkacaktır. Bu yöntemde ya harcamalar yoluyla elde edilen GSMH ile gelirler yolu ile elde edilen GSMH karşılaştırılır ya da üretim yoluyla elde edilen GSMH ile harcamalar yoluyla bulunan GSMH karşılaştırılarak, bir ekonomide kayıt dışılığın büyüklüğüne ilişkin tahminde bulunulur.⁵²

Gelir-Harcama farkına dayalı yaklaşım (harcamalar yoluyla elde edilen GSMH ile gelirler yolu ile elde edilen GSMH farkı) kayıt dışı ekonomide faaliyet gösterenlerin gelirlerini gizleyebileceği ancak harcamalarını gizleyemeyeceği varsayımına dayanır. Güçsüz sendikalar ve dağınık bir emek piyasasının varlığı, küçük üreticiliğin yaygın olduğu, kentleşmenin hızlı olduğu ve kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaştığı

⁵² Prokhorov, 2001, s.5.

gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde gelirler yolu ile tahmin edilen GSMH rakamı en düşük, harcamalar yoluyla bulunan GSMH ise en yüksek değeri alacaktır.⁵³ Ancak, ölçüm hatalarının olabilmesi ve kayıt dışı ekonominin dışındaki birtakım nedenlerden dolayı gelir ve harcama arasında fark olabilir.⁵⁴

Bu yaklaşımın bir diğer uygulaması olan üretim yoluyla elde edilen GSMH ile harcamalar yoluyla bulunan GSMH karşılaştırmasında GSMH'nın genelde üretim yolu ile hesaplanması ve gelirler yolu ile GSMH'nın tespitinin sadece bir tahmin olması vesilesiyle harcamalar yoluyla bulunan GSMH rakamları üretim yolu ile bulunan GSMH rakamları ile karşılaştırılır.

Ancak, yüksek oranda dolarizasyon ve altın cinsinden tasarrufların bulunduğu ekonomilerde ve yurtdışına transferlerin varlığında GSMH yaklaşımı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin hesaplanması çok da gerçeği yansıtamayacaktır.⁵⁵

1.5.2.2. İstihdam Yaklaşımı

Bu yaklaşımda kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusundaki tahmin sivil işgücü arzına ve istihdamın belli bir zaman aralığındaki gelişimine bakılarak yapılır. Şöyle ki; sivil işgücü arzının toplam nüfusa oranı ile istihdamın toplam nüfus içindeki payındaki değişimlerin aynı doğrultuda olması beklenir. Eğer sivil işgücünün toplam nüfusa oranı belirli bir düzeyde kalırken, istihdamın toplam nüfusa oranı düşüyorsa, bu, toplam istihdam içinde kayıt dışı istihdamın payının arttığının bir göstergesi olarak kabul edilebilir.⁵⁶

Bu yaklaşımla kayıt dışılığı tahmin, ülkelerin istatistik kurumlarınca hazırlanan istihdam ve nüfus tablolarının incelenmesiyle kolayca yapılır. Bu anlamda uygulanması basit bir yöntemdir ve yıllar itibariyle kayıt dışı ekonomideki gelişmeleri görmek için bu yöntemden rahatça faydalanılabilir.

⁵³ Bakkal, 2007, s.116.

⁵⁴ Çetintaş, Vergil, 2003, s.21.

⁵⁵ Us, 2005, s.105.

⁵⁶ Temel, Şimşek, Yazıcı, 1994, s.3.

Fakat bu yöntemin bir takım eksiklikleri vardır. Kırsal alandaki kadın nüfusun toplam istihdam içinde yer alması, kente göç halinde bulunanların organize kesimde çalışmaması halinde işgücüne dahil edilmemesi ve okullaşma oranının zaman içinde artışı gibi sosyal gelişmelerin sivil işgücünün toplam nüfusa oranının gerilemesine neden olması, bu yöntemle yapılacak tahminin güvenilirliğini etkilemektedir.

Ayrıca, bu yöntemde ikinci işi olanlar hesaplamalara dahil edilmez. Bu nedenle, bu yöntemde kayıtlı ve kayıt dışı her iki sektörde faaliyet gösterenlerin tespit edilmesi güçtür.⁵⁷

1.5.2.3. Vergi Denetimi Yaklaşımı

Kayıt dışı ekonominin tahmin edilmesinde, vergi incelemeleri sonucunda mükelleflerin beyan etmediği gelir tutarı esas alınarak kayıt dışı kesim tahmin edilmektedir.

Beyanın esas olduğu Türk Vergi Sisteminde, mükellef vergiye tabi gelirlerini vergi dairelerine beyan etmektedir. Beyanlar; şahsi hatalar, mükellefin kasten hatalı hesaplama yapması, kanunların yanlış yorumlanması gibi sebeplerle doğru olmayabilir. Vergi incelemesinde mükellefin beyanları incelenir ve yanlışlık varsa düzeltilerek matrah farkı bulunur. İnceleme neticesinde incelenen beyanlar nispetinde bir gelir büyüklüğü vergi kapsamına dahil edilebilmektedir.

Ancak vergilendirilmeyen ekonomi ile kayıt dışı ekonomi birbirinden farklı kavramlardır. Bazı faaliyetler vergilendirilmediği halde milli gelir büyüklüğü içerisinde yer alabilir. Örneğin; bir mal ve hizmetin satışı vergilendirilmediği halde üretimi, milli gelir hesabında dikkate alınmıyor olabilir. Burada Maliye Bakanlığı hesaplarında yer alan ancak çeşitli nedenlerle vergi alınamayan ekonomik faaliyetler tahmin edilmeye çalışılmıştır. Bulunan değer hem vergilendirilmeyen hem de kayıt dışı ekonomiyi kapsayabileceği gibi vergilendirilmeyen ancak kayıt içerisinde yer alan değerleri de kapsayabilir. Ancak Maliye Bakanlığı kayıtlarına girmemiş faaliyetlerin kapsanması söz

⁵⁷ Çetintaş, Vergil, 2003, s.23.

konusu değildir. Bulunan değerlerin bu çerçevede değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

1.5.2.4. Parasalcı Yaklaşım

Bu yöntemin temel hareket noktası, yapılan ödemelerde çek ve nakit para kullanımının kayıt dışı ekonomi hakkında bir takım ipuçları verebileceğidir.

Parasalcı yaklaşımların kabul etmiş olduğu en önemli varsayım, kayıt dışı ekonomide yapılan ödemelerin büyük bir çoğunluğunun, bu konudaki denetimlere imkan vermemek bakımından, nakit para ile yapılmakta olduğudur. Buna göre, kayıt dışı ekonomide oluşacak gelişmeler kendisini parasal büyüklüklerde, özellikle nakit para stokunda gösterecektir. Bu yaklaşımda $MV=PT$ olarak bilinen Fisher eşitliğinden yararlanılmaktadır. Bu yöntemin avantajı alıverişlerde her türlü ödeme aracının kullanıldığını varsayması, dezavantajı ise işlem hacmi miktarının hesabında karşılaşılan güçlüktür.

Bu yöntemle yapılan çalışmaların başarı oranı, üzerinde çalışma yapılan ülkenin para ekonomisinin gelişmişlik oranı ile doğru orantılıdır.

Parasalcı Yaklaşım; Sabit Oran Yaklaşımı, İşlem Hacmi Yaklaşımı ve Ekonometrik Yaklaşım olarak 3 başlık altında ele alınabilir.

1.5.2.4.1. Sabit Oran Yaklaşımı

İlk kez 1958 yılında Cagan tarafından kullanılan, 1977 yılında Gutmann tarafından geliştirilen bu yaklaşımda para piyasasındaki hareketlerden yola çıkılarak kayıt dışı ekonominin boyutları belirlenmeye çalışılır.⁵⁸ Bu yöntemin dayandığı temel varsayımlar şunlardır:

-Dolaşımda bulunan paranın kayıtlı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde kullanılan para miktarının toplamına eşit olması,

⁵⁸ Bank of Canada Review, 1994, s.42.

- Nakit para/vadesiz mevduat oranının zaman içinde değişmemesi
- Bir lke ekonomisinde, kayıt dışılığın olmadığı bir dönemin mevcut olması,
- Hem kayıtlı sektörde hem de kayıt dışı sektörde paranın gelir dolaşım hızının aynı olması,
- Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde ödemelerin genelde peşin para ile yapıldığı ve ek, senet gibi ödeme araçlarının kullanılmaması şeklinde dir.

Para piyasasındaki hareketlerden yola çıkılarak kayıt dışı ekonominin boyutlarının belirlenmeye çalışıldığı bu yaklaşımın hareket noktası; kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde ödemelerin genelde peşin para ile yapıldığı ve ek, senet gibi ödeme araçlarının kullanılmaması bu nedenle, kayıt dışı ekonominin olmadığı dnelerde dolaşımdaki para hacminin mevduata oranının sabit kalması ve bu oranın zaman içinde artması, paraya olan talebin artması ve dolayısıyla, kayıt dışı ekonominin de büyümesidir.⁵⁹

Fakat bu yaklaşımın dayandığı varsayımların geçerliliği hakkında önemli kuşkular vardır. Bunlardan birincisi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde ödeme aracının peşin para olduğu ve paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğunun kabul edilmesidir. Oysaki kayıt dışı ekonomide ek ve senet de yaygın bir ödeme aracıdır ve ayrıca, kayıt dışı ekonomide büyük lde nakit para kullanıldığı için paranın dolaşım hızı kayıtlı ekonomiye göre daha hızlıdır.

Yaklaşımda kayıt dışı ekonominin olmadığı bir dönemin belirlenmesinde, doğru bir dönemin seçilmesi önemlidir. Yanlış bir dönem seçilmesi halinde elde edilen sonuçlar da gerçeklikten uzaklaşacaktır.⁶⁰

⁵⁹ Sarılı, 2002, s.37.

⁶⁰ Ilgın, 1999,s.58.

1.5.2.4.2. İşlem Hacmi Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre Fisher'in miktar teorisi eşitliği kullanılarak işlem hacminin milli gelire oranındaki değişikliklerden kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır.⁶¹

$$MV = PT$$

M: Para miktarı

V: Paranın dolaşım hızı

P: Genel fiyat seviyesi

T: İşlem hacmi

$$M = C + D$$

$$(C + D) v = PT$$

$$\begin{aligned} \text{Kayıt Dışı Ekonomi} &= vM - Y_r \\ &= Y - Y_r \end{aligned}$$

Bu yaklaşımda **PT / Nominal GSMH** oranı bilinmekte olup, bu oran sabittir. Belirli bir dönemde **Mv**'nin belirlediği GSMH rakamı ile istatistiklerle açıklanan GSMH arasındaki fark kayıt dışı ekonomide yaratılan geliri vermektedir.⁶²

Kayıt dışı ekonomide peşin para yanında çek ve senet ile ödeme araçlarını da dikkate alması, yaklaşımın sabit oran yaklaşımına göre avantajlı olmasına yol açmaktadır. Paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğunu varsayması ve işlem hacminin güç olması ise yaklaşımın önemli eksikliğidir.⁶³

1.5.2.4.3. Ekonometrik Yaklaşım

Tanzi tarafından 1993 yılında kullanılan yöntemdir. Nakit para talep fonksiyonuna vergi değişkenini de ilave ederek kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü

⁶¹ Feige, Cebula, 2011, s.2.

⁶² Kılıç, 2011, s.103.

⁶³ Sarılı, 2002, s.40.

hesaplamaya çalışmıştır. “Para talebinin gelir vergilerine duyarlılığını ölçerek yasa dışı amaçlar için kullanılan para miktarının tahmin edilmesine dayanan bir yaklaşımdır.”⁶⁴

Bu yaklaşımın temel varsayımları; kayıt dışı ekonominin, yüksek vergi oranlarına bağlı olarak ortaya çıkmakta olduğu ve kayıt dışı ekonomide işlemlerin nakit para aracılığı ile yürütüldüğüdür. Ayrıca paranın dolaşım hızının, kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğu varsayılmaktadır. Bu yaklaşımın üstünlüğü, herhangi bir yılda kayıt dışı ekonominin olmadığı varsayımına gerek duyulmamasıdır.

1.6. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ETKİLERİ

Kayıt dışı ekonominin etkilerine bakıldığında daha çok olumsuz yönlerinin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Fakat bazı yazarlarca olumlu etkilerinin olduğu da ifade edilmiştir. Burada öncelikle kayıt dışı ekonominin olumlu olduğu düşünülen etkilerinde söz edip, ardından literatürde daha çok değinilen olumsuz etkilerinden bahsedeceğiz.

1.6.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri

- Kayıt dışı ekonomide kayıtlı ekonomideki vergi, sigorta primi vb. kamusal yükümlülüklerin olmaması, kayıt dışı üretim maliyetlerinin ve satış fiyatlarının görece olarak düşük gerçekleşmesine yol açmakta ve böylece kayıt dışı ekonomiye yurt içi ve yurt dışı pazarlarda rekabet gücü kazandırmaktadır.⁶⁵
- Kayıtlı ekonominin yüksek maliyetler sonucu istihdam edemediği kişilere iş sağlamaktadır.
- Devletin bastığı para (emisyon) ve aldığı iç/dış borçlar kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye transfer edildiğinde, çoğaltan etkisi yaratarak tasarrufları yatırıma dönüşme hızını, oranını ve büyüme hızını artırmaktadır.

⁶⁴ Çetintaş, Vergil, 2003, s.22.

⁶⁵ Fleming, Roman, Farrel, 2000, s.390.

- Devlete ödenen vergi israfa varan gereksiz harcamalar ve transferlerle verimsiz bir şekilde kullanılırken, ödenmeyen vergi üretime, istihdama ve yatırıma kaynak oluşturmaktadır.
- Kayıt dışı işlemler ekonomide yarattığı talep nedeniyle işsizliği ve yoksulluğu azaltıcı ölçüde gelir dağılımını olumlu etkilemektedir. Bu sayede sosyal patlamaları engeller.
- Kayıt dışı ekonomi, kayıtlı ekonominin müşterisidir. Kayıt dışı işlemler sonucu elde edilen fonlar, menkul kıymet borsaları ve bankacılık sistemi kanalıyla mali kaynak sağlamaktadır.
- Kayıt dışı ekonomide bürokratik işlemler ve gereksiz giderler olmadığından kaynaklar doğrudan mal ve hizmet üretimine kanalize olmakta, maliyetler düşmekte, işletme sermayesi gereksinimi azalmakta, üretim artmaktadır.
- Kayıt dışı ekonomide işlemler genelde nakit para ile yapılmakta ve elde tutulan nakdin reel gücünün enflasyon vergisi ile aşındırılması suretiyle devlete aktarılan tutar kadar devlete gelir sağlanmaktadır.⁶⁶

1.6.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri⁶⁷

- Kayıt dışı işlemler nedeniyle ödenmeyen vergiler bütçe açığına yol açmaktadır. Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında kalması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve sonuçta devletin vergi gelirleri azalmaktadır. Devletin vergi gelirlerinin azalması sonucu doğan bütçe açıkları ya borçlanma ya da para basma yoluyla karşılanır. Bütçe açıkları, borçlanma yoluyla karşılandığı takdirde faiz oranları yükselmekte dolayısıyla özel sektörün yatırım maliyetlerini arttırarak yatırımları

⁶⁶ Fleming, Roman, Farrel, 2000, s.392.

⁶⁷ Binbirkaya, 2006, s.105.

azaltmaktadır. Yatırımların azalması, işsizliği arttırarak işsiz kitlelerin kayıt dışı ekonomide çalışmasına neden olmaktadır. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla karşılanması sonucu artan faiz oranları nedeniyle kamu borçlanma maliyeti de artmakta dolayısıyla bütçe açıkları daha da artmaktadır. Bütçe açıklarının Merkez Bankası aracılığıyla para basılarak karşılanması, enflasyon oranının yükselmesine dolayısıyla gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır.⁶⁸

- Kayıt dışı ekonomi içinde faaliyet gösterenler ödemeleri gereken vergileri ödemeyip kendi servetlerine eklediklerinden, vergisini tam ödeyenlere göre adaletsiz bir duruma sebebiyet verirler. Vergi yükünün adaletsiz dağılımı gelir dağılımının bozulmasına ve adaletsizliğe yol açar.
- Kayıt dışı olarak üretilen mal ve hizmetler daha düşük fiyatla satıldığından kayıtlı mükellefler aleyhine haksız rekabet ortamı oluşmaktadır. Kayıt dışılığın olduğu sektörlerde vergi, sigorta ve diğer kesenekler ödenmediği için bu sektörler lehine bir durum ortaya çıkar. Diğer taraftan, resmi kayıtların tutulduğu sektörlerde faaliyette bulunanların, vergi, sigorta ve diğer kesintilerden dolayı üretim maliyetleri artmaktadır. Bunun sonucunda, dürüst vergi mükellefleri açısından haksız rekabet ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi nedeniyle, üretim kaynakları vergilendirilmeyen sektörlerde kayabilmekte ve dolayısıyla kaynaklar da verimsiz alanlarda kullanılabilir. Şöyle ki, vergi veren sektör vergiye rağmen, kayıt dışı sektörün yanında varlığını sürdürebiliyor ise, bu sektör kayıt dışı çalışana göre daha verimli demektir. Bu durumda, kayıt içi sektörden enformel sektöre kaynak aktarımı ekonomideki genel verimliliği düşürürken, formel sektörün verimliliğini arttırabileceği halde, vergi vermeme marjını kullanan kayıt dışı sektör ise, verimsizlik üzerine faaliyetini sürdürmeye devam eder. Kaynakların daha düşük verimli alanlarda istihdamı ise, genel düzeyde verimsizliği ifade eder ve bunun sonucunda da ekonominin genel verimlilik düzeyi geriler ve fiili gelir artışı

⁶⁸ Schneider, 2000, s.413.

potansiyel gelir yaratma kapasitesinin altında kalmış olur. Başka bir ifade ile kayıt dışılık yoluyla önü açılan sektörler genel verimliliğin altında kaynak kullanma eğilimi içine girmiş olur. Kaynak dağılımında etkinliğin sağlanamaması ve kaynakların verimli olarak kullanılamaması ekonominin sağlıklı ve dengeli büyümesini engellemektedir.

- Kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmediğinden kayıtlı ekonomide belirlenen ekonomik göstergeler (enflasyon, işsizlik, büyüme oranları ve milli gelir)gerçekte olduğundan farklı çıkmaktadır. Çünkü resmi ekonomik göstergeler sadece kayıtlı ekonominin göstergeleridir. Ekonomik verilerin, milli istatistik içinde gerçeği yansıtmaması refahı olumsuz yönde etkilemekte ve birçok gösterge milli istatistiklere girmediği için ekonominin durumu hakkında yanlış bilgi vermekte ve bu verilere göre uygulanacak iktisadi ve mali politikalardan beklenen sonuçlar alınamamaktadır.

- Kayıt dışı ekonomi devlete karşı bir başkaldırı yaratmakta, ahlaki değerleri bozmakta ve sonuçta enflasyon ve işsizliği artırırken yatırımları ve üretimi azaltmakta, sosyal barışın bozulmasına, suç ve suçlu sayısının artmasına yol açmaktadır.

- Kayıt dışı çalışanların sayısı arttığı ölçüde sigortasız çalışanların sayısı artacağından bu durum sosyal güvenlik kurumlarının mali yapısının bozulmasına sebep olacaktır.

- Vergi kaçak ve kaybının hoşgörüsü ile karşılanması, toplumdaki suç anlayışını değiştirmekte, devlete ve topluma karşı işlenen suçlara gösterilen hoşgörüsü ile başlayan süreç, toplumsal ahlak anlayışında çöküntülere yol açabilmektedir.

- Ağır vergi yükünden kurtulmak amacıyla gelişen kayıt dışı ekonomi, yüksek oranlı ve sürekli enflasyon ile karşılaştığında, satın alma gücünü korumak için efektif yabancı paraya sığınmakta (para ikamesi), kayıt dışı ekonomik işlemlere katılan özellikle alt gruplar dolarize olarak serbest kur-

resmi kur rekabeti başlatmakta ve kur makası sorununu büyüterek, zaman zaman kriz tetikleyicisi de olabilmektedir.

1.7. VERGİSEL AÇIDAN KAYIT DIŞI EKONOMİ KAVRAMI

Kayıt dışı ekonominin vergisel anlamdaki tanımı; vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmıŐ faaliyetler bütünü şeklindedir.⁶⁹ Vergi yasalarının verginin konusu olarak belirlediği, ancak vergi dışında kalan faaliyetler ile yasaların vergi konusu olarak belirlemediği yasal olmayan bazı faaliyetler (uyuşturucu satışı, kumar vs.) vergi dışında kalabilmektedir. Bunların dışında yasa dışı olmamakla birlikte bir takım vergi sığınakları ya da yasalardan kaynaklanan bazı vergi boşlukları da vergiden kaçınmaya fırsat yaratabilmektedir. Burada yasal olarak vergi ödememe durumu, yani “vergiden kaçınma” söz konusudur. Oysa yukarıda da belirtildiği gibi, yasalarda vergi konusu olan işlem ve faaliyetlerin vergi idaresinin bilgisi dışında sürdürölmesi ya da vergi idaresinin bilgisi dahilinde olmakla beraber, çeşitli yöntemlerle vergi matrahının eksik olarak beyan edilmesinden kaynaklanan “vergi kaçakçılığı” da söz konusu olabilir.⁷⁰ Bu açıdan vergi kaçırma, vergi mevzuatının çığnenmesi olarak icra edilmektedir. Vergi kaçırın kişi, yasa dışı bir iş yapmış olmakta ve bunun ortaya çıkma ihtimali nedeniyle endiŐe duymaktadır.⁷¹

Türkiye’de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyük kısmı, vergi idaresinde kaydı bulunan fakat defter ve belgelerinde ticari faaliyetlerinin bir kısmı yer almayan yükümlöler tarafından yapılmaktadır. Ticari faaliyette bulunduğu halde, vergi idaresine bildirilmeyen ve mükellefiyet kaydı yaptırmayanların sayısı, diğer gruba göre daha azdır. AlıŐveriŐte belge almayan veya fiş pazarlığı yapan tüketicisi, kira gelirini beyan etmeyen veya düşük beyan eden ev sahibi, sattığı malın bir kısmına fatura kesmeyen tüccar veya sanayici, bordroda gösterilen ücretin üzerinde ücret alan işçi, sattığı zirai ürününden stopaj yapılmasını istemeyen köylöl vb. kayıt dışı ekonomiden menfaat sağlamakta ve kayıt dışı ekonomiden sorumlu bulunmaktadır.⁷²

⁶⁹ Ay, 2006, s.59.

⁷⁰ Aktan, Savaşan, 2009, s.10-11.

⁷¹ Sandmo, 2004, s.4.

⁷² Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı DPT, 2001, s.32-33.

1.7.1. Vergisel Açıdan Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri

İktisatçılar ve siyasiler açısından kayıt dışı ekonomi kavramı son 30-35 yıldır dikkat çekici bir unsur olarak göze çarpmaktadır. Bu durumu oluşturan nedenlere baktığımızda; yüksek vergi oranı, durgunluk, artan işsizlik, sosyal güvenlik yükü, kayıtlı ekonomideki kanuni düzenlemelerin çokluğu, özellikle işgücü piyasalarında mesaide kısıtlama, erken emeklilik, birden fazla işte çalışmanın yasaklanması, hükümet politikaları ve vergi oranlarından kaynaklanan hoşnutsuzluk gibi faktörlerin kayıt dışı ekonomiye ve dolayısıyla vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yol açmakta olduğunu söyleyebiliriz.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığına yol açan, pek çok sebep sayılmakla beraber, genel görüş olarak aşağıda belirtilen maddeler üzerinde fikir birliği olduğu söylenebilir;

- Vergi mevzuatındaki karmaşıklığın, kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırması,
- Vergi oranlarının yüksekliği ve bu oranlarının sık değişmesi
- Vergi Mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalar,
- Vergi ceza sisteminin caydırıcı zayıf olması,
- Vergi kanunlarının uygulanması sürecinde bürokratik işlemlerin fazlalığı,
- Ekonomik kriz dönemleri dışında ilan edilen vergi afları şeklindedir.

1.7.2. Vergi Kaybı ve Vergi Kaybına Neden Olan Unsurlar

Vergi kaybı, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır.

1.7.2.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek şeklinde gerçekleşmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları Vergi Usul Kanununun 359. Maddesine göre aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

1.7.2.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi borcundan kurtulmayı ifade eder. Vergi yasalarındaki istisna ve muafiyet

hükümlerinden yararlanmak, örneğin yükümlülerin vergi konusuna girmeyen kaynaklardan kazanç ve irat sağlamak ya da vergiye tabi olmayan mal ve hizmetleri satın almak suretiyle vergiden kaçınmak mümkündür. Aynı şekilde vergiye tabi mal ve hizmetleri satın almamak yoluyla da vergiden kaçınmak mümkündür. Bu durum, hiç şüphesiz herhangi bir suç teşkil etmez.⁷³

⁷³ Pehlivan, 2006, s.174.

2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ÖNEMİ

Vergi sistemi, kısaca bir ülkede belli bir zamanda mevcut olan tüm vergilerden oluşan bir bütünü ifade eder. Bu bütün içinde, üniter devletlerde merkezi idare ile mahalli idarelerin ve kendilerine yetki devredilen kamu kurumlarının tahsile yetkili oldukları tüm vergi, resim, harç, fon ve benzeri mali yükümlülükler yer alır.

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı İmparatorluğu’ndan ortaçağ kalıntısı bir vergi sistemi devralmıştır. Osmanlı devleti, teokratik yapısının doğal bir sonucu olarak vergi sistemini de şeriat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlemiştir. Cumhuriyetin ilanından itibaren 1950 yılına kadar geçen süre içerisinde bir taraftan imparatorluk vergi sisteminin tasfiyesine bir yandan da modern addedilen bazı vergilerin sisteme dahil edilmesine çalışılmıştır. Ancak, tüm bu çalışmalara rağmen, hem 1929 ekonomik buhranından kaynaklanan olumsuz etkiler, hem de 2. Dünya Savaşı’nın sebebiyet verdiği kamusal finansman açıklarını kapatabilme gayretlerinin ürünü olan bazı yanlış uygulamalar nedeniyle 1950 yılında büyük bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir.

Çağdaş vergicilikte vergiler, vergi ödeme gücünü temsil ettiği varsayılan gelir, harcama ve servet unsurlarından alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerden alınan gelir vergisi ile tüzel kişiler veya tüzel kişiliği haiz olmayan hukuki varlıklardan alınan kurumlar vergisi yolu ile sağlanır. Türkiye işte bu aşamayı 1950 yılında gerçekleştirilen reform ile sağlamıştır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin eksenini ise günümüzde katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi oluşturmaktadır. Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi gibi servet vergileri ise teorik yönden sosyal amaçlı vergilerdir.

Çağdaş vergiciliğin bir diğer önemli ilkesi de vergi sistemini az gelir getiren çok sayıda vergi yerine bol gelir getiren az sayıda vergiden oluşturmaktır. Bugün mevcut olan vergi sistemi, dış görüntüsü yönünden bu ilke ile de uyum halindedir.

Vergi sisteminin başarısı, vergi yasalarının iyi düzenlenmiş olmasının yanında aynı zamanda vergilemenin doğrudan veya dolaylı bir şekilde etkin denetimine bağlıdır. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik ve etkinlikte uygulanmaması halinde sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesine neden olur.⁷⁴

Günümüz gelir yönetiminin gerçekte, denetim işlevi çerçevesinde yapılan bir süreç olduğu, gerek tarhiyat, gerekse inceleme ve tahsilat işlevlerinin denetime dayalı işlevler olduğu; vergi yönetiminin, denetim işlevinin dışındaki hizmetlerinin gerçekte, muhasebe işlemlerinden ileri olmadığı belirtilmektedir. Bir kere vergi yönetimine esas olarak denetim işlevinin eksen olduğu kabul edildiğinde, denetimin bağımsızlığının önemi vurgulanmaktadır.

Gerek akademik çalışmalardaki görüşler, gerekse uygulamacıların üzerinde birleştiği husus; vergi yönetiminin örgütlenmesinde, vergi denetiminin esas alınması gereğidir. Vergi yönetiminin üç işlevi mevcuttur. Bunlar tahakkuk, tahsilat ve denetim işlevleridir. Elbette ki tahakkuk ve tahsilat işlevleri de önemlidir. Ancak vergi denetimi, tahakkuk ve tahsilat işlevlerinin yerine gelmesinde asıl belirleyici etkindir.⁷⁵

2.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Günümüzde, devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için ihtiyaç duyduğu en önemli kaynak vergidir. Bu açıdan vergi; kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla devletin bireylerden cebren aldığı parasal değerleri ifade etmektedir. Devlet bu görevini yerine getirirken anayasal bir güce dayanmaktadır. Örneğin ülkemizde vergi idaresi, bu kaynağın toplanmasında 1982 Anayasasının 73. maddesine dayanarak hareket etmektedir. Bu maddede; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” denilmektedir.

⁷⁴ Schmolders, 1976, s.97.

⁷⁵ Binbirkaya, 2006, s. 24-25.

Denetim ise genel olarak, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.⁷⁶

Yukarıda bahsedildiği üzere, verginin cebren olma fonksiyonu dolayısıyla devlet vergi toplama konusunda az veya çok bir dirençle karşılaşmaktadır. İşte bu sebeple, vergi denetiminin vergi ile birlikte doğduğunu söylemek yanlış olmaz. Bu açıdan bakıldığında vergi denetimi de, vergilerin temini kadar önem arz etmektedir. Vergi denetimini tanımlayacak olursak; mali idarenin hem kendisinin hem de mükelleflerin vergi mevzuatına uyup uymadıklarını tespite, varsa hataların düzeltilmesine, vergi ziyai halinde öngörülen cezaların uygulanarak vergi kaçırmannın caydırıcılığına yönelik işlemlerin bütünü olarak ifade edebiliriz.⁷⁷

Vergi denetimi, vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür. Bu tanımlamada denetim faaliyetinin mali nitelikte olduğu görülse de, bu amaca ilaveten kayıt dışı ekonominin önlenmesi ile vergilemede sosyal adalet ve eşitlik ilkesini de içerdieği bilinmelidir.

Bu tanımlamalara göre vergi denetimi, vergi mükellefleri ile vergi idaresinin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir.⁷⁸

⁷⁶ Güredin, 1998, s.5.

⁷⁷ Yaraşlı, 2005, s.247.

⁷⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, Yıldız Ofset, İstanbul, 2004, s.131.

Vergi denetiminin özelliklerini ise şu şekilde sıralayabiliriz;⁷⁹

- ◆ Vergi denetimi hukuki bir denetimdir,
- ◆ Vergi denetimi tarafsızdır,
- ◆ Vergi denetimi yaptırımcı bir niteliğe sahiptir,
- ◆ Vergi denetimi bir hesap denetimidir,
- ◆ Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir,
- ◆ Vergi denetimi arayıcı ve bulucudur.

Vergi denetiminin sahip olduğu fonksiyon ağırlıklı olarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, durumların tespit edilmesi ve varsa yanlışlıkların ve eksikliklerin giderilmesidir. Bu süreçte, vergi denetimiyle vergi tutarları araştırılacak, olumsuzluklar önlenecek ve düzeltilecektir. Böyle bir işleve sahip olan vergi denetiminde genel olarak aşağıdaki işlemler yapılmaktadır.

- Muhasebe işlemlerinin mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin saptanması,
- Yeniden değerlemenin mevzuata uygunluğu,
- Aktif ve pasif hesapların değerlendirilmelerinin mevzuata uygunluğu,
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun saptanması,
- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel, muhtasar, K.D.V.) mevzuata uygunluğunun test edilerek belirlenmesi.

2.2. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe potansiyelleri ya da bilerek vergi kaçırma eğilimlerini önlemek amacıyla vergi denetimi yapılmaktadır. Vergi denetiminin amaçları mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere dört gruba ayrılabilir.⁸⁰

⁷⁹ Baytar, 2006, s.72-73-74.

⁸⁰ Aydın, 2006, s.60.

2.2.1. Mali Amacı

Vergi denetimi sayesinde, vergi ve ceza olarak ek gelir imkanı yaratılabilmektedir. Denetimlerin yaygınlığı ve etkinliği ölçüsünde diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi yoluyla da ek gelir yaratılmakta, ayrıca vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenlerin bu tutumlarının cezasız kalmaması hem bu vergi mükellefleri hem de potansiyel vergi kayıp ve kaçığına yönelenler bakımından caydırıcı olmaktadır.

Vergi denetimi ile birlikte, vergi oranlarında artışa gidilmeksizin toplam vergi gelirlerinde artış sağlanabilir. Bu amaçla kayıt dışı ekonomik faaliyetleri kayıt altına almayı sağlayacak vergi denetimi; vergi cezalarının ağırlaştırılması, ekonomik faaliyetleri izlemeyi sağlayacak yasal düzenlemelerin ve sistemlerin benimsenmesi suretiyle vergi tabanı genişletilebilir. Vergi tabanının genişletilmesi toplam vergi gelirlerini arttırıcı rol oynar ve bu sayede kamu açıklarının ekonomide yarattığı olumsuzluklar ve kayıtlı ekonomik faaliyetler üzerindeki mali yükler azaltılabilir.⁸¹

2.2.2. Ekonomik Amacı

Kayıt dışı ekonomi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı bırakılması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve devletin vergi gelirleri azalmaktadır. Vergi gelirlerinin azalması nedeniyle bütçe finansmanının sağlanması için borçlanma yoluna gidilmektedir. Borçlanma sonucunda ise, faiz oranlarında yükseliş yaşanmakta; faizlerdeki artış yatırımları azaltarak, gerek milli geliri gerekse istihdamı olumsuz etkilemektedir. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla finansmanı sonucu, artan faizler nedeniyle kamu borçlanma maliyetinde artış kaydedilmekte; dolayısıyla, bütçe açıkları giderek artmaktadır.⁸²

Vergi denetiminin, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak gibi bir takım ekonomik amaçları bulunmaktadır. Ekonomik

⁸¹ Atılgan, 2004, s.238.

⁸² Us, 2004, s.13.

amaçlara ulaşmak için yapılacak vergi denetimi sayesinde, kayıt dışına çıkacak gelirler tespit edilecektir. Aynı şekilde vergi kaçakçılığının yarattığı bütçe açıklarının neden olduğu enflasyonist etkiler de denetim sayesinde ortadan kalkabilecektir.⁸³

Kayıt dışı ekonominin kaynakların dağılımı üzerinde de etkisi vardır. Buna göre iktisat biliminin temel sorularından biri olan hangi maldan ne kadar üretileceğine karar veren üretici ve tüketicilerin kararlarını olumsuz etkileyerek faaliyetlere tahsis edilecek kaynakların etkinliğini azaltmaktadır. Ayrıca kayıt dışı ekonomi piyasada mevcut olan rekabetçi yapıyı da olumsuz etkileyerek iktisadi hayata zarar vermektedir. Çünkü kayıt dışı olarak faaliyet gösteren işletmeler, daha düşük maliyetlerle daha rekabetçi fiyatlara sahip olacak ve bunun sonucunda da kayıtlı kesimin sektörden dışlanmasına sebep olacaktır. İşte burada vergi denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki vergi denetimi ile kayıt dışı kalan sektörlerde ortaya çıkan vergi kaybı ortaya çıkarılacak ve bu sektörler lehine bozulan kaynak dağılımını düzelterek, kaynakların daha etkin dağılımını sağlayacaktır. Neticede hem işletmeler arası rekabet korunmuş olacak hem de piyasa mekanizması daha etkin bir şekilde çalışabilecektir.

2.2.3. Sosyal Amacı

Vergi denetiminin bir diğer önemli amacı da sosyo-ekonomik dengenin adaletli hale getirilmesidir. Bu süreçte örneğin vergi kaçağı denetim yoluyla ne kadar azaltılabilirse o ölçüde gelir dağılımı olumlu etkilenecek ve bu da toplumda refah artışını sağlayacaktır. Nitekim refah artışıyla ortaya çıkan süreç toplumda birçok sorunun çözülmesine yardımcı olacaktır.

2.2.4. Hukuki Amacı

Vergi denetiminin hukuki amacı, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Vergi denetimi sayesinde devletin saygınlığı ve gücü artacaktır. Devletin saygınlığının ve gücünün artması da devletin uygulayacağı hukuk kurallarının daha çok benimsenmesine ve uyulmasına olanak sağlayacaktır.⁸⁴

⁸³ Tekin, Çelikkaya, 2007, s.44-45.

⁸⁴ Tekin, Çelikkaya, 2007, s.45-46.

Yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya sevk edilmeleri yanı sıra, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması denetimle sağlanabilecektir. Bu suretle yükümlülerin, ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlerinin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi temin edilmiş olacaktır. Ayrıca mükelleflerce bilinerek ve bilinmeyerek neden olunan vergi kayıp ve kaçakları, vergi adaletini bozucu sonuçlar meydana getirdiğinden, bu etkilerin giderilmesi de yine vergi denetimi ile sağlanabilecektir. Zira vergi kayıp ve kaçığının olması, dürüst mükellefi rahatsız edecek ve bunlar aleyhine, vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellef lehine, haksız rekabet unsuru teşvik görecektir. Bu da ancak, etkin bir vergi denetimi ile giderilebilir.⁸⁵

2.3. VERGİ DENETİMİNİN ÇEŞİTLERİ

Vergi denetiminin çeşitleri, vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama ve teftiş (iç denetim) olmak üzere beş gruba ayrılabilir.

2.3.1. Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere idare, vergilerin doğruluğunun araştırılması ve eksikliklerinin tespiti ile yükümlü kılınmıştır. Bunun yanında doğru ve gönüllü beyanın sağlanması, beyannamelerin güvenilir hale getirilmesi, vergi kayıp ve kaçığının ortadan kaldırılması gibi amaçları da mevcuttur.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili birimler ise şunlardır;

- ◆ Vergi Müfettişleri
- ◆ Vergi Müfettiş Yardımcıları
- ◆ İlin En Büyük Mal Memuru
- ◆ Vergi Dairesi Müdürleri

⁸⁵ Şaan, 2008, s.42-43.

Vergi inceleme birimleri sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tahakkuk zaman aşımı süresi içinde inceleme yapma olanağı söz konusu olmaktadır. İncelemede zamanının önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Ancak, yükümlünün hazırlık yapması gerekli ise, haber verilir. İnceleme sonucunda gerektiğinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanakla saptanır; varsa ilgililerin itirazları da bu tutanağa geçirilir. VUK'un 30. maddesine göre, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü takdirde inceleme, kanunun gösterdiği sınırlar içinde daha da geniş alanları kapsamaktadır.

Uygulamada üç tür vergi incelemesi vardır. Bunlar;⁸⁶

-Tam İnceleme: Mükelleflerin her türlü iş ve işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde yapılan incelemedir. Ayrıca bu incelemede mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde tespit etmeye yönelik inceleme yapılmaktadır.

-Kısa İnceleme: Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik yapılan incelemedir.

-Karşıt İnceleme: Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemedir.

2.3.1.1. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları

Vergi incelemesinin en önemli iki fonksiyonu araştırma ve önleme fonksiyonlarıdır. Vergi incelemesi, vergi kayıp ve kaçacağını soruşturmadan çok

⁸⁶ Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, s. 9-10, www.gib.gov.tr erişim 20.05.2014.

önlemeye yöneliktir. Denetim yoluyla beyan dışı kalmış matrah ya da matrah farkları ortaya çıkabileceği gibi, her an denetlenebilirim düşüncesini taşıyan mükelleflerde doğru beyanda bulunmaya zorlanmış olurlar. Bu durum vergi incelemesinin önleme fonksiyonunu ifade eder.

Vergi incelemesi her şeyden önce ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırır. Araştırma esas olarak incelenen mükelleflerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin, dolayısıyla ödenecek verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinde ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir.

Yeni bir yaklaşımla da, genel olarak, vergi incelemesinin, mükellefleri uyarıcı aynı zamanda onlara bilgi verici, yardımcı olucu; bu şekilde eğitici ve yapıcı yönlerini ifade eden “düzeltici fonksiyonu” ile denetim sonrasında uygulanacak cezanın mükellefler yönünden caydırıcı nitelik taşıması nedeniyle hatalı ve hileli işlemleri azaltan ve vergi incelemesi amaçlarını etkin bir şekilde yerine getiren “önleme fonksiyonu” olduğu ifade edilmiştir.⁸⁷

Bu bilgiler ışığında vergi incelemesinin fonksiyonlarını önem sırasına göre üçe ayırabiliriz. Araştırmacı, önleyici ve düzeltici fonksiyonlardır.

2.3.1.1.1. Araştırma Fonksiyonu

Araştırma fonksiyonu vergi incelemesinin asli işlevidir. Buna göre vergi idaresi vergi incelemeleri vasıtasıyla beyanların gereği gibi kontrolünü sağlayamıyorsa, vergi yasalarına aykırı hareketleri tespit edip ortaya koyamıyorsa vergi incelemesinin sonucunda oluşacak cezai müeyyideler işletilemeyecek demektir. Bu açıdan araştırma fonksiyonu önem arz etmektedir.

⁸⁷ Can, 1981, s.68.

2.3.1.1.2. Önleme Fonksiyonu

Vergi incelemesi sonucu ortaya çıkabilecek bir cezai yaptırımın caydırıcı nitelik taşıması, önleme fonksiyonun aktif olarak çalışması ile ilgilidir. Bu fonksiyonun caydırıcılığının var olabilmesi için mükelleflerin belirli dönemlerde incelemeye tabi tutularak kontrol altında tutulmaları zorunludur. Böylelikle vergi kaybına yol açan hatalı ve hileli işlemlerin mükellef tarafından yapılmaması ya da azaltılması söz konusu olabilecektir.

2.3.1.1.3. Düzeltici Fonksiyonu

Mükelleflerin vergi incelemesi sürecinde ve bunun dışındaki süreçlerde bilgilendirilmesi ve eğitilmesi düzeltici fonksiyonu oluşturmaktadır. Bu durum günümüz vergi idarelerinin giderek daha fazla önem verdiği bir ayrıntıdır.

2.3.2. Yoklama

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesine göre; yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Buradaki ana unsurlar saymak ve fiilen tespit etmektir. Vergi Usul Kanununa göre Yoklama işleminin konusunu oluşturan bazı esaslar şunlardır;

- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını,
- Tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını,
- Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını,
- Faturasız mal bulunup bulunmadığını,
- Levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek,

- Kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak gibi yetkiler denetim elemanlarına tanınmıştır.

Yoklamanın zamanlaması ile ilgili mükellefe bilgi verilmez. Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama sonucu, tutanak hüviyetindeki yoklama fişine geçirilir. Bu fiş ilgili kişiye imzalatılıp bir nüshası da ona verilir.

2.3.3. Arama

Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine göre arama yapılabilecek haller şu şekilde tanımlanmıştır. İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Fakat aramanın yapılabilmesi için ise şu iki hal gereklidir;

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,
2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

Arama en geç 3 ay içerisinde bitirilerek defter ve belgeler mükellefe geri verilir. Kanuna aykırı görülen hususlar tutanakla tespit olunur.

2.3.4. Bilgi Toplama

Bilgi toplama, Vergi Usul Kanununun 148. maddesinde ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Şeklinde belirtilmektedir Vergi Usul Kanununda.

2.3.5. Teftiş (İç Denetim)

Vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamaya yönelik teftiş, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini hedeflemektedir.

Teftiş, örgüt işleyişinin kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelgelere uygun olup olmadığının denetimidir. Yönetimin temel eylemlerinden birisi olan teftişin ana işlevi, yönetimin planlanan amaçları ile işleyişinin arasındaki uyumu devamlı olarak sağlamaktır. Hiyerarşik üstlerce alınan kararların astlarca uygulanıp uygulanmadığının sürekli izlenmesi hem yönetimin etkin işleyişinin ana unsurlarından birisi, hem de herhangi bir anda örgütün ne durumda bulunduğunun bir göstergesi olmaktadır.

Teftiş esas olarak, yönetime dönük olmakla beraber, uygulama düzenliliğinin gerçekleştirilmesi sonucu sağlıklı bir vergilemenin sağlanması suretiyle dolaylı yünden ve bildirimlerin incelenmesi suretiyle de doğrudan mükelleflerin denetimine de olanak vermektedir.

Maliye Bakanlığı bünyesi içinde teftişe yetkililer Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'dır.

Teftiş yapmaktaki amaç; "teftişe tabi tutulan işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun yapılıp yapılmadığını öğrenmek ve mevzuat hükümlerine aykırı ve suç teşkil eden işleri yapanları tespit ederek haklarında gerekli soruşturmanın yapılmasını sağlamaktır."

Teftiş sonucunda cevaplı rapor düzenlenmekte, soruşturmayı gerektiren bir durum ortaya çıkarsa fezleke ya da tahkikat raporu tanzim edilmektedir. Bunun dışında uygulamada görülen aksaklıklara ilişkin olarak basit raporlar düzenlenmektedir.

Cevaplı raporlar, teftişe tabi birimlerde, yapılan denetim sonucunda eleştirilen hususları içermek üzere düzenlenir. Asıl ve iki rneği zimmetle ilgili mercie teslim edilir. Sonunda ilgililerce cevaplandırılması hususunu, teftiş elemanı bizzat ister ve ilgililerce belirtilen hususlar cevaplandırıldığında, son mütalaa teftiş elemanınca eklenir ve merkeze gönderilir.

2.4. ÜLKEMİZDE VERGİ YÖNETİMİ VE DENETİMİNİN MEVCUT ÖRGÜTSEL YAPISI

Türkiye’de vergi denetimi, 16.05.2005 tarihli 25817 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanan 5345 Sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile değişikliğe uğramıştır. Bu tarihe kadar sadece Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilen vergi denetimi bundan böyle Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da yerine getirilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının yanı sıra bu görevi yerine getirmekte olan en önemli kuruluş Vergi Denetim Kuruludur. 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmış, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Aşağıda ncelikle Maliye Bakanlığının, sonra Gelir İdaresi Başkanlığının ve son olarak da Vergi Denetim Kurulunun görevleri ve teşkilat yapısı hakkında bilgi verilmiştir.

2.4.1. Maliye Bakanlığının Görevleri ve Teşkilat Yapısı

14.12.1983 tarihinde yayımlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığının Teşkilat yapısı ve görevleri sıralanmıştır. İlgili KHK ile amaçlanan; maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığının kurulmasına, teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektir. Bakanlığın görevleri ise 178 sayılı KHK'nin 2. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

- a. Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- b. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
- c. Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
- d. Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- e. Gelir politikasını geliştirmek, (...) ⁸⁸
- f. Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,
- g. Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- h. Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
- i. Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- j. Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,

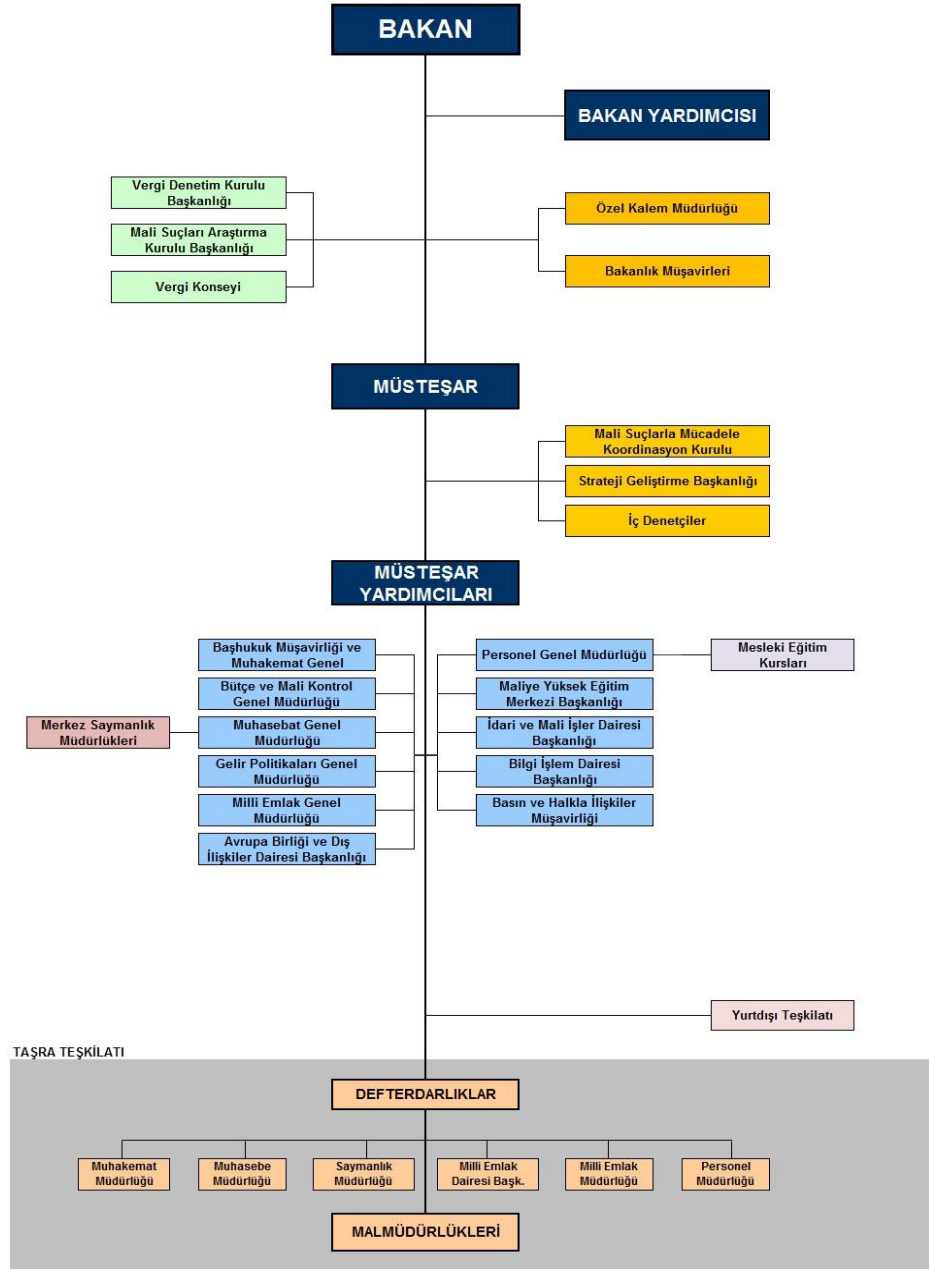
⁸⁸ Bu arada yer alan "uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek", ibaresi, 05.05.2005 tarihli ve 5345 sayılı Kanunun 35. maddesiyle kaldırılmıştır.

- k.** Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,
- l.** Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- m.** Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamaktır.⁸⁹

Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. maddesinde “Maliye Bakanlığı teşkilatı merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlardan meydana gelir.” denmektedir. Bakanlık merkez teşkilatı ana hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden meydana gelir. Bakanlığın teşkilat yapısı aşağıdaki gibi şematize edilebilir;

⁸⁹ 07.07.2011 tarih ve 646 sayılı KHK'nin 1. maddesi ile eklenmiştir.

Tablo 2: Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı



Kaynakça: <http://www.pergen.gov.tr/bakanlikteskilatyapisi.html> erişim 21.05.2014

Bu birimler KHK'de Merkez Teşkilat içerisinde; ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimler şeklinde sıralanmaktadır.

Tablo 3: Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilat Birimleri

Ana Hizmet Birimleri	Danışma ve Denetim Birimleri	Yardımcı Birimler
1.Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Gen. Müd.	1.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	1.Personel Gen. Müd.
2.Bütçe ve Mali Kontrol Gen. Müd.	2. Bakanlık Müşavirleri	2.İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
3.Muhasebat Gen. Müd.	3.Basın ve Halkla İlişkiler	3.Bilgi İşlem Daire Başkanlığı
4.Gelir Politikaları Gen. Müd.		4.Özel Kalem Müdürlüğü
5.Milli Emlak Gen. Müd.		
6.Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı		
7.Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı		

Kaynak: 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK.

Kararnamenin 34. maddesinde “Bakanlık taşra teşkilatı, defterdarlıklardan oluşur.” diyerek bakanlığın taşra teşkilatını açıklamıştır. Maddenin sonunda yer alan Ek (3) sayılı cetvelde belirtilen bölgelerde Gelirler Bölge Müdürlükleri de kurulabilir ifadesi 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı yasanın 35. maddesi ile kaldırılmış ve bu yapılanma Gelir İdaresi Başkanlığına bırakılmıştır. Yine sözü edilen yasadan önce ana hizmet birimi olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmış ve yerine söz konusu yasa ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Bu başkanlık 178 Sayılı Kararnamenin 35. maddesinde Bağlı Kuruluşlar içinde sayılmıştır.

Defterdar bulunduğu ilde Maliye Bakanlığının en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları ile ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludur. İl ve ilçe birimlerini defterdar adına kontrol etmek üzere defterdar emrine denetmenler verilebilir.

Defterdarlık birimleri, defterdarın yönetimi altında muhasebat, milli emlak ve muhakemat birimleri ile personel müdürlüğünden oluşur. Burada yine gelir birimleri

defterdarlık bünyesinden alınarak yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığının bünyesinde oluşturulmuştur.

5345 Sayılı yasa ile getirilen yeni yapılanmada defterdarlık birimleri devletin sadece giderlerine ve mallarına bakan gözeten bir birim haline getirilmiştir. Gelir kısmı ise tamamen yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığına bırakılmıştır.

2.4.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görevleri ve Teşkilat Yapısı

Gelir idaresinin mevcut sorunlarını aşmak adına yapılan yeniden yapılandırma çalışmaları 1950'li yıllara kadar gitmektedir. 1951 yılında Bakanlığa sunulmuş olan Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkındaki Rapor söz konusu çalışmaların ilkidir. 1960'larda Türkiye'nin kaynak sorunuyla birlikte gelir idaresinin yeniden yapılandırması tekrar gündeme gelmiş ve 2 Aralık 1963 tarihinde Türkiye'ye davet edilen Amerikalı Frank White tarafından gelir idaresinin yeniden yapılandırmasını ele alan 'Türkiye'de Vergi İdaresi' isimli rapor hazırlanmıştır.

'White Raporu' neticesinde dönemin Maliye Bakanı Ferit MELEN'in onayı ile 'Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu Kurulmuştur'. Bu kapsamda yabancı uzmanlar tarafından yapılan çalışmalar aşağıdaki gibidir;

- 1- James W. Martin ve Frank C.E Cush (1951),
- 2- B. Frank White (1963),
- 3- Daniel L. Tucker (1970),
- 4- Leif Muten (1972),
- 5- Socorro Velazquez, Jr. (IRS-1999)

Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması konusunda Bakanlığın yaptığı ilk ciddi çalışma 1960'larda oluşturulmuş olan Vergi Reform Komisyonu'nun 1964 yılında hazırlamış olduğu 'Gelir İdaresi Başkanlığı' yasa taslağı tasarısıdır. 1971 yılında Gelir İdaresinin 'Gelirler Genel Sekreterliği' şeklinde örgütlenmesini öngören ve 26.01.1972

tarihinde meclise sunulmuş ancak yasalaşmamış bir diğer tasarıdır. 1980'lerde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının gerekliliğini vurgulayan bir rapor Adnan Başer KAFAOĞLU tarafından hazırlanmış, ancak beklenen değişiklikler bu dönemde de gerçekleşmemiştir. 1985'den sonrada gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili bir dizi çalışma yapılmış ancak hepsi sonuçsuz kalmıştır.

Daha sonraki yıllarda da gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik çeşitli tartışmalar, idarenin sorunlarını ortaya koyan ve çözüm önerileri sunan raporlar süre gelmiştir. TOBB öncülüğünde hazırlanan 1992 tarihli Vergi Uzlaşma Taslağı 'da Gelir İdaresinin sorunlarına işaret eden diğer bir çalışmadır. Bu çalışmada adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması amacıyla çeşitli sivil toplum örgütlerinin vergi konusundaki görüşleri alınmıştır. Türk Vergi İdaresinin etkin olmadığı ve vergi idaresinin gerek örgütlenme biçimi gerekse görevlerinin çokluğu nedeniyle vergilerin etkin toplanmasını ve denetimini yapamadığı ifade edilmiştir.

Bu çalışmaların ortak özelliği, kurumların üst yapısına ilişkin genel çerçevenin yeniden oluşturulması, Maliye Bakanlığının genel merkezi yapı içerisindeki yerinin belirlenmesine yönelik olmalarıdır. Ayrıca bu çalışmalarda, ekonomi yönetimi, ekonomik politikaları oluşturan birimlerin birbiriyle uyumlu çalışmaları gereği, vergi politikalarının ekonomik politikalardan bağımsız oluşturulamayacağı konularına değinilmiştir. Maliye Bakanlığının örgütlenmesine yönelik çalışmalar yanı sıra, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün daha etkin ve verimli çalışan bir yapıya kavuşturulması amacıyla da gerek sivil toplum örgütlerince gerekse uluslararası kuruluşlar tarafından çok sayıda çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalardan vurgulanan ana unsurlar ise; idarenin güçlendirilmesi, belirli seviyede bir otonomi (özerklik) sağlanması, teknolojik altyapısının desteklenmesi, örgüt yapısının fonksiyonel tarza dönüştürülmesi, taşra ve merkez ilişkisinin yeniden dizaynı ve başta mükellef odaklılık olmak üzere yeni bir misyonun hayata geçirilmesi olarak ifade edilebilir.⁹⁰

⁹⁰ Arıoğlu, 2005, s. 69.

2000'li yıllara gelindiğinde ise yapılan araştırmalar, hazırlanan raporlar ve diğer tüm çalışmalar da göz ününe alarak, 16.05.2005 tarih 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilat ve görevleri hakkındaki kanun ile bu süreç tamamlanmıştır.⁹¹

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 1. maddesine göre kanunun amacı gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri kanununun 4.maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

- a.** Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- b.** Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c.** Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- d.** Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- e.** Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- f.** Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- g.** İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz

⁹¹ Öz, Karakurt, 2007, s.82-83.

yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilatına muvafakat vermek; Şikayet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.

h. Vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

i. Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.

j. Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.

k. Mahall idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.

l. Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.

m. Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alişverişini gerçekleştirmek.

n. Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.

o. Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

p. Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

q. Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

r. Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

s. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilat yapısı Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo 4: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilat Yapısı

Ana Hizmet Birimleri	Danışma Birimleri	Yardımcı Hizmet Birimleri
1.Gelir Yönetimi Daire Başk.	1.Strateji Geliştirme D.Bşk.	1.İnsan Kaynakları Daire Bşk.
2.Mükellef Hizmetleri D. Bşk.	2.Hukuk Müşavirliği	2.Destek Hizmetleri D. Bşk.
3.AB ve Dış İlişkiler D.B.	3.Basın ve Halkla İliş. Müşv.	
4.Uygulama ve Veri Yön. D.B		
5.Denetim ve Uyum Yön. D.B.		
6.Tahsilat ve İhtilafı İşler D.B.		

Kaynak: 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun.

Başkanlığın taşra teşkilatı Kanununun 23.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulunca belirlenir. Türkiye genelinde 29 adet vergi dairesi başkanlığı kurulmuş ve faaliyet geçmiştir.

Vergi dairesi başkanlığının amacı, yetki alanı içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaktır.

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur. Merkez ile taşra birimleri arasındaki fonksiyonel ilişkiler doğrudan sağlanır. Bunların organizasyon yapıları, görevleri, yetki ve sorumlulukları, merkez teşkilatıyla ilişkileri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

5345 Sayılı Yasa ile hedeflenen Gelir İdaresini, Maliye Bakanlığının dikey hiyerarşisi dışına taşımak, illerde defterdarlık teşkilatından bağımsız kılınarak vergi daireleri ile merkez arasında doğrudan bağlantı sağlamak, bu kurumun sadece gelir

birimleri ile ilgilenecek olması sebebiyle daha etkin bir yönetim kurmak ve böylece vergi dairelerini iyileştirme çalışmalarının güçlendirilmesinin sağlanması şeklinde özetlenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığının, 2013 yılı itibariyle 748'i (%2) merkez teşkilatı, 40.060'ı (%98) ise taşra teşkilatı kadrolarında olmak üzere toplam 40.808 dolu kadrosu bulunmaktadır. Başkanlığın merkez ve taşra teşkilatı kadro dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: GİB Merkez Teşkilatında Görev Yapan Personelin Unvanlara Göre Dağılımı

Merkez	
Gelir İdaresi Başkanı	1
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	5
Gelir İdaresi Daire Başkanı	12
Gelir İdaresi Grup Başkanı	19
1. Hukuk Müşaviri	1
Başkanlık Müşaviri	2
Hukuk Müşaviri	5
Müdür	16
Devlet Gelir Uzmanı	123
Mali Hizmetler Uzmanı	7
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	145
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	7
Şef	14
Memur ve Diğer Personel	391
Toplam	748

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, s. 24.

Tablo 6: GİB Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Unvanlara Göre Dağılımı

Taşra	
Vergi Dairesi Başkanı	16
Gelir İdaresi Grup Müdürü	30
Vergi Dairesi Müdürü	466
Müdür	41
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	1.145
Müdür Yardımcısı	21
Vergi İstihbarat Uzmanı	4
Gelir Uzmanı	15.898
Araştırmacı	18
Gelir Uzman Yardımcısı	4.459
Şef	795
Memur ve Diğer Personel	17.167
Toplam	40.060

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, s. 24.

Aşağıdaki tabloda Gelir İdaresi Başkanlığının amaç ve hedefleri görülmektedir.

Tablo 7: Gelir İdaresi Başkanlığının Amaç ve Hedefleri

AMAÇ 1.	VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ARTIRMAK	Hedef 1. Mükelleflere verilen hizmet kalitesini sürekli iyileştirmek ve yeni hizmet seçeneklerini geliştirmek Hedef 2. Mükellef işlemlerini basitleştirmek ve standartlaştırmak Hedef 3. Toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincini artırmak
AMAÇ 2.	HER TÜRLÜ EKONOMİK AKTİVİTEYİ GELİŞTİRMEK, KAVRAMAK ve GÖZETLEMEK	Hedef 1. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ölçerek sektörel dağılımlarını ve sebeplerini tespit etmek Hedef 2. Vergi kayıp ve kaçığının önlemesi için gerekli tedbirleri almak Hedef 3. Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla etkin bir cebri tahsilat sistemi oluşturmak Hedef 4. Ekonomiyi izlemek ve analiz etmek
AMAÇ 3.	HİZMET KALİTESİNİ İYİLEŞTİRMEK	Hedef 1. İnsan kaynaklarını geliştirmek üzere insan kaynakları yönetim sistematiği oluşturmak Hedef 2. Stratejik yönetim anlayışı çerçevesinde, organizasyon yapısını ve iş süreçlerini sürekli geliştirmek Hedef 3. Bilgi teknolojisi sistemlerini ve uygulamalarını geliştirerek kurumun etkinlik ve verimliliğini artırmak Hedef 4. Hizmetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için fiziki imkanları geliştirmek Hedef 5. Mükellef hizmetleri yönetimini çağın gerekleri doğrultusunda modern, dinamik ve organize bir yapı haline getirmek
AMAÇ 4.	KÜRESEL BOYUTTA KATILIMCI VE ÜRETKEN BİR KURULUŞ HALİNE GETİRMEK	Hedef 1. Gelir İdaresi Başkanlığını Avrupa Mükemmellik Modeli Çerçevesinde örnek bir kuruluş haline getirmek ve Avrupa Kalite Ödülü'ne aday olmak Hedef 2. Uluslararası iletişim, paylaşım ve etkileşimi geliştirmek ve diğer ülke gelir idareleriyle işbirliğini artırmak

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, s. 32

2.4.3. Vergi Denetim Kurulunun Görevleri ve Teşkilat Yapısı

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmış, Maliye

Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Söz konusu Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının temel amacı, etkin ve verimli vergi denetimi yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek ve teftişlerde etkinliği artırmaktır.

Vergi Denetim Kurulunun misyonu, risk odaklı ve çağdaş denetim tekniklerini kullanarak vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçığının neden olduğu kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek ve böylelikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek ve maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmaktır.

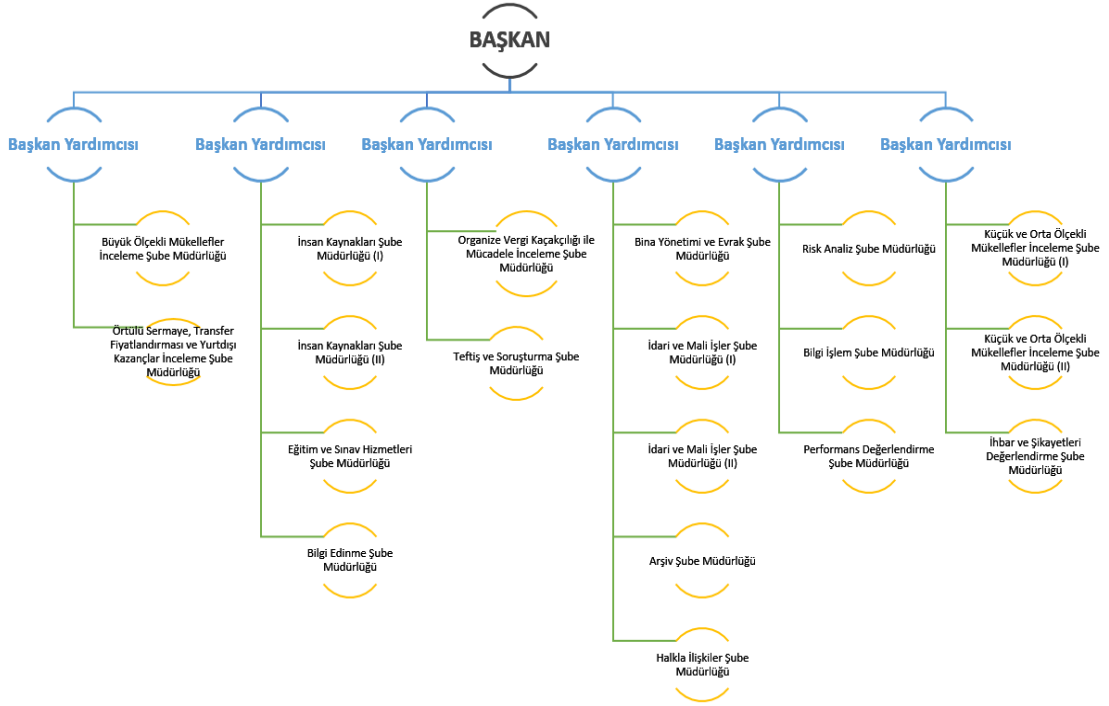
Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşan Kurulun merkezi Ankara'dadır.

Vergi Denetim Kurulu, kanunlarla kendisine verilen inceleme görevini yürütürken, gerek devletin gerekse de mükellefin haklarını en üst seviyede tutmayı, kaynakları etkin düzeyde kullanmayı, teknolojik imkanlardan azami düzeyde yararlanmayı hedeflemektedir. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakanlık Makamının onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere;

- 29 İlde (İstanbul’da 3, Ankara’da 2 olmak üzere) toplam 32 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grubu),
- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grubu), kurulmuştur.

Kurulun teşkilat yapısı ise aşağıdaki şekildedir.

Tablo 8: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013 s.13.

Yukarıda bahsedilen grup başkanlıkları ise doğrudan Başkana bağlı olarak faaliyet göstermektedirler.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin, 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnameyle değişik, 20. maddesine göre Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

- ◆ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- ◆ Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak VDK Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- ◆ Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- ◆ Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- ◆ İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- ◆ Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- ◆ Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- ◆ Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ◆ Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- ◆ Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ◆ Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- ◆ Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Vergi denetiminde en önemli faktörün yetişmiş beşeri sermaye olduğu düşünülmektedir. 31.12.2013 itibariyle kurulun kadro durumu aşağıdaki şekildedir.

Tablo 9: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

UNVANI	TOPLAM	DOLU	BOŞ
Başkan	1	1	0
Başkan Yardımcısı	6	1	5
Vergi Başmüfettişi	891	326	565
Vergi Müfettişi	5.444	2.714	2.730
Vergi Müfettiş Yardımcısı*	7.905	2.508	5.397
TOPLAM	14.247	5.550	8.697

* 2013 yılı içerisinde giriş sınavları yapılan ve atama süreçleri devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcısı tabloda yer almamaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013, s.17.

31.12.2013 tarihi itibarıyla Vergi Müfettişlerinin bağlı buldukları gruplara göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 10: Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

UNVANI	A GRUBU	B GRUBU	C GRUBU	Ç GRUBU	EĞİTİM (BAŞKANLIK)	TOPLAM
Vergi Başmüfettişi	4	265	23	36	0	328
Vergi Müfettişi	2.369	228	65	52	0	2.714
Vergi Müfettiş Yardımcısı*	1.818	142	0	0	548	2.508
-Yetlili Müfettiş Yard.	1.386	118	0	0	0	1.504
-Yetkisiz Müfettiş Yard.	432	24	0	0	0	456
-Eğitim (Başkanlık)	0	0	0	0	548	548
TOPLAM	4.191	635	88	88	548	5.550

* Atama süreçleri devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcısı tabloda yer almamaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013 s.18.

Vergi Denetim Kurulunun faaliyet gösterdiği alanlara baktığımızda en önemli unsur vergi incelemesidir. Yapılacak vergi incelemeleri, sektör, konu ve mükellefler itibarıyla esas olarak, Kurul bünyesinde kurulan, Risk Analiz Merkezinde (VDK-RAMER'de), mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve

mukayeseler neticesinde belirlenmektedir. Bu kapsamda, VDK-RAS kullanılarak yapılan çalışmalar çerçevesinde belirlenen sektörler ve konularda vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.

Ayrıca;

- Yıl içerisinde ortaya çıkan ihbar ve şikayet konuları hakkında gerekli vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.
- Yapılmakta olan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme talepleri karşılanmaktadır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim talepleri sonuçlandırılmaktadır.

Kurumun bir diğer önemli faaliyeti ise teftiştir. Teftişin amacı, teftişe tabi birimin, gerek asli ve mali işlemlerini, gerekse teşkilat yapısı ile insan ve maddi kaynaklarını; yerindelik/ amaca uygunluk, hukuka uygunluk ve performans bakımından, risk analizleri çerçevesinde değerlendirmek, sorunların çözümü ve iyi yönetişimin başarılması konusunda idareye yardımcı olmaktır.

Yapılan teftişlerde;

- Uygulamalarda aksayan yönler tespit edilerek hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik alternatif çözüm önerileri geliştirilmekte,
- İşlemlerin kanun, KHK, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler, yönerge ve iç genelge ile genel yazılara uygun şekilde yürütülüp yürütülmediği denetlenmekte,
- Mükellef haklarının gözetilip gözetilmediği denetlenmekte,
- Harcamaların hukuka uygunluğu denetlenmekte,
- Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmaz mallar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin ve diğer milli emlak emvalinin verimli ve etkin bir biçimde idare edilip edilmediği denetlenmekte,

- Birimlerin iş yükü, çalışma disiplini, personel durumu ve etkinlikleri objektif kriterlere göre karşılaştırmalı olarak belirlenmekte,
- Çalışanların ve teftiş konu kamu idarelerinin sundukları hizmetten yararlanan kişilerin memnuniyetleri gözlemlenmektedir.

Bakanlığın 2013–2017 Stratejik Planında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşabilmek amacıyla yürüteceği faaliyetleri ve bunların bütçesel bağlantılarını yıllık olarak ortaya koymak üzere hazırladığı 2013 Yılı Performans Programında Kurulun amaç ve hedefleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

1) Etkin ve Verimli Vergi Denetimi

VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, Kurulun esas görevlerindedir. Kurul, vergi denetimlerini objektif, risk analizine dayalı, gelir politikası başta olmak üzere makroekonomik hedeflere uyumlu olarak gerçekleştirecektir. Kurul, vergi denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve uzmanlaşmayı esas almak suretiyle vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesini, kalitesinin ve verimliliğinin artırılmasını amaçlamaktadır.

2) Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi tabanının genişletilmesi, Kurulun başlıca hedefleri arasındadır. Bu mücadeleden amaç, esas itibari ile VUK'un İkinci Kitabında yer alan bildirimler, defter tutma ve işlemlerin kayıt altına alınması, belge düzeni ve ibraz gibi yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve böylelikle kayıt dışı işlemlerin kavranarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesidir. Kurul, oluşturulan VDK-RAS yoluyla gerçekleştireceği verimli ve etkin vergi denetimleri sayesinde, kayıt dışı kalan işlemleri belirleyerek vergilendirilmelerini sağlamaya yönelik çalışmalar yapacaktır.

İhbarların değerlendirilmesine ilişkin olarak “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge”

ile tesis edilen yeni uygulama sayesinde kayıt dışı kaldığı iddia edilen iş ve işlemlerin gereği daha hızlı ve etkin yerine getirilecektir.

Vergi Müfettişlerinin sayısı artırılarak denetim kapasitesi güçlendirilirken, elektronik denetime de ağırlık verilerek daha fazla mükellef ve konu hakkında inceleme yapılacaktır.

Kamu kurum ve kuruluşlarından gelen bilgiler değerlendirilerek, resmi kayıtlara girmekle birlikte vergilendirilmemiş ya da eksik vergilendirilmiş kazanç ve işlemlerin vergilendirilmesi sağlanacaktır.

Diğer taraftan, Vergi Müfettişlerince yapılan inceleme, araştırma, denetim ve soruşturmalarda kayıt dışı iş ve işlemlerin tespiti halinde, mevzuat gereğince ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına da bilgi verilecektir.

3) Yolsuzlukla Mücadele

Rekabeti engelleyerek ekonomik büyümeyi yavaşlatan, vergi gelirlerini azaltan, gelir dağılımını bozarak yoksulluğu artıran, kamu kaynaklarının israf edilmesine yol açan, kamu kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine duyulan güveni zedeleyen ve toplumda ahlaki bozulmaya neden olan yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele edilecektir.

Kurul, 22.02.2010 tarih ve 27501 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve 2010/56 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen “Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Eylem Planı” kapsamında sorumlu veya ilgili olduğu tedbirlere ilişkin çalışmalara da katkı verecektir.

4) Teftişlerde Etkinliğin Artırılması

Yürütülecek teftişlerde; iş ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yerine getirilmesi, kamu hizmetlerinde verimlilik ve etkinliğin artırılması, sunulan

hizmetlerin kalitesinin yükseltilmesi ve mükellef haklarının gözetilmesinin sağlanması temel amaçtır.

2.4.4. Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları

Ülkemizde vergi denetiminde etkin iki ana kurum mevcuttur. Bu kurumlar Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır. Öncelikle Gelir İdaresi Başkanlığının denetim çalışmaları hakkında incelemede bulunacağız.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından; 81 İl Vergi Dairesi Müdürlerince 2013 yılında toplam 16.525 rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan 15.489'u vergi inceleme raporu, 251'i iade raporu, 84'u vergi tekniği raporu, 118'i vergi suçu raporu, 583'ü diğer raporlardan oluşmaktadır.

Bu kapsamda yapılan vergi incelemeleriyle diğer denetimlere ilişkin sonuçlar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

2013 yılı içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 12.924 mükellef incelenmiş, 1.234.224.622 TL matrah üzerinden 1.080.420.972 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 74.127.558 TL vergi tarh edilmiştir.

01.01.2013–31.12.2013 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 2.829.606 mükellef denetlenmiş, kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 25.367 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir, 881 iş yerinde fiili envanter yapılmış, 15.685 iş yerinde hasılat tespiti yapılmış, 95.589.664 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Tablo 11: Türkiye Geneline Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları

Yılı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
2009	3.811.489	153.171.031
2010	3.753.669	150.326.505
2011	3.462.338	128.094.973
2012	4.428.127	150.437.509
2013	2.829.606	95.589.664

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu, s.61.

Sektörde meydana gelen vergisel kayıp ve kaçakların önüne geçilmesi amacıyla, tütün mamulleri ve alkollü içkilerde “bandrollü ürün izleme sistemi” kapsamında, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklara bağlı bandrol denetim ekiplerince mobil denetim cihazlarıyla perakendecilerden toptancı ve dağıtıcılara doğru aralıksız olarak yaygın ve yoğun saha denetimleri gerçekleştirilmektedir.

2013 yılında, bandrollü ürün izleme sistemi çerçevesinde, gerçekleştirilen saha denetimlerinin sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 12: Bandrollü Ürün İzleme Sistemi ile Denetim

Denetime Katılan Aylık Ortalama Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Savcılığa Bildirilen Mükellef Sayısı	Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)
617	122.942	10.971	2.046.891,85

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu, s.62

Ülkemizde Vergi Denetim Kurulunun belirtilen sayıdaki ve yapılanmadaki vergi inceleme elemanlarına yaptırdığı vergi inceleme sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 13: Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

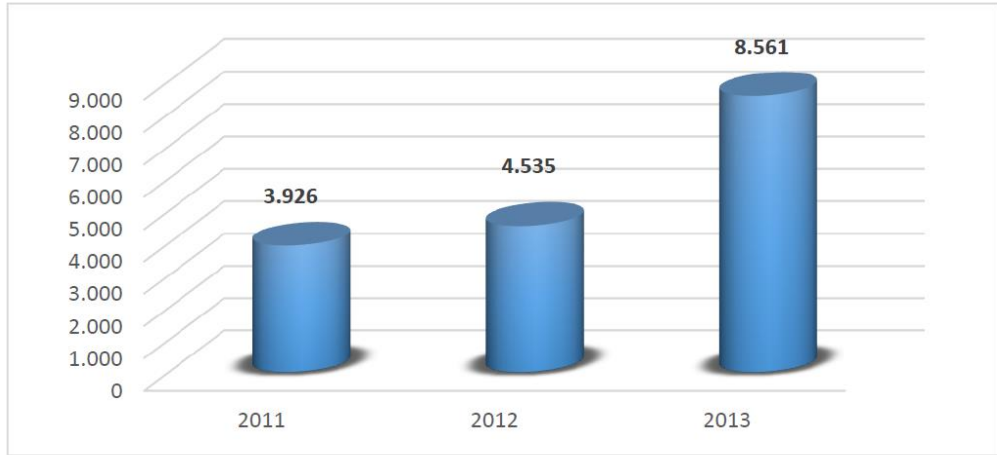
YILLAR	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI (TL)	KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA* (TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477

* Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013 s.43.

2013 yılında yapılan incelemeler sonucunda toplamda tarhi istenilen vergi tutarı 8.561.313.250 TL olmuştur. Böylelikle Kurul tarafından tarhi istenilen vergi tutarı 2012 yılına kıyasla yaklaşık 2 katına çıkmıştır.

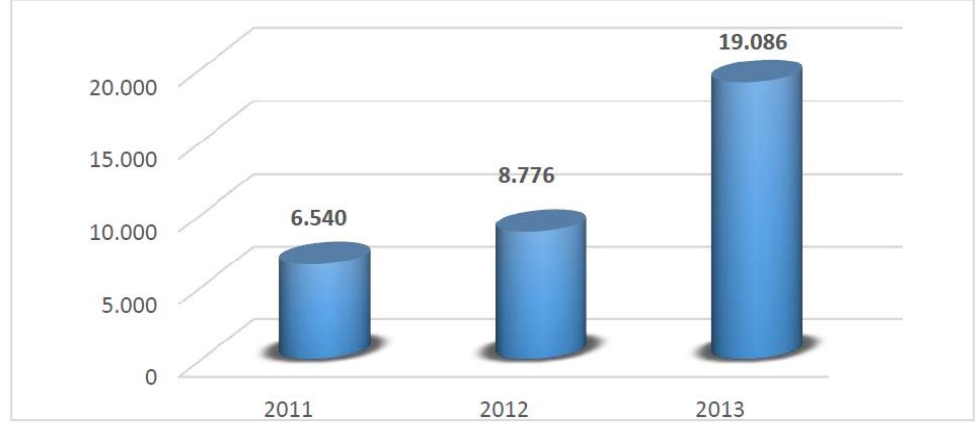
Grafik 1: 2011-2013 Yıllarında Yapılan İncelemelerde Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013 s.44.

2013 yılında yapılan incelemeler sonucunda kesilmesi istenilen ceza tutarı 19.086.884.477 TL olmuştur. Böylelikle Kurul tarafından kesilmesi istenilen ceza tutarı 2011 yılına kıyasla yaklaşık 3 katına çıkartılmıştır.

Grafik 2: 2011-2013 Yıllarında Yapılan İncelemelerde Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarı (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013 s.44.

2013 yılında 71.352 mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılmış olup, vergi incelemelerinin sayısı, 2011 yılına kıyasla yaklaşık 4,5 katına çıkmıştır.

2013 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 14: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları (TL)

VERGİ TÜRÜ	BULUNAN MATRAH FARKI	TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI	KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA
Kurumlar Vergisi	3.611.848.486	597.221.130	1.004.059.710
Kurumlar Vergisi Geçici	4.288.173.336	417.619.880	682.880.632
Gelir Vergisi	692.410.441	223.582.299	501.875.292
Gelir Vergisi Geçici	1.195.740.550	85.958.809	140.128.500
Katma Değer Vergisi (KDV)	7.341.473.802	3.750.769.267	8.887.103.974
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)	1.729.497.961	82.580.661	107.636.607
Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)	576.602.754	2.571.361.540	5.934.085.985
Damga Vergisi	28.227.169.653	69.506.793	81.640.429
Gelir Vergisi Stopaj	2.780.790.643	366.834.171	499.984.394
Kurumlar Vergisi Stopaj	880.139.067	90.811.321	103.985.530
Diğer Vergiler	2.351.112.291	305.067.379	1.143.503.426
TOPLAM	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013, s.45.

2013 Yılında Vergi Müfettişlerince yrtlen vergi incelemeleri sonucunda 185.036 adet rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dahil 144.547 adedi vergi inceleme raporu (VİR), (sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dahil olmak üzere) 16.228 adedi vergi tekniği raporu (VTR), 12.421 adedi vergi suçu raporu (VSR), 11.413 adedi görüş ve öneri raporu, 427 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır.

3. BÖLÜM: KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN BOYUTLARI

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin en önemli nedeni 1980 sonrasında kayıt dışı ekonomiye dayalı bir büyüme tercihinin yapılmıŐı olmasıdır. Kalkınma ve büyümenin ön koşulunun yeterli sermaye birikiminin sağlanması gerçeğinden hareketle oluşturulan, 1980 sonrası ekonomi politikalarında, sermaye birikimini sağlamak üzere vergi yükü kaydırmalarına başvurulurken, aynı zamanda kayıt dışı ekonomide oluşan fonlarında kullanılmasını hedefleyen düzenlemelere gidilmiŐı ve bu fonların kayıtlı ekonomiye giriŐi kolaylaştırılmıŐıdır. Ancak sermaye birikimini sağlamak üzere üst gelir gruplarının vergi yükünü azaltıp alt gruplarınkini artıran düzenlemeler, vergi adaletini zedelediğİ gibi üretimden kopuk bir rant ekonomisinin oluşmasına da zemin hazırlamıŐıdır.⁹²

Türkiye'nin uzun yıllardan beri yaşadığı ve kronikleŐen bütçe açıkları ve bu açıkların finansmanı büyük sorun olmuştur. Bütçe açıklarının söz konusu olduğİ dönemlerde hep kayıt dışı ekonomi var olmuş, bu nedenle de kayıt dışı ekonominin doğurduğİ vergi kaybı ve boyutları tahmin edilmeye çalışılmıştır.⁹³

Ülkedeki tüm sektörlerde görülebilen kayıt dışı ekonominin ölçümü son derece güç olan karmaşık bir yapıdır. Kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yönelik yapılmış çalışmalarda farklı metotlarla, çok farklı sonuçlar elde edilmiştir. Örneğın Türkiye'de kayıt dışı ekonomin büyüklüğünü ölçmeye yönelik tahminlerde çıkan sonuçlara göre GSMH'nın % 1,5 ile % 137,8'i arasında olduğİ gözlenmiştir. Bu aralığın son derece geniş olmasının sebebi kullanılan yöntemlerin birbirinden farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca baz alınan tarihlerin de farklı oluşu bu sonuçlar üzerinde etkili olmaktadır.

⁹² DPT, 2001, s.7.

⁹³ Toptaş, 1998, s.1.

Kayıt dışı ekonominin boyutlarına yönelik tahminlerin, kamuoyunda tutarlı olduğu izlenimini yaratması için ölçümlerin birbirine yakın sonuçlar vermesi gerekmektedir. Örneğin aynı yıl için yapılan tahminler birbirine uzak ise veya aynı yıl için farklı yöntemlerle yapılan tahminler arasında uçurum varsa, ölçümlere yönelik güven azalmaktadır.

Farklı tahmin yöntemlerine göre ülkemizde yapılan çalışmalar kayıt dışı ekonominin Türkiye’de ki boyutları hakkında fikir vermektedir. Fakat unutulmamalıdır ki bu araştırma sonuçlarının hepsi birer tahminden öteye geçememektedir, çünkü kayıt dışı ekonomiyi gerçek boyutlarıyla hesaplamanın imkanı yoktur.

Kayıt dışı ekonominin çalışma hayatına yansımalarıyla ortaya çıkan en önemli problem; sosyal güvenlik sistemini ve çalışma hayatını düzenleyen hukuk kurallarına uyulmaksızın, kayıt ve beyan dışı kaçak işçi çalıştırılması veya kendi nam ve hesabına kayıtsız olarak çalışılması şeklinde ortaya çıkan kayıt dışı istihdamdır.

Kayıt dışı ekonomide kaçak işçilik üç şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, işçinin hiçbir şekilde resmi kayıtlarda yer almamasıdır. İkinci yöntem, işçi resmi kayıtlarda sigortalı olarak görünmekle birlikte, prim ödeme gün sayısı düşük gösterilmektedir. Kaçak işçilikte üçüncü yöntem ise, işçinin elde ettiği gelirin resmi kayıtlara yansımamasıdır.

Türkiye’de anket yöntemine göre Ekim 2013 döneminde herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlı olmadan çalışanların oranı, bir önceki yılın aynı dönemine göre 3,4 puan azalarak %36,3 olmuştur. 2012 yılının başında bu rakam %38,4 iken, 2011 yılında % 39,2, 2010’da %41,99, 2009’da % 43 ve 2008 yılında % 41,77 olarak gerçekleşmiştir.⁹⁴ Ayrıca çalışanlar üzerinde mevcut olan vergi makası da kayıt dışı istihdamı teşvik etmektedir. Buna göre vergi makası kavramı; çalışanların net ücretleri ile çalışanları istihdam etmenin maliyeti arasındaki farkı ifade etmektedir. Ülkemizde 2013 yılı itibariyle bu rakam iş gücü maliyetinin % 38,6’sını oluşturmaktadır. 2010 yılına göre kıyaslandığında ise % 37,9 olan vergi makası % 0,7 puanlık bir artış

⁹⁴ http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/sigortalilik/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlari/ erişim 27.05.2014.

göstermiştir. Aşağıdaki tabloda OECD ülkeleri arasındaki vergi makası oranlarını gösterilmektedir.

Tablo 15: Vergi Makası Değişim Tablosu

Vergi Makası (%)			
Ülkeler	2010	2013	Değişim
ABD	30,5	31,3	0,8
Almanya	49,1	49,3	0,2
Avustralya	26,8	27,4	0,6
Avusturya	48,2	49,1	0,9
Belçika	55,9	55,8	-0,1
Çek Cumhuriyeti	42,1	42,4	0,3
Danimarka	38,3	38,2	-0,1
Estonya	40,1	39,9	-0,2
Finlandiya	42,3	43,1	0,8
Fransa	49,9	48,9	-1
Güney Kore	20,1	21,4	1,3
Hollanda	38,1	36,9	-1,2
İngiltere	32,6	31,5	-1,1
İrlanda	25,8	26,6	0,8
İspanya	39,7	40,7	1
İsrail	20,7	20,7	0
İsveç	42,8	42,9	0,1
İsviçre	22,1	22,0	-0,1
İtalya	47,2	47,8	0,6
İzlanda	33,4	33,4	0
Japonya	30,2	31,6	1,4
Kanada	30,4	31,1	0,7
Lüksemburg	34,3	37,0	2,7
Macaristan	46,6	49,0	2,4
Meksika	15,5	19,2	3,7
Norveç	37,3	37,3	0
Polonya	34,2	35,6	1,4
Portekiz	37,1	41,1	4
Slovakya	37,9	41,1	3,2
Slovenya	42,5	42,3	-0,2
Şili	7,00	7,00	0
Türkiye	37,9	38,6	0,7
Yeni Zelanda	17,0	16,9	-0,1
Yunanistan	40,1	41,6	1,5
OECD	35,1	35,9	0,8

Kaynak: OECD Economic Outlook Volume 2013 Country Submissions. (No. 94)

Kayıt dışı istihdamın yanında bir diğer önemli kayıt dışı ekonomi unsuru da vergi kaybıdır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılan incelemelere göre; 2011 yılında 3.926.153.961 TL, 2012 yılında 4.535.523.091 TL ve 2013 yılında 8.561.313.250 TL vergi kaybı tespit edilmiştir. Ortaya çıkan bu vergi kayıplarına karşılık; vergi müfettişlerince 2011 yılında 6.540.331.412TL, 2012 yılında 8.776.095.415 TL ve 2013 yılında 19.086.884.477 TL vergi cezası kesilmiştir.

Kayıt dışı ekonominin ve vergi kaybının GSMH'ya oranı 1970- 2005 döneminde dalgalı bir seyir izlemiştir. 1970'lerin ilk yıllarında kayıt dışı ekonomi ve vergi kaybı hızla artarken sonraki yıllarda azalarak % 10'un altına gerilemiştir. 1976-1985 arasında oran % 7,1'i aşmamakta ve nispeten istikrarlı bir seyir izlemektedir. 1985'den 2005'e kadar dalgalı bir seyir izlemekte 2005 yılında ise en yüksek noktaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonominin GSMH'ya oranı % 86,7 ve vergi kaybının GSMH'ya oranı % 35,3 olmuştur.

Türkiye için kayıt dışı ücret yaklaşımından hareketle Altuğ tarafından 1992 yılında yapılan araştırmada kayıt dışı ekonominin GSMH'ya oranı % 35 olarak tahmin edilmiştir. Bu oran Derdiyok'a göre farklı yıllarda ve farklı tahmin yöntemlerinde çeşitli sonuçlar vermiştir. En düşük vergi oranı yaklaşımına göre 1991 yılında % 7,78 olarak gerçekleşirken, vergi inceleme yaklaşımına göre % 40,40 çıkmıştır.

Ekonometrik yöntemle göre, Hakikioğlu tarafından 1984 yılı için kayıt dışı ekonominin büyüklüğü % 137,8 olarak tahmin edilirken, Kasnakoğlu 1990 yılı için % 9,3 olarak tahmin etmiştir.

Schneider ve Savaşan, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin tahmininde bulunmak için DYMIMIC ve para talebi yöntemini beraber kullanmış ve 1999-2000 dönemi için % 32,1, 2001-2002 dönemi için % 33,2, 2002-2003 dönemi için % 34,3, 2003-2004 dönemi için % 34,8 ve 2004-2005 dönemi için % 35,2 bulmuşlardır.

Girdi-Çıktı yöntemini kullanarak Maliye Bakanlığı tarafından yaptırılan ve 1998-2004 dönemini kapsayan çalışmada ise % 26 ile % 37 aralığında tespit edilmiştir.

Ardor, Tanzi'nin nakit para talebi yaklaşımını kullanarak, 1975-2006 yılları arasında her yıl için Türkiye'de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü GSYİH'nın yüzdesi olarak tahmin etmiştir. Ele alınan dönemde, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin büyüklüğü GSYİH'nın yüzdesi olarak; 1977 yılında % 21,16 ile en düşük, 2001 yılında ise % 68,44 ile en yüksek değere ulaşmış, 2002 yılından itibaren azalarak 2006 yılında % 34,5 olarak tahmin edilmiştir.

Türkiye'de kayıt dışılığın tahmin edildiği araştırmaların tamamı değilse bile önemli bir bölümünün bulguları Tablo 16'da sunulmuştur.

Tablo 16: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Olarak Yapılan Tahminler

Araştırmacılar	Tahmin Yöntemleri	Yılı	Kayıt dışı Eko/GSMH (%)
ALTUĞ O.	Kayıt Dışı Ücret Yaklaşımı	1992	35,00
DERDİYOK T.	Parasalcı Yaklaşım	1984	27,30
	Vergi Yaklaşımı		
	-Vergi İnceleme	1991*	40,40
	-En Düşük Vergi Oranı	1991*	7,78
	-Sıfır Vergi Oranı	1991*	26,20
HAKİKİOĞLU D.	Parasalcı Yaklaşım		
	-Ekonometrik	1984	137,80
ÖZSOYLU A.F.	GSMH Yaklaşımı	1990	7,5
	Parasalcı Yaklaşım		
	-Sabit Oran Yaklaşımı	1990	11,50
KASNAKOĞLU Z.	Parasalcı Yaklaşım		
	-Ekonometrik (1)	1990	7,748
			9,338
			7,244
			9,069
KOÇOĞLU	Duyarlılık Analizi	1987	19,6-26,5
ILGIN	Nakit Oranı	1998	83,1
	Nakit Oranı	1993	54,3
	Ekonometrik	1992	45,3-53,9
TEMEL A. ŞİMŞEK A. YAZICI K.	Harcamalar Yaklaşımı	1991	1,5
	Vergi Yaklaşımı	1991	16,40
	Parasalcı Yaklaşım		
	-Sabit Oran Yaklaşımı	1991	1,91
	-İşlem Hacmi Yaklaşımı	1991	1,91
	-Ekonometrik	1991	7,88
SCHNEIDER, F. SAVAŞAN, F.	Model Yöntemi	1999-2005 dönemi	31-35
MALİYE BAKANLIĞI	Input-Output Yöntemi (Girdi-Çıktı Yöntemi)**	1998-2004 dönemi	26-37
ARDOR, H.N.	Nakit Para Talebi Yöntemi	1975-2006 dönemi	21,16 - 68,44

(1) Farklı Varsayımlara Göre

(*) GSYİH’ya göre

(**) Kayıt dışı ekonominin boyutunun hesaplanması, TÜİK’in yayınladığı, kesimler arasında mal ve hizmet akımını gösteren, input-output (girdi-çıktı) tablolarından hareketle katma değer uyum ve kaçığının bulunması esasına dayandırılmıştır.

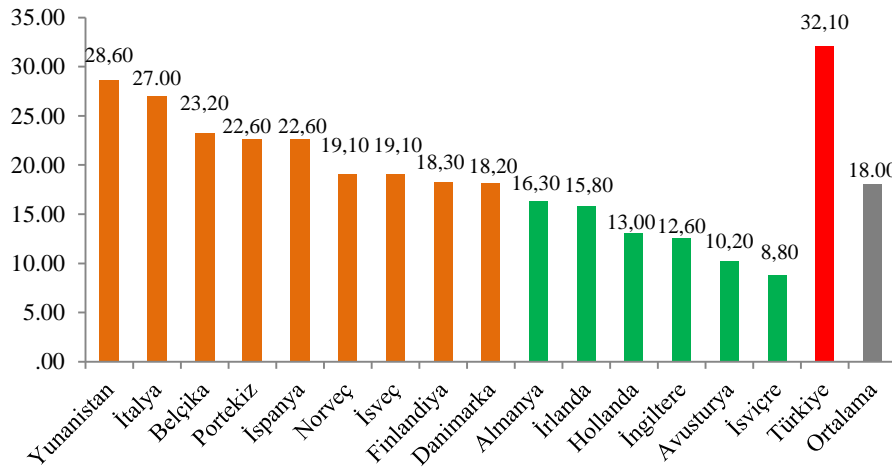
Kaynak: TEMEL, A., ŞİMŞEK, A., YAZICI, K., (1994), *Kayıt Dışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü*, DPT Yayını, Ankara ve KILINÇASLAN, Ö.Ö., (2010) *Kayıtdışı Ekonomi ve İktisadi Dalgalanmalar: Türkiye Örneği*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Ankara

Tablo 16 göstermektedir ki, kayıt dışı ekonomi hala tahmin edilmesi zor bir alan olarak kalmıştır. Tahminler arasında çok yüksek farklar vardır. Her ekonomide az ya da

çok kayıt dışılık olduğu gerçeği bilinmesine rağmen kayıt dışılığı kantitatif olarak analiz etmenin önemine inananlar daha başta onun boyutlarını tahmin etme işinde çıkmazlarla karşılaşmaktadırlar. Fakat bu durum kayıt dışılığın tahmin edilmemesi için bir gerekçe değildir.

Friedrich Schneider, gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünü belirlemiştir. 2000 yılındaki kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41, geçiş ekonomilerinde % 38 ve OECD ülkelerinde %18 olarak belirlenmiştir. Türkiye %32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerindedir. Vergilendirme ve sosyal güvenlik katkıları kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirleyen temel etmenler arasındadır. Aşağıdaki tabloda bu durum görülmektedir.

Grafik 3: Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü - Ülkeler Arası Karşılaştırma



Kaynak: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, 2009, s. 4-5.

Tablo 17: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (%)

Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Schneider	32.2	31.5	30.7	30.4	29.1	28.4	28.9	28.3	27.7	27.2	26.5

Not: Rakamlar GSMH’nın yüzdesini ifade etmektedir.

Kaynak: Schneider, (2013), *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013: A Further Decline*, s.6

Daha güncel verilerin yer aldığı Tablo 17’deki rakamlara göre, ülkemizde kayıt dışı ekonomi hala GSMH’nın dörtte birleri civarında seyretmektedir. 2003 yılında GSMH’nın % 32,2’si olan kayıt dışı ekonomi, 2013 yılına gelindiğinde % 26,5 seviyelerine gerilemiştir. Burada izlenen sıkı mali politikalar, denetim kapasitesinin artırılması, teknolojik unsurların yaygın kullanılmaya başlanması azalış trendini açıklayacak bazı unsurlardır. Ortaya çıkan bir diğer sonuç ise kayıt dışılığın trendi ile alakalıdır. İyimser bir yorumla kayıt dışı ekonominin artışı durmuştur. Kötümser yorum ise kayıt dışı ekonominin artış trendinin yavaşladığıdır. Hangi yorum doğru olursa olsun kayıt dışılığın doğal zirvesine ulaşıldığını düşünmek pek yanıltıcı olmaz. Türkiye’de nakit kullanımının yeni ödeme araçlarının yaygınlaşması ile azalmasından vergi idaresinin otomasyonuna; bankacılık sektörünün gelişmesinden enflasyonla mücadelede sağlanan kısmi başarıya kadar birçok ekonomik ve mali gelişmenin yanında kamu mali yönetim ve denetimi ve mali teşkilatın yeniden yapılandırılması gibi hukuksal ve idari reformların bu sonuçta etkisi vardır. Ancak kayıt dışı ekonominin sektörel dağılımın aynı olmadığı bilinmektedir. Bu yüzden kayıt dışılıkla mücadelede hem sektörel tahminlerin yapılması hem de mücadele yöntemlerinin sektörlere göre revize edilmesi gerekmektedir.⁹⁵

Türkiye’de veriler bu şekilde iken Avrupa Birliği ülkelerinin de kayıt dışı ekonomi rakamlarını incelememiz gerekmektedir. Çünkü dış ticaret hacmimizin önemli bir bölümünün AB ülkelerine olduğu düşünüldüğünde, rekabetçi sektörlerimizin geleceğine dair fikir verebilmektedir. Aşağıdaki tabloda bazı ülkelerin 2003-2013 yılları arasındaki kayıt dışı ekonomi oranları görülmektedir.

⁹⁵ Savaşan, 2011, s.11.

Tablo 18: Bazı Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonomi Oranları (%)

Yıllar	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Almanya	17.1	16.1	15.4	15	14.7	14.2	14.6	13.9	13.7	13.3	13.0
Fransa	14.7	14.3	13.8	12.4	11.8	11.1	11.6	11.3	11	10.8	9.9
Hollanda	12.7	12.5	12	10.9	10.1	9.6	10.2	10	9.8	9.5	9.1
İngiltere	12.2	12.3	12	11.1	10.6	10.1	10.9	10.7	10.5	10.1	9.7
İtalya	26.1	25.2	24.4	23.2	22.3	21.4	22	21.8	21.2	21.6	21.1
Portekiz	22.2	21.7	21.2	20.1	19.2	18.7	19.5	19.2	19.4	19.4	19.0
AB27 ort.	22.3	21.9	21.5	20.8	19.9	19.2	19.8	19.6	19.2	18.9	18.4
Hırvatistan	32.3	32.3	31.5	31.2	30.4	29.6	30.1	29.8	29.5	29.0	28.4
İsviçre	9.5	9.4	9	8.5	8.2	7.9	8.3	8.1	7.8	7.6	7.1
Norveç	18.6	18.2	17.6	16.1	15.4	14.7	15.3	15.1	14.8	14.2	13.6
Türkiye	32.2	31.5	30.7	30.4	29.1	28.4	28.9	28.3	27.7	27.2	26.5
AB31 ort.	22.4	22.1	21.6	20.9	20.1	19.4	19.9	19.7	19.3	19.0	22.4
ABD	8.5	8.4	8.2	7.5	7.2	7	7.6	7.2	7	7.0	6.6
Japonya	11	10.7	10.3	9.4	9	8.8	9.5	9.2	9	8.8	8.1
Kanada	15.3	15.1	14.3	13.2	12.6	12	12.6	12.2	11.9	11.5	10.8

Kaynak: Schneider, (2013), *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013: A Further Decline*, s.5-6.

Tablodan anlaşıldığı üzere, AB'nin lokomotif ülkelerinde kayıt dışılık oranları düşüktür. Fakat İtalya bu kapsamda değerlendirilememektedir. AB'nin 27 üyesinin ortalamasından elde edilen sonuçlar ülkemiz verileriyle kıyaslandığında arada önemli bir fark olduğu görülmektedir. Ayrıca ülkemizin de dahil olduğu AB üyesi olmayan 4 ülkeyi de sonradan eklediğimizde (AB31), 2013 yılı için AB ortalaması %18,4'ten %22,4'e çıkmaktadır. Bu tablonun incelenmesinde dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Şöyle ki yukarıda yer alan kayıt dışı ekonomi rakamları, GSMH'ya oranlanarak elde edilmektedir. Kayıt dışı ekonomi içerisinde yer alan sektörlerin milli gelirden aldığı payın parasal değeri, ülkelerin sahip olduğu GSMH değerleriyle kıyaslandığında; bazı ülkelerde düşük addedilen oranların bazı ülkelere göre bir hayli yüksek olduğu gözlenmektedir.

3.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINA YÖNELİK BUGÜNE KADAR YAPILAN ÇALIŞMALAR

Kayıt dışı ekonomi, kısa vadede istihdam ve yatırım açısından geçici ve yanılıcı bazı avantajlar sağlasa da gerçekte ülke çıkarları ve ekonomisi açısından büyük olumsuzluklara neden olan bir paradokstur. Ekonominin yapısal bir parçası haline gelen ve mücadelesi gittikçe zorlaşan kayıt dışı ekonomiyi daraltmak için, kısa vadeli tedbirler

yerine, orta ve uzun vadeli yapısal değişiklikler gereklidir. Bu nedenle, kayıt dışı ekonomi ile m¼cadele nin;⁹⁶

- ❖ Devlet politikası olarak benimsenmesi,
- ❖ S¼rekli bir çalışma grubunun oluşturulması,
- ❖ Stratejik eylem planının hazırlanması,
- ❖ Kararlı ve s¼rekli olunması,
- ❖ Kurumlar arası işbirliği ve eőg¼d¼m sağlanması,
- ❖ Etkin bir izleme ve değerlendirme sisteminin oluşturulması,
- ❖ Kayıt içi faaliyetlerin ¼zendirilmesi,
- ❖ Denetim kapasitesinin g¼çlendirilmesi ve yaptırımların caydırıcılığının artırılması,
- ❖ Toplumsal mutabakatın sağlanması ve g¼çlendirilmesi gerekmektedir.

Kayıt dışı ekonomi ile m¼cadelede ¼lkemizin bir takım avantajları olduğu gibi dezavantajları da vardır. Fakat bu avantajları fırsata çevirme kapasitesi olmakla beraber, sahip olduğu dezavantajlardan ¼t¼r¼ karşı karşıya olabileceği tehditlerde mevcuttur. Bu bakımdan aşağıdaki tabloda ¼lkemizin kayıt dışı ekonomideki GZFT Analizi (G¼çlü Y¼nler, Zayıf Y¼nler, Fırsatlar ve Tehditler) yer almaktadır.

⁹⁶ Kayıt Dışı Ekonomiyle M¼cadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, s.38.

Tablo 19: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler (GZFT Analizi)

Güçlü Yanlar	Zayıf Yanlar	Fırsatlar	Tehditler
Bilgi teknolojilerinin yaygın kullanımı	Tanım farklılıkları ve ölçme sorunları	Kayıt dışı faaliyetlerin kanunsuz ve ahlak dışı olması yönündeki inanış	Kişilere kısa vadede gelir ve fayda sağlaması
Kolluk kuvvetlerinin eylem yetkisinin bulunması	Üretimin teşvik edilmesini sağlayacak mevzuat hükümlerinin yokluğu	Ülkemiz üst yönetiminin kararlı desteği	Kayıt dışı faaliyet gösterenlerin rekabet gücünü arttırması
Sosyal güvenlik kurumlarının birleşmesi ile norm birliğinin sağlanması	Mevzuatın piyasalardaki gelişmeleri takip edememesi ve mevzuatın uygulanmasında engellerle karşılaşılması	Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede ilgili kurumlar arasında işbirliği ve bilgi değişimi olanakları	Tarım ve hizmet gibi sektörlerin yapıları gereği izleme ve denetlenme zorluğu
Teşvik yasalarının rolü	Bürokrasinin fazlalığı	Hızlı teknolojik gelişmeler	İşsizlik
Kurumların veri ambarı kapasitesinin yüksekliği	Taksitlendirme ve kriz dönemi dışında yapılan aflar	Siyasi istikrar (ekonomik öngörülebilirlik)	Ülkenin büyüme performansını olumsuz etkilemesi
İhbar ve şikayetlerin anında değerlendirilebilmesi	Erken emeklilik ve prim oranlarının yüksekliği	Uluslararası deneyimlere erişim ve uyum olanaklarının çoğalması	Gelir dağılımındaki adaletsizlik
Özellikli sektörlerde bandrol ve marker gibi uygulamalar	Kurumlar arasında koordinasyon ve işbirliğinin yeterli düzeyde olmaması	Kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye yönelik projeler	İş gücü maliyetlerinin fazlalığı
Özellikli sektörlerde düzenleyici/denetleyici kurum/kuruluşların varlığı	Fiziki kontrol oranlarının yüksekliği ve iç piyasa denetiminin yaygın ve etkin olmaması	Sendikal hareketlerin varlığı, sivil toplum örgütlerinin kamudaki etkisi	Toplanan vergilerin devlet tarafından etkin ve verimli şekilde kullanılmadığı algısı
Rekabeti esas alan yasal düzenlemelerin varlığı	İdari para cezaları ve caydırıcı diğer yaptırımların eksikliği	Fonksiyonel yapıda Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş olması	Sosyal güvenlik kurumlarının fon yapısını bozması
Şeffaflık, hesap verilebilirlik ve iyi yönetim ilkeleri	Tüm işlemlerde T.C. kimlik numarasının kullanılmıyor olması	Tarım istihdamındaki çözülme	Küreselleşme
	Yerel risk analizi çalışmalarının olmaması	Risk analizi çalışmalarının tek çatı altında toplanması	Makroekonomik istikrarın bozulması
	Denetim elemanı sayısının azlığı	Sosyal Güvenlik Reformu	Dışsal şoklar
	Küçük işletmelere dayalı üretim yapısı	Ülkemizin genç nüfus oranı	
	Fiziki altyapı sorunları		
	Vergi tabanının mobilitesi		
	Kayıt dışılığı özendirici uygulamalar		
	Sanayi envanterinin mevcut olmaması		

Kaynak: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010,s.38.

Günümüz ekonomilerinin önemli sorunlarından birisi olan kayıt dışı ekonomi, nedenleri, sonuçları ve işleyişi bakımından karmaşık bir kavramdır. Bu nedenle, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, gerek gelişmekte olan ülkeler için, gerekse gelişmiş ülkeler için çözümlenmesi gereken ciddi bir sorun haline gelmiştir. Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik sorunları içerisinde, kayıt dışı ekonominin diğerlerine nazaran ayrı bir yeri ve önemi vardır. Kayıt dışı ekonominin nedenlerine ve sonuçlarına bakıldığında; bir taraftan diğer ekonomik sorunlardan etkilendiği ve bu sorunları etkilediği görülmekte, diğer taraftan bağımlı ve bağımsız bir değişken olduğu gözlenmektedir. Daha da önemlisi, iktisadi faktörler dışında sosyal, siyasi, psikolojik ve ahlaki nedenlerin tamamıyla yakın ilişki içinde olduğu bilinen kayıt dışı ekonomi, teorik olarak birçok çözüm önerileri sıralanan, ancak bir türlü ortadan kaldırılamayan bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda, güçlü bir toplumsal iradeyle tüm kesimlerin katıldığı kapsamlı bir mücadele stratejisi oluşturulması, kayıt dışı ekonominin zararlarına yönelik olarak toplumun bilinçlendirilmesi, kayıt altına girmenin teşvik edilmesi, mevzuat ve işlemlerin basitleştirilmesi, etkin bir denetim ve ceza sisteminin geliştirilmesi, idareler arasında veri paylaşımının güçlendirilmesi ve etkin bir koordinasyon sağlanması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığının koordinatörlüğünde “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008–2010” hazırlanmış ve planlanan faaliyetler 1 Temmuz 2008 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır.⁹⁷

Eylem Planının hazırlanmasında, Gelir İdaresi Başkanlığı ilgili çalışmalarını yönlendirecek kuruluş olarak belirlenmiş ve konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı ile eşgüdümlü çalışacak diğer kurumlar saptanmıştır. Bu kurumlar; Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, DPT, Gümrük Müsteşarlığı, SGK, EPDK, TAPDK ve BDDK’dır.

⁹⁷ Maliye Bakanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010, s.63.

Söz konusu plan ile kayıt dışı ekonomiye yönelik stratejik amaç ve hedefler belirlenmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 20: Amaç / Hedef Tablosu

AMAÇ	HEDEF
1. KAYIT İÇİ FAALİYETLERİ ÖZENDİRMEK	Kayıt İçi İstihdam Yaratma Potansiyelini Güçlendirmek
	Gönüllü Uyumu Artırmak
2. DENETİM KAPASİTESİNİ GÜÇLENDİRMEK VE YAPTIRIMLARIN CAYDIRICILIĞINI ARTIRMAK	Denetim Kapasitesini Geliştirmek
	Veri Tabanı Paylaşımı
	Cezaların Caydırıcılığını Sağlamak
3. KURUMSAL VE TOPLUMSAL MUTABAKATI SAĞLAMAK VE GÜÇLENDİRMEK	Kurumsal İşbirliğini Sağlamak, Güçlendirmek ve Devam Ettirmek
	Eğitim ve Tanıtım Yoluyla Toplumsal Mutabakatı Sağlamak ve Güçlendirmek

Kaynak: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008 – 2010, 2009, s.43.

Planda, yukarıda bahsi geçen amaç ve hedeflerle ilgili 105 adet eylem belirlenmiş ve daha önce bahsedilen kurumlar uzmanlık alanlarına göre bu eylemlerden sorumlu tutulmuşlardır.⁹⁸

Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergi toplanması ve bu ekonomik büyüklüğün vergi, istihdam ve millî gelir boyutlarıyla da kavranmasına yönelik olarak hazırlanan “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008–2010” 05.02.2009 tarihli ve 27132 sayılı Resmi Gazete’de 2009/3 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayımlanmış ve Eylem Planında yer alan eylemlere ilişkin gerçekleştirmeler Gelir İdaresi Başkanlığınca takip edilmiştir.

Diğer taraftan, 2011 Yılı Programının 31 No.lu Tedbirinde, söz konusu Eylem Planının 2011-2013 yıllarını kapsayacak şekilde güncelleneceği hususuna yer verilmiş, bu çerçevede, 2008-2010 dönemi Eylem Planında yer alan eylemlere ilişkin gerçekleştirmeler ile kurum ve kuruluşlardan gelen eylem önerileri değerlendirilmek suretiyle “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2011-2013 Taslağı” hazırlanmış ve Ekonomi Koordinasyon Kurulunda görüşülerek nihaî halini almıştır.

⁹⁸ Planın ayrıntıları için bakınız; http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf

Kayıt dışı ekonominin suç ekonomisi dışında kalan boyutunda gelirin yasalara aykırı bir şekilde kayıt dışına çıkarılması söz konusu iken, suç ekonomisinde üretim tamamen yasalara aykırı olarak gerçekleşmekte ve bu faaliyet sonucunda elde edilen gelir de gizlenmektedir.

Bu çerçevede, suç sektörü ile kayıt dışı ekonominin suç sektörü dışında kalan diğer alt sektörleri farklılaşmakta ve dolayısıyla yürütülen mücadelenin amaçları da değişmektedir. Kayıt dışı ekonominin suç ekonomisi dışında kalan boyutu ile mücadelede amaç, Devletin ekonomik faaliyetleri kayıt ve beyan altına alarak vergi toplaması, bu ekonomik büyüklüğü vergi, istihdam ve millî gelir boyutlarıyla kavramak iken; suç ekonomisi-kara para ile mücadelede amaçlanan ise bu sektörü ve elde edilen geliri ortadan kaldırmaktır.

Ancak, Devletlerin yasa dışı faaliyetlerden gelir (vergi) elde etmek gibi bir yaklaşımı ve amacı olacağı düşünülemeyeceğinden, bu sektörün kayıt altına alınmasından bahsedilmesine de imkan bulunmamaktadır.

Nitekim 2008-2010 dönemi “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı”nda, suç ekonomisi- kara para ile mücadele kapsamında değerlendirilecek eylemler yer almamış, 2011-2013 dönemi Eylem Planında da bu doğrultuda hazırlanan 47 eylem, aşağıda sıralanan 5 amaç çerçevesinde belirlenmiştir.

- Gönüllü uyumun artırılması,
- Denetim kapasitesinin güçlendirilmesi,
- Yaptırımların caydırıcılığının artırılması,
- Veri tabanı paylaşımı,
- Toplumsal farkındalığın artırılmasıdır.

Eylem Planı uygulama sürecinin izlenmesi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yerine getirilecek, her bir eylem için belirlenen koordinatör kuruluşlar eylem gerçekleştirmelerini Gelir İdaresi Başkanlığına üçer aylık dönemler itibariyle raporlayacak

ve Eylem Planı aşağıda yer alan kurullarca izlenecek ve değerlendirilecektir. Bu kurullar şu şekildedir.

1. Kayıt Dışı Ekonomiyle M¼cadele Y¼ksek Kurulu: Başbakanın başkanlığında Eylem Planında bakanlığına g¼rev verilen bakanlardan oluşan Kurul, Eylem Planı gerçekleşmelerini yılda en az bir defa değerlendirecek, gerektiğinde Planda değişiklik yapacak ve bu konuda üst d¼zey kararlar alabilecektir. Kurul toplantılarına gerekli g¼r¼ld¼ę¼nde, diğer bakanlık, kamu kurum ve kuruluşları ile niversiteler, sivil toplum kuruluşları, meslek birlikleri ve özel sekt¼r temsilcileri de davet edilebileceklerdir.

2. İzleme ve Y¼nlendirme Kurulu: Ekonomi Koordinasyon Kurulu yesi bakanlar ve ilgili bakanlardan oluşan Kurulun en az altı ayda bir yapılacak toplantılarına gerek g¼r¼lmesi halinde diğer bakanlık, kamu kurum ve kuruluşları ile niversiteler, sivil toplum kuruluşları, meslek birlikleri ve özel sekt¼r temsilcileri de davet edilebileceklerdir.

3. Y¼r¼tme Kurulu: Gelir İdaresi Başkanı başkanlığında ilgili kurum y¼neticilerinin üç ayda bir yapacakları toplantılara, gerektiğinde niversiteler, sivil toplum kuruluşları, meslek birlikleri ve özel sekt¼r temsilcileri de davet edilebileceklerdir.

Maliye Bakanlığının yayınladığı 2013-2017 Stratejik Planında ise kayıt dışı ekonomi ile m¼cadelede kayıtlı ekonominin b¼y¼t¼lmesi ve genişletilmesi stratejik hedefler arasında yer almıştır. Buna g¼re ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması ve kayıtlı ekonominin genişletilmesi, g¼çl¼ bir ekonomi için kritik öneme sahiptir. Bu hedef kapsamında öncelikle, vergi mevzuatı g¼zden geçirilecek varsa kayıt dışılığa neden olan h¼k¼mler uygulamadan kaldırılacak ve gerekli mevzuat değişiklikleri yapılacaktır. Ayrıca başka idarelerin mevzuatlarında kayıt dışılığa neden olan h¼k¼mler varsa ilgili idareler ile işbirliği içerisinde gerekli d¼zenlemeler yapılacaktır.

Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesinde para hareketlerinin izlenebilirliği önemli bir faktördür. Bu kapsamda para hareketlerinde kaydi sistem yaygınlaştırılacak ve güçlü bir bilgi, iletişim ve teknoloji altyapısıyla ekonomik faaliyetlerin izlenebilirliği artırılabilecektir.

Vergi denetiminde uzmanlaşma ve iş bölümünün gerçekleştirilmesi, performans yönetimi sisteminin kurulması, etkinliğin ve verimliliğin artırılması amacıyla gerçekleştirilen yapılanma ile denetim tek çatı altında toplanmıştır. Vergi denetiminde etkinliğin artırılmasına yönelik olarak, bilişim teknolojileri üzerinden her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılmak suretiyle risk analiz sistemi oluşturulacak ve sektörel vergi inceleme kılavuzları hazırlanacaktır. Bununla birlikte hayata geçirilecek yeni stratejilerle vergi incelemeleri daha kısa sürede sonuçlandırılacaktır.

Ayrıca kayıt dışı ekonomi ile mücadelede, ilgili kamu idareleri ile yakın işbirliği içerisinde, organize vergi kaçakçılığına konu olan alanlar tespit edilecek ve konuya ilişkin inceleme yöntem ve teknikleri geliştirilecektir.⁹⁹Bu yönde belirlenen stratejiler ve performans göstergeleri aşağıdaki gibidir.

Stratejiler;

- Vergi kanunlarında kayıt dışılığa neden olacak düzenlemelerden kaçınmak
- Kayıt dışı faaliyetin azaltılması konusunda toplumsal bilinci artırmak
- Ekonomik faaliyetlerin izlenebilirliğini artırmak
- Vergi denetiminin etkinliğini artırmak
- Organize vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele etmek şeklindedir.

Performans Göstergeleri;

- ❖ Kayıt dışı ekonominin oranında meydana gelen azalma
- ❖ İncelenen mükellef sayısındaki ve matrahındaki artış oranıdır.

⁹⁹ 2013-2017 Maliye Bakanlığı Stratejik Planı,2012, s.27.

Suç ekonomisinin önlenmesine yönelik yapılan çalışmalar da kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesinde bir hayli önemli yer tutmaktadır. Bu bağlamda Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadelede, temel mali istihbarat birimi fonksiyonları olan aklama ve terörün finansmanı suçlarına ilişkin toplanan verileri ve şüpheli işlem bildirimlerini analiz, değerlendirme ve ilgili birimlere sevk faaliyetlerinin yanı sıra düzenleme ve koordinasyon, aklama suçu incelemeleri, yükümlülük denetimleri ve yükümlü grupları ile yasa uygulama birimlerinin eğitimleri ve bilgilendirilmeleri faaliyetlerini 2013 yılında da etkin olarak çalışmalarını sürdürmüştür. Yapılan faaliyetler ise şu şekildedir;¹⁰⁰

Yükümlü çalışanlarının, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadelede “önleyici tedbirler” olarak bilinen yükümlülükler konusundaki farkındalıklarının ve bu tedbirleri uygulamalarındaki etkinliklerinin artırılmasını sağlamak amacıyla, 2013 yılında eğitim ve çalıştay faaliyetleri yapılmıştır.

Gerçekleştirilen bu eğitim, çalıştay ve denetim faaliyetleri sonucunda, MASAK’na şüpheli işlem bildirimini gönderen bankalar dışındaki finansal kuruluş sayısı 2011 yılında 91 ve 2012 yılında 108 iken, 2013 yılında bu sayı 124’e ulaşmıştır. Ayrıca yine bankalar dışındaki finansal kuruluşlardan toplamda alınan şüpheli işlem bildirim sayısı 2011 yılında 585, 2012 yılında 1.450 iken, 2013 yılında bu sayı 2.479’a yükselmiştir.

Diğer taraftan, 2012 yılında 15.318 olan şüpheli işlem bildirim sayısı 2013 yılında 25.592 adete ulaşmıştır. Elektronik ortamda şüpheli işlem bildirimini gönderimi öncelikle bankacılık sektöründe uygulanmaya başlanmış olup 2013 yılında bankacılık sektöründen gelen toplam 22.086 adet şüpheli işlem bildiriminin % 99,9’u elektronik ortamda gönderilmiştir. Şüpheli işlem bildirimlerinde bu önemli sıçramanın temel nedeni; 2012 yılında devreye alınan yeni “elektronik şüpheli işlem bildirim” uygulamasıdır, bu gelişme 2013 yılında da devam etmiştir. Elektronik ortamda bildirim

¹⁰⁰ Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) Faaliyet Raporu 2013, s.1-2

göndermenin güvenli, hızlı ve kolay olması bankacılık sektöründeki bildirim sayısının artışına katkıda bulunmuştur.

Kurum bünyesinde aklama suçuna ilişkin yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları ile ilgili olarak 2013 yılı için devam eden 107 dosyanın 64'ü tamamlanmıştır. Diğer kurumların görev alanına giren suçlarla ilgili olduğu tespit edilen dosyalar kapsamında ise 3.696 kişi hakkında çeşitli kurumlara istihbari nitelikte bilgilendirme yapılmıştır.

3.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesi için alınması gereken tedbirlere geçmeden önce; kayıtlı ekonomiye geçişte alınacak tedbirler konusunda öncelikle aşağıda belirtilmiş olan koşulların sağlanması zorunludur;¹⁰¹

a. Siyasal İradenin Kararlılığı

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele konusunda başlangıç noktası siyasal iradenin tüm unsurlarıyla bu mücadelede kararlı olmasıdır. Siyasal iktidarın devamlılığını sağlamaya yönelik popülist uygulamalarla, oy deposu olarak görülen kesimlerin tepkisini çekmemek için yanlış olduğu bilinmesine rağmen bazı aksaklıkların üstüne bilinçli olarak gidilmemesi, bu mücadeleyi açık bir şekilde baltalar. İstihdam sorunları nedeniyle işporta ile yeterince mücadele edilememesi, kamu ihalelerinden hareketle yapılması gereken yolsuzluklarla mücadelede başarılı olunamaması, toplumsal gerginlik yaratmamak amacıyla devri-sabık yaratmama düşüncesi yolsuzluklarla mücadele eder gibi görünüp gerçekte hiçbir araştırma, inceleme ve soruşturma yapılmaması veya yeterli nitelik ve nicelikte kişilere bu çalışmaları yaptırmamak suretiyle eksik ispat ve delillendirmeler sonucu yargısal süreçte sonuç alınamaması, konusu suç teşkil eden eylemleri affederek kamu vicdanının yaralanması, sürekli mali af beklentisi yaratılmak suretiyle kamu alacaklarının ilgililer tarafından ödenmesinin engellenmesi ve bunlar

¹⁰¹ Arısoy, 2003, s. 132.

gibi sayılabilecek pek çok husus siyasal iradenin kararlılığının sorgulanmasını ve mücadelenin başarısızlığa mahkûm olması sonucunu doğuracaktır. İnanırcılık sorunu halledilmeden, güven duygusu tesis edilmeden etkin ve verimli mücadele gerçekleştirilemeyecek ve başarıya giden yolun olmazsa olmaz şartı olan toplumsal mutabakat sağlanamayacaktır. Bu sebeplerle siyasal irade, kayıt dışı ekonomi ile ciddi bir şekilde mücadele edeceğine yönelik olarak toplumun her kesimine, o kesime hitap edebilecek araç ve yollarla bu kararlılığını hissettirmelidir.

b. Toplumsal Mutabakatın Sağlanabilmesi

Türk Ekonomisinin içinde bulunduğu durum tüm şeffaflığıyla toplumun her kesiminin anlayacağı basitlikle ortaya konulmalıdır. Sorunların temelinde nelerin yattığı ve bu sorunların çözüm yollarının neler olabileceği tüm açıklığıyla anlatılmalıdır. Kalkınmanın temelinde özel sektör dinamiğinin olması gerektiği, kamu finansmanının temel kaynağının vergi olması gerektiği, devletin esas itibariyle özel sektörün kullanımına sunulması gereken kredi unsurlarını tüketen konumunda bulunmaması gerektiği herkes tarafından kabul edilmesi gereken bir doğru olmalıdır. Toplumsal mutabakatın sağlanmasından sonra mücadelede başarılı olunabilir.

c. Sistem Bütünlüğünün Sağlanabilmesi

Anayasal yetkilerin paylaşımında söz konusu olan güçler ayrılığı sistemi içinde bu güçlerin bir bütünün parçaları olarak hareket etmeleri gerektiği açıktır. Yasama fonksiyonunun yürütme fonksiyonundan, yürütme fonksiyonunu yargı fonksiyonundan ayrı düşünemezsiniz. Eşgüdüm içerisinde görev yapılmalı ve yetkilerin kullanımında diğerlerinin görüş ve amaçlarına dikkat edilmelidir. Bu amacı gerçekleştirebilmek için bürokrasi etkin kullanılabilmesi sistemin kendisinden kaynaklanan sorunlar ile kişilerden kaynaklanan sorunlar iyi ayırt edilmeli sistemden kaynaklanan sorunlar gerekli yasal düzenlemeler yapılmak suretiyle ortadan kaldırılırken aynı zamanda kritik yetkilerin ve görevlerin liyakat esasına göre doğru kişiler tarafından yürütülmesini sağlamak için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi sistemi sadece fiskal amacı doğrultusunda organize edilip yönetilemez. Verginin aynı zamanda maliye politikasının

amaçları doğrultusunda kullanılan en önemli araç olduğu gerçeği de unutulmamalıdır. Her devlet gibi Türkiye Cumhuriyeti devletinin de evrensel hedefi konumunda olması gereken “Hukuk Devleti” haline gelebilmenin yolu; vergileme ilkelerinin kanunlar sistemimize istisnasız sokulmasından geçmektedir. Bu amaçla başarıya ulaşmak için gerekli Anayasa, Uluslararası Antlaşmalar, Yasa, Kanun Hükmünde Kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, Danıştay ve Yargıtay İçtihadı Birleştirme kararları, Tüzük, Yönetmelik, Tebliğ ve genelgelerin hepsinin bu ilkeler çerçevesinde vücut bulması gerektiği kabul edilmeli düzenlemeler bu esas doğrultusunda yapılmalıdır.¹⁰²

Belirtilen koşulların sağlanmasından sonra, kayıt dışı ekonominin önlenmesi için alınması gereken tedbirleri aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.

3.3.1. Enflasyonla, İşsizlikle ve Yoksullukla Mücadele Edilmeli

Türkiye'de gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları 1980'li yıllar boyunca önceki dönemlere göre azaltılmakla beraber kayıt dışı ekonominin hacmi sürekli artış göstermiştir. Bununla birlikte genel olarak krizlerin olduğu dönemlerde -ki bu dönemlerde enflasyon oranında da ani artışlar ile birlikte işsizlik de görülmektedir- kayıt dışı ekonominin hacminde de ani sıçramaların gerçekleşmiş olması, kayıt dışı ekonominin vergi oranlarından ziyade ekonomik faktörlerin etkisi altında olduğunu göstermektedir.

Kayıt dışı ekonominin hacminde gerek kriz dönemlerinde, gerekse enflasyonun kronik hal almış olduğu yıllarda, görülen ani artışlar, hayatta kalabilme mücadelesinin bir sonucudur. Bu sebeple enflasyonist dönemlerde satın alma gücünü geriletmeyecek ücret artışlarının sağlanması, enflasyon oranını azaltıncaya kadar kayıt dışı ekonominin hacminin daha da hızlı artmasını engellemek için gereklidir. Kriz dönemlerinde zor duruma düşmüş olan kişi ya da firmaların vergi borçlarını ertelemek beyan dışı faaliyette bulunma eğilimi ve alışkanlığı kazandırmamak için gereklidir. Gelir dağılımının bozuk olması durumunda vergi harcama mekanizmasından (yani bütçeden), yüksek gelirlilerden düşük gelirlere gelir aktarımını sağlayacak bir araç olarak

¹⁰² Arısoy, 2003, s. 133.

faaydalanılması düşük gelirliilerin enformel ekonomi katılımcıları olmalarını engellemek için faydalı olacaktır. İşsizlik dönemlerinde uygulanılacak işsizlik sigortası gibi koruyucu sosyal hizmetler de yine kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin gelişmesini engelleyicidir.

Kayıt dışı ekonominin hacminin küçültülmesi, esas itibarıyla; enflasyon ve işsizliğin hacminin küçültülmesine, gelir dağılımının iyileştirilip, yoksulluk oranının azaltılmasına bağılıdır. Bu sebeple, enflasyonla mücadele etmek, işsizlikle ve yoksullukla mücadele etmek kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek anlamını taşımaktadır. Ancak bu konularda kısa dönemde başarı elde etmek kolay değildir. Mücadeleye yönelik uzun vadeli politikaların kararlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu konularda kazanılacak başarılar, kayıt dışı ekonomiyle mücadele bakımından da başarıyı beraberinde getirecektir.¹⁰³

3.3.2. Vergi Oranları Düşürülmeli

Hükümetler kamu açıklarını ve yasalara saygılı mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla sürekli arayış içindedirler. Vergi baskısı altında olan yükümlüler ise, davranış kalıplarını değiştirmek suretiyle, bu baskıdan kurtulma yoluna gitmektedirler. Yani bireyler vergi ödemenin yaratacağı sonuçlar karşısında, bir dizi ekonomik önlem almaktadırlar. Bunlardan birincisi, yükümlünün vergi yükünü hafifletmek veya bu yükten tamamen kurtulmak amacıyla vergi karşısında aldığı çeşitli ekonomik önlemlerdir. İkincisi ise, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmadır.¹⁰⁴

Yüksek vergi oranları, vergi kayıp ve kaçacağını teşvik eden bir yapı ortaya çıkarmaktadır. Devletin gelir kaybı ile karşı karşıya kalmaması için vergi oranlarını mümkün olduğunca optimal seviyede belirlemesi gerekmektedir.

Vergi uygulamaları karşısında mükellef eğilimleri üzerine yapılan bir araştırmada, vergi oranlarında yapılacak indirimlerin vergi ödemeyi teşvik edip etmeyeceği konusunda mükelleflerin düşüncelerini gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

¹⁰³ Şahin,2006, s.217.

¹⁰⁴ Ulusoy, Karakurt, 2002, s.109.

Tablo 21: Vergi İndirimine Yönelik Düşünceler

Vergi Oranlarında Yapılacak İndirimlerin
Vergi Ödemeyi Teşvik Edeceğini Düşünüyorum

Cevaplar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
%	2,5	6,3	19,5	37,2	34,5

Kaynak: Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması, 2007, s.22 (www.gib.gov.tr)

Vergi oranları indiriminin vergi ödemeyi teşvik edip edemeyeceği konusunda mükelleflerin % 71,7'si vergi ödemeyi teşvik edeceği düşüncesindedir. Vergi oranları indiriminin vergi ödemeyi teşvik etmeyeceğini düşünen mükelleflerin oranı ise % 8,8 olarak gerçekleşmiştir. Bu araştırmanın sonuçlarına göre mükelleflerin büyük bir çoğunluğu, vergi oranlarında yapılacak indirimin, vergi ödemeyi teşvik edeceğini düşünmektedir. Geçmişteki bazı örnekler, bu araştırma sonuçlarını doğrulamaktadır. Örneğin; 2008 yılında sofranın yüksek oranlı ÖTV aşağı çekildi. Vergi oranlarının azalmasıyla birlikte sofranın % 70'lik kayıt dışı üretim ve satışta büyük bir gerileme oldu. Bir başka vergi oranında indirim, kurumlar vergisinde oldu. Kurumlar vergisi oranı, 2006'da % 30'dan 20'ye indirildi. İndirim sonrası kurumlar vergisi tahsilatı, % 24 artarak, hedefin üzerine çıktı. 2001 krizinde; beyaz eşya ve otomobilde iki ay için KDV indirimi yapıldı. Sonuçta satışlar beyaz eşyada % 89 otomobilde % 200 arttı.¹⁰⁵ Geçmişte yapılmış olan vergi oranları indirimi, mükellefleri vergi ödemeye teşvik ederek hem vergi gelirlerini artırmış hem de kayıt dışı ekonominin boyutunu azaltmıştır.

Yapılan bu vergi indirimleri kayıt dışılığı önlemede etkili olabilmektedir. Fakat uygulanan vergi oranları diğer ülkelerle karşılaştırıldığında düşük olmasına rağmen, toplumda oranların yüksek olduğuna dair bir inanç vardır.

¹⁰⁵ Kızılot, 2008.

Türkiye’de bu konudaki asıl sorun dolaysız vergilerin tahsilatında etkinliğin düşük olması nedeniyle hükümetlerin dolaylı vergilere yönelmesidir. Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok yüksektir. Toplam vergi gelirlerinin dörtte birinden fazlası Özel Tüketim Vergisi’nden gelmektedir. Bu durumda gelirin büyük bir kısmını harcayan düşük gelir kesimi aleyhine vergi yükünün da dağılımına yol açmaktadır. Bunu ortadan kaldırarak vergi kapasitesi daha yüksek olan kesimlere ağırlık verilmelidir.

Gelir Vergisi reformu gecikmiştir. Türk Vergi Sisteminin önünde duran en önemli değişiklik daha basit ve değişen ekonomik çerçeveye uyumlu modern bir gelir vergisine geçmektir. Bu kapsamda; Gelir Vergisi’nde dilim sayısı artırılmalı, böylelikle artan oranlı tarifeye tabi tutulan gelirin uzunluğu arttırılmalı, tarifede son dilime giren ve bu sebeple düz oranlı vergilemeye konu olan gelir miktarı azaltılmalıdır. Dilim aralıkları ve oranların artma oranı dar olmalıdır. Böylelikle ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranları birbirlerine yaklaştırılmakla beraber yatay ve dikey adalet ilkelerine uygun vergileme de aynı anda gerçekleştirilmiş olur.

Kurumlar vergisinde de, Belçika ve Hollanda’da uygulandığı gibi artan oranlı vergilemeye gidilerek kurumsallaşma üzerinde olumlu etki yaratıp kurumların vergilendirilmesinde de yatay ve dikey adalet ilkelerinin gerçekleşmesini sağlayarak kayıt dışı ekonomiyle mücadelede güç kazandırılmalıdır.¹⁰⁶

Vergisini düzenli ödeyen sadık mükelleflere ise belli esaslar çerçevesinde vergi indirimi yapılabilir.

Piyasa üzerinde saptırıcı etkilerin azaltılması bakımından enerji, akaryakıt ve telekomünikasyon üzerinden alınan vergiler zaman içinde azaltılmalıdır.

Faaliyetlerini kayıt dışında bırakanların, söz konusu faaliyetleri belgelendirmeleri halinde karşılaştıkları vergi yükü ürkütücü olmaktan çıkarılmalıdır. Örneğin kayıtlı ve kayıtsız ekonomik faaliyetleri aynı zamanda yapanların tüm

¹⁰⁶ Yılmaz, 2006, s.215.

faaliyetlerini belgelendirdiklerinde karşılaştığı vergi yükü, önceki kayıtlı faaliyetlerin vergi yükünün çok fazla üzerinde olmamalıdır.¹⁰⁷

3.3.3. Vergi Yükü Tabana Yayılmalı

Türkiye’de vergi sistemindeki bir diğer aksaklık da vergi yükünün adaletsiz dağılımıdır. Tablo 21’de Türkiye’nin vergi yükü oranları gösterilmektedir. Vergi yükü oranı 2002 yılından itibaren giderek artmış ve 2009 itibariyle % 20,6 düzeyine çıkmıştır. Aslında OECD ülkeleriyle kıyaslandığında bu oran düşüktür. Bu oran OECD ülkelerinde ortalama % 35,6 dolaylarındadır. Ancak, Türkiye’de kişi başına gelirin düşük olması, refah düzeyinin düşüklüğü, adil olmayan gelir dağılımı, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve vergi sisteminin dolaylı vergilere dayalı olması vergi yükünün gerçek dağılımını göstermesine engel teşkil etmekte ve verginin belli bir kesim tarafından yüklenilmesine sebep olmaktadır. Vergi yükünün belli bir kesimin üzerine yüklenmesi vergi adaleti ve eşitliğini bozmakta, mükelleflerin vergilemeye direnç ve tepki göstermesine yol açmaktadır. Dolayısıyla, adaletsiz vergi yükü dağılımı da vergi kayıp ve kaçaklarının önemli bir sebebi olmaktadır. Bunun yanında, vergi yükünün adaletsiz olması kayıt dışı ekonomiye davetiye çıkarırken, kayıt dışı ekonominin büyümesi de vergi gelirlerini azaltıcı etki yaratmakta ve kayıt dışı ekonomiden alınamayan vergi kayıtlı ekonomiden alınmaya çalışılmaktadır. Bu da yüksek vergi yükü azalan vergi gelirleri sarmalına yol açarak, kayıt dışı ekonomiyi içinden çıkılmaz bir hale getirir.

¹⁰⁷ Cesur, Yetkiner, 1994, s. 76.

Tablo 22: Türkiye'deki Vergi Yüğü (2002- 2013)

YILLAR	GSYİH (1998 BAZLI) (1)	VERGİ Gelirleri (*) (2)	VERGİ YÜKÜ (%) (2/1)
2002	350.476.089	65.188.479	18,6
2003	454.780.659	89.893.112	19,8
2004	559.033.026	111.335.368	19,9
2005	648.931.712	131.948.778	20,3
2006	758.390.785	151.271.701	19,9
2007	843.178.421	171.098466	20,3
2008	960.534.251	189.980.827	20,0
2009	952.558.579	196.313.308	20,6
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,5
2011	1.297.713.210	284.490.017	21,9
2012	1.416.798.490	317.218.619	22,4
2013	1.561.510.015	367.473.551	23,5

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 yılı Faaliyet Raporu s.110.

Son yıllarda vergi sistemindeki aksaklıkları gidermek için bazı düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin gelir vergisinde alt ve üst limit oranı düşürülmüştür. Daha önce gelir vergisi tarifesinin en düşük oranı % 25 iken, en yüksek oranı % 55 olarak uygulanmaktaydı ki bu rakamlar OECD ülkelerinin alt ve üst dilim oranlarının çok üzerindeydi. Neticede bu durum mükelleflerin tepkisine yol açmaktaydı. 30.03.2006 tarihli ve 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir vergisi oranları düşürülmüştür. Yeni düzenlemeyle gelir vergisinde en düşük oran % 15, en yüksek oran da % 35 düzeyine getirilmiştir. Tablo 22'de 2014 yılı itibariyle uygulanan gelir vergisi oranları gösterilmiştir.

Tablo 23: Ücretliler İçin Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Vergisi Tarifesi Ücretliler (2014)	
11.000 TL'ye kadar	% 15
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, fazlası	% 27
60.000 TL'nin 60.000 TL'si için 13.760 TL, fazlası	% 35

Kaynak: www.gib.gov.tr

(*) 2006-2013 Yılları Bütçe Kanunu'nda Mahalli İdare ve Fon Payları ile Red ve İadeler dahil olduğundan, Vergi Gelirleri rakamlarında da Mahalli İdare ve Fon Payları ile Red ve İadeler dahildir.

Not: 2008-2013 Yıllar Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat rakamına Asgari Geçim İndirimi tutarı dahildir.

Aynı şekilde, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 30 olan kurumlar vergisi oranı % 20'ye düşürülmüştür. Ancak kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi dolaysız vergiler de indirimle gidilirken, vergi sisteminde dolaylı vergilere doğru bir dönüşüm gerçekleşmiştir. Zaten küresel sermaye çekmek isteyen ülkelerde kurumlar vergisi oranı düşerken, dolaylı vergilerin oranının artış içinde olduğu görülmektedir. Türkiye'de bu trende uymuştur. Dolaylı vergiler içinde çok önemli bir paya sahip olan KDV'nin oranı 1985'te %10'ken, 1994'te %15 olmuş, 2000'de %17, 2003 yılında %18 olmuştur. Bu da vergi yükünün marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelir grubunda toplanmasına, sermaye gelirleri lehine vergi yükünün dağılmasına yol açmaktadır. Yani Türkiye'de uygulanan neo-liberal politikalar sonucunda vergi indirimine gidilmesi sermaye lehine olmuştur.

Vergi tabanının genişlemesinin amacı verginin tabana yayılmasını sağlayarak yatay vergi adaletini gerçekleştirebilmektir. Ancak, vergi tabanı genişletilmeden, var olan vergilerin oranlarında indirim yapılması ve dolaylı yeni vergiler konulması vergi yükünün adaletsiz dağılımına yol açar. Bu nedenle, öyle vergi oranları belirlenmeli ki, faaliyetlerini kayıt dışında olanların söz konusu faaliyetleri belgelendirmeleri halinde karşılaşacakları vergi yükü ürkütücü olmaktan çıkarılmalıdır. Vergi tabanını olabildiğince genişletecek vergi oranlarını uygulamak ve böylelikle mükellefler açısından katlanılabilir vergi yükü sağlanmalıdır. Bu amaçla, Türkiye'de KDV, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergiler azaltılmalı ve vergi sistemi gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergisi gibi dolaysız vergi tabanlı hale getirilmelidir. Ayrıca, KDV'nin kendisi kayıt dışını kayıt altına almaya yönelik bir vergi olmasına rağmen, oranının giderek yükselmesi kayıt dışılığa davetiye çıkarmaktadır. Bu nedenle, KDV oranlarında da indirimle gidilmelidir.

Bunun yanında vergi istisna ve muafiyetlerin sınırlandırılması da vergi tabanını genişletmek açısından oldukça önemlidir. Özellikle, gelir vergisinin bünyesindeki istisna ve muafiyetler azaltılmalıdır. Çünkü yüksek vergi oranları vergi istisnalarını arttırırken, artan vergi istisnaları sonucunda vergi yükü giderek istisna kapsamı dışında kalan mükellef tarafından sırtlanmaktadır.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Aydemir, 1995a, s.166.

Fakat unutulmaması gereken bir durum söz konusudur. Sadece vergi sisteminde yapılan değişikliklerle de kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması olanaklı değildir. Tek başına vergi sisteminde köklü değişikler yapılması; toplumsal ve ekonomik yapıda farklılık meydana getirmediği sürece, bu değişiklikler askıda kalacaktır.

3.3.4. Vergi İdaresinin Etkinliği Artırılmalı

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde ve etkisinin azaltılmasında vergi idaresinin etkinliği ve iyi kurumsallaőmış bir idari örgütlenme önemli bir rol oynar. Çünkü kendi iradesiyle vergi ödeyen mükellef sayısı çok az olduğundan vergi ödeme koőullarını yaratmak vergi idaresine düşmektedir. Teorik olarak uygulanabilecek çok iyi bir vergi sistemine sahip olursa bile, eğer bu sistemi uygulayacak iyi bir yönetim, vergi tahsil ve vergi denetim organları yoksa o sistemin başarılı olması güçleşir. Aynı zamanda, vergi dairelerinin tapu dairesi, gümrük idaresi, ticaret sicili, belediyeler, muhtarlıklar, noterler, bankalar, finans kuruluşları, borsalar, sermaye piyasası, vakıflar ve dernekleri de içerecek şekilde çok çeşitli kurum ve kuruluşlarla koordinasyonunun sağlanarak, bunlar arasında karşılıklı bilgi akışı sağlanmalıdır.¹¹⁰

Türkiye’de vergi idaresini etkin kılmak ve kayıt dışılığı ortadan kaldırmak için, Maliye Bakanlığından ayrı, özerk bir yapı olan Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. GİB’nin kurulmasıyla birlikte vergi politikalarını hazırlama yetkisi Maliye Bakanlığına, bu politikaları uygulama işlevi özerk bir kurum olan GİB’na verilmiştir. Vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele edilmesi için özerk bir gelir idaresinin kurulması gerekliliği IMF’nin 1990’lardan beri Türkiye’ye dayattığı şartlardan biriydi. Bu anlamda, GİB’nin kurulması neo-liberal politikalar sonucunda devletteki dönüşümün gelir yönünden tezahürüdür. Nihayet, 05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı kanun ile Maliye Bakanlığı bünyesinde olan Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Bu Kanunun amacı, Kanunun 1. maddesinde Şu şekilde belirtilmiştir:

¹¹⁰ Yılmaz Akgül, 2006, s.219.

“Gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.”

GİB tarafından kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için iç ve dış kaynaklardan elde edilen veriler ile diğer kamu kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenmesini sağlamak için Veri Ambarı Projesi (VERİA) hazırlanmıştır.¹¹¹

Bu projenin amaçları;

- Teknolojik altyapı ve denetim sistemini kullanarak etkili bir yönetim yapısı oluşturulması,
- Kayıt dışı çalışan mükellefler ile beyan edilmemiş vergisel olayların tespit edilmesi,
- Beyanların sınıflandırılması ve beyanlar arası tutarlılığın kontrol edilmesi,
- Mükelleflerin beyanları arasında çapraz kontrol sağlanması,
- Mükelleflerin profilleri ile eğilimlerinin tespit edilmesi,
- Sektör ortalamalarının tespit edilmesi,
- Yönetim ve denetim faaliyetlerine yönelik istatistikler ve raporlar üretilmesidir.

Vergi idaresinin etkinliği artırmak ve daha etkin vergi inceleme ve denetimi yapmak için, uluslararası vergi inceleme ve denetim standartları getirilmesi gerekmektedir. Bunlar;¹¹²

¹¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010,s.14.

¹¹² Dünya Bülteni, 20.04.2010.

GENEL STANDARTLAR: Uzmanın¹¹³ niteliğiyle ilgili bu standartlar, mesleki faaliyetlerin her alanında olduğu kadar özel yaşam içinde de titizlikle gözetilecek.

- Mesleğe girebilmek için gerekli nitelikleri taşıması gerekir. Bunun için adaya yönelik olarak ikametgah, iş, yüksekokul ve aile çevresinde yapılan araştırma ve adayla yüz yüze görüşmeye dayalı soruşturma yapılacaktır. Soruşturma ile adayın kendisi, ailesi ve yaşam çevresiyle ilgili bilgilerin yanı sıra genel kültür, giyiniş durumu, sosyal davranışlar, temsil, nüfuz, muhakeme ve karar verme yetenekleriyle kendine güven, fikri olgunluk, soğukkanlılık, iyimserlik, düzenlilik ve görgü derecesine bakılacaktır.
- Bağımsız, tarafsız ve nesnel davranmalıdır. Uzman, mesleğini sürdürürken her biri diğeriyle bağlantılı olmak üzere bağımsızlık, tarafsızlık ve nesnellik koruyacaktır.
- Hiçbir hesap uzmanı, yetkili merciden görev almadıkça inceleme, araştırma, etüt ve soruşturma yapmayacaktır.
- Uzman, denetlediği kişi ve kurumla, herhangi bir şekilde çıkar ilişkisi içine girmeyecek, adına görev yaptığı kamunun örgütlenme yapısı içindeki hiçbir kurum ya da görevliden bile, bu ahlak kurallarına ters düşecek maddi ve manevi bir çıkar beklentisi taşımayacaktır.
- İfa edilen görev dolayısıyla denetlenen kişi ya da kurumların ve bunlarla ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırlarla, gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecek, kişisel çıkarlar veya üçüncü şahıslar yararına kullanamayacaktır.
- Uzman, düşünsel bağımsızlığının herhangi bir nedenle tartışma konusu yapılmasına yol açabilecek üstlenimlere giremeyecek, yakınlarına, kan ve sıhrî hısımlarına, kanuni temsilci ya da vekili bulunduğu kimselere ait denetim işleriyle uğraşamayacaktır. Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaktır.

¹¹³ Çalışmada belirtilen Uzman kavramı ile Hesap Uzmanı ifade edilmektedir. Fakat 646 sayılı KHK ile dört farklı türdeki denetim elemanının (Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri) tek çatı altında toplanması sağlanmış ve yeni unvan Vergi Müfettişi olmuştur.

- Uzman, mesleğini sürdürürken tarafsızlık ve nesnellikten uzaklaşmayacak. Özellikle vergisel amaçlı denetimlerin vergi kayıp ve kaçaklarını bulucu ve önleyici işlevi açık olmakla beraber, bu denetimde güdülen amaç, yalnızca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamakla sınırlı olmayacak, bu doğruluğun tespitini de içerecek. Dolayısıyla uzmanın yargısı yansız, yasaların, genel kabul görmüş ilkelerin ve yerleşik mesleki değerlerin ışığı altında olacak.
- Gerekli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmak: Uzman, karmaşık ve zorlu bir uğraşla karşı karşıya bulunacağından, mesleğini yapabilecek yeterliğe erişmek zorunda bulunacak. Bu yeterlik, zorunlu bir eğitimin ardından edinilen deneyimlerle sağlanacak ve meslek hayatı boyunca "sürekli eğitim" ilkesiyle korunacak.
- Gerekli mesleki özeni gösterecek. Uzman, her türlü çalışmada azami özeni gösterecek. Uzmanın denetimi, "gözden kaçırma" tehlikesinin hiçbir türüne tahammül etmeyecek. Uzman, çalışmalarını gözden kaçırma tehlikesini en aza indirecek şekilde değil, imkan aralığı ölçüsünde tamamen yok edecek şekilde planlayıp, yürütecek.

ÇALISMA STANDARTLARI

- **İnceleme hazırlığı:** Denetimin, düzen içinde, aksaksız, süratli ve verimli yürütülmesi için yapılacak çalışmalar planlanıp, yazılı bir iş programına dökülerek, sonuçlandırılacak. İnceleme hazırlıkları, genel inceleme, özel inceleme ve işletmede yürütülen inceleme hazırlığından oluşacak.
 - Genel inceleme hazırlığı: Branş hazırlığı olarak nitelenen genel hazırlıklar, denetimin konusu ve öznesi ile uzmanın bu alandaki deneyimine göre biçimlenecek. Denetlenecek işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, iktisadi ve teknolojik açıdan karakteristik özellikleri, sektöre ilişkin genel veya özel mahiyette yasal düzenlemeler ve sektörde karşılaşılan sorunlarla ilgili ön bilgi toplanacak.

- Özel inceleme hazırlığı: Tamamen denetlenecek işletmeye yönelik özel hazırlıkları içerecek. Vergi dairesindeki mükellefiyet dosyaları, Kurulun arşiv ve veri tabanında yer alan bilgiler ve aynı işletmeyi daha önce denetlemiş uzmanların değerlendirme ve inceleme notlarından yararlanılacak.
 - İşletmede yürütülen inceleme hazırlığı: Bunlar öncelikle hazırlıklar sırasında edinilen tüm bilgi ve değerlendirmelerin uzmanın belirleyeceği sınırlar dahilinde işletme ortak, yönetici ve sorumlu personeliyle tartışılması, işletmenin gezilmesi, muhasebe sisteminin gözden geçirilmesi gibi detayları içerecek.
-
- Çalışmanın planlanması ve iş programı: İnceleme hazırlıklarını tamamlayan uzman, verimli ve süratli bir denetim için gerekli çalışmaları planlayıp, yazılı bir çalışma planı hazırlayacak. Bu planda; dikkat çekici kalemler ile özel dikkat gerektiren alanlar belirlenecek. Kaynağı ne olursa olsun, uzman, çalışmalarını planlarken gözden kaçırma tehlikesini ortadan kaldırmaya yönelik her türlü önlemi alacak.
 - Hangi alanlarda, ne gibi hata ve hilelerden doğabilecek aykırılıklarla karşılaşılacağı (risk alanları) belirlenerek, uygun denetim teknikleri seçilecek ve geliştirilecek.
 - Plan ve programlar, başlangıçtaki değerlendirmelerin etkisi altında kalınarak nesnellikten uzaklaşılmasına neden olabilecek peşin hükümleri içermeyecek.
 - Ekip çalışmasında tüm denetim süreci boyunca, ekibi oluşturan uzmanlar arasında kesintisiz bilgi akışı sağlanacak, işbölümüne ilişkin koordinasyon gerçekleştirilecek.
 - Uzmanlar, kendisine tabi olarak çalışan yardımcılarının yaptığı her türlü çalışmayı, baştan sona ve tüm ayrıntılarıyla gözden geçirecek. Tamlik ve güvenilirlik sınamasına tabi tutacak.

RAPORLARIN YAZIMI

- Raporlama denetimin en belirgin işlevidir. Uzman, her iddiayı, önyargılardan uzak ama şüpheli bir yaklaşım içinde ele alıp uygun biçimde sınyarak, işletme savları hakkında olumlu ya da olumsuz yönde açık bir görüş oluşturacak.
- Raporlar, yapılan denetim mahiyetini konu ve kapsamını açıkça belirterek, uzmanın mesleki sorumluluğunun alanlarını ve sınırlarını ortaya koyacak.
- Uzman raporunda görüşünü (yerine göre kanaat) belirtmekten kaçınmayacak. Denetim süreci içinden karşılaşılmış, tereddüt yaratan ve kesin bir hükme varılmayan sorunların çözümü, rapor üzerine işlem yapacak taraflara bırakılmayacak.
- Raporlar, üzerinde işlem yapacak birimlerin tereddüdüne yer vermeyecek şekilde kolay anlaşılır, açık ve özlu bir üslup içinde düzenlenecek.
- Raporda sağlam ve yeterli olduğu tartışma götürür kanıtlar gösterilerek ya da hiç kanıt göstermeden soyut ifadeler kullanılarak sonuca varılıp görüş belirtilmesi, uzman denetiminin doğasına aykırıdır. Raporda, işletme dışından sağlanan kanıtlara ait eklerin mahremiyet kurallarını ihlal etmemesine özen gösterilecek.

3.3.5. Vergi Sistemi Basitleştirilmeli

Ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa, sade, kolay anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçağı artar. Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi çok büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerin yasalara uygun davranabilmesi; yasaların anlaşılabilir, uygulanabilir ve sade olmasıyla yakından ilişkilidir. Sürekli değişen ve karmaşık bir yapıya sahip olan yasalar, mükelleflerin kimi zaman bu karışıklıktan kaynaklı istemeden de olsa vergilerini ödeyememelerine neden olabilmektedir.¹¹⁴

¹¹⁴ Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması, 2007, s.30.

Aşağıdaki tabloda vergi çeşitliliğinin azaltılıp azaltılmadığı ile ilgili mükelleflerin düşünceleri yer almaktadır.

Tablo 24: Vergi Çeşitlerine Yönelik Düşünceler

Son Yıllarda Mükelleflerin Ödemesi Gereken Vergi Çeşidinin Azaltıldığını Düşünüyorum

Cevaplar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
%	24,5	36,3	18,8	12,7	7,7

Kaynak: Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması, 2007, s.22.
(www.gib.gov.tr)

Tablodan da anlaşılacağı üzere araştırmaya katılanların % 60,8'i vergi çeşitliliğinin son yıllarda azalmadığını düşünmektedir. Buna karşın mükelleflerin % 20,4'ü ise çeşitliliğin azaldığını düşünmektedir. Vergi sisteminin anlaşılabilir bir hale bürünebilmesi için öncelikle vergi sisteminin basitleştirilmesi gerekmektedir. Bunun sağlanması kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü azaltmada önemli bir unsur olabilecektir.

3.3.6. Vergi Ödeme Bilinci ve Vergi Etiğinin Oluşması

Vergide başarının sürekli kılınması için, vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir. Vergi ödeme bilincinin yerleşmesi için, mükellefin vergi gelirlerinin toplum ve ülke yararı için kullanıldığına kanaat getirmesi gerekir. Ayrıca, verginin adil alındığına olan inanç arttıkça, vergiye karşı direncinde o oranda azalacağı unutulmamalıdır. Bunun için, öncelikle uygulamanın bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı yapacak yönde olması, daha sonra da bu uygulamanın kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir. Bu noktada kitle iletişim araçlarına büyük bir görev ve sorumluluk düşmektedir.¹¹⁵

¹¹⁵ Gökmen, Güleç, 2001.

Vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi ahlakının güçlenmesine neden olacaktır. 1969'da Strümpel tarafından İngiltere ve Almanya'da yapılan bir araştırmada, iki ülke mükellefleri arasındaki vergi ahlakının anlamlı derecede farklılık gösterdiği gözlenmiştir. Bu durumun nedenleri araştırıldığında ise, Almanya'daki vergi sisteminin daha katı ve yaptırımcı olduğu, İngiltere'deki vergi sisteminin ise, daha katılımcı bir politika izlediği ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, vergi ahlakının, bireylerin politik karar alma sürecine yaygın ve etkin bir şekilde katılması ile doğru orantılı olduğu söylenebilir. Bu durumda mükellefler devletin kendilerine adaletli davrandığını hissederler ve ödedikleri vergiler ile kamu yatırımları arasında doğru orantı kurarlar. Bu aktif katılım aynı zamanda, mükelleflerin yasalar ve politikacılar üzerindeki kontrol kabiliyetlerini yükselteceğinden, memnuniyet derecelerini de artırır. Bu durumun vergiye gönüllü uyum üzerinde pozitif bir etki yaratacağı söylenebilir.¹¹⁶

3.3.7. Vergilemenin Mali Amacı Kavratılmalı

Kayıt dışı ekonomiyi azaltabilmek için verginin bir mali ödev olduğu hissini mükellefler arasında yayılmasını sağlamak gerekmektedir. Ayrıca kayıt dışı ekonomiyi önleyecek tedbirleri almak ve kanun değişikliklerini zamanında yapmak, vergisini eksik ödeyenleri, kanunlara saygı duyulması elde edilinceye kadar takip etmek zorunludur. Verginin bir mali ödev olduğu hissini mükellefler arasında yayılmasının temini eğitimle olur.¹¹⁷

Mükellefler arasında vergilemenin ödev olduğu hissiyatının yaygınlaşması, kayıt dışı ekonominin boyutunun azalmasında etkili olacaktır. Devletin mevcudiyetini sürdürüp, vatandaşlarına kamu hizmeti sunumunu sürdürebilmesi için bireylerin vergiyi ödemede kendilerini yükümlü hissetmesi gerekmektedir ki bu durumda bahsettiğimiz üzere kayıt dışılığı azaltacaktır.

¹¹⁶ Vergi Uygulamaları Karsısında Mükellef Eğilimleri Araştırması, 2007, s.24.

¹¹⁷ Arıkan, 2001, s.101.

3.3.8. SMMM ve YMM'lerin Yetki ve Sorumluluklarının Genişletilmesi

Serbest Muhasebeciler Mali Műřavirler (SMMM) ile Yeminli Mali Műřavirlerin (YMM) yetki ve sorumlulukları genişletilmelidir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensupları bir kamusal hizmeti yerine getirdikleri dűřünölerek, onayladıkları belgelerin doğruluğunu araştırabilmelerine olanak sağlayacak şekilde yetkileri artırılmalıdır.¹¹⁸ Çünkü bu kişiler mükellefle vergi idaresi arasında köprü görevi gören, vergi sisteminin sağlıklı işlemesi ağısından son derece önemli pozisyonda bulunan, kayıt dışı ekonomiyi önlemedeki en önemli meslek mensuplarıdır.

Türkiye'de muhasebe ve muhasebecilik hizmetlerinin yürütülmesine iliřkin olan 3568 sayılı Kanunda bazı eksiklikler söz konusudur. Kanununun 12. maddesinde sadece Yeminli Mali Műřavirler, ziya uğratılan vergiler ile cezalardan mükellefle birlikte müřtereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuřlardır. Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Mali Műřavirlere Kanunda böyle bir sorumluluk getirilmemiřtir.¹¹⁹ Bu sorumluluk Serbest Muhasebecileri ve Mali Műřavirleri kapsayacak řekilde geniřletilmelidir.

3.3.9. Kayıtlı İstihdamın Mali Yükü Azaltılmalı

Özel sektörde işverenler ile çalışanlar arasında ücret pazarlığı net ücret üzerinden yapıldığı için, sosyal güvenlik yükümlülüklerin maliyeti, önemli ölçüde işverenin üstünde kalmaktadır. Sosyal güvenlik yükümlülüklerinin getirdiği yükün fazlalığı, işverenleri kayıt dışı istihdama veya ücretleri düşük göstermeye ittiği için, kayıt dışı istihdam yaratmakta, bu da kayıt dışı ekonomiyi geliştirmektedir. Türkiye'de gelişmiş ülkelere göre oldukça yüksek oranda olan bu yükümlülüklerin getirdiği yükün azaltılarak istihdam maliyetlerinin dűřürülmesi, sigorta teftişlerinin de artırılması ile desteklendiğinde, kayıt dışı ekonominin azaltılmasında oldukça önemli bir işlev yerine getirilmiş olacaktır.¹²⁰

Daha önce yürütölen deneye dayalı çalışmalarda istihdam üzerindeki vergi yükünün kayıtlı sektörde istihdamı azaltma eğiliminde olduğu saptanmıştır. Betcherman ve Pages

¹¹⁸ Bilen, 2008, s.114.

¹¹⁹ www.ecovis.com.tr

¹²⁰ şahin, 2006, s.208-209.

(2009) işgücü talebi esnekliği hakkında tahminler yapmış, istihdam üzerindeki vergi yükünde yapılacak indirimin, kayıtlı sektörde istihdamın artmasında etkili olabileceğini savunmuşlardır. Sosyal güvenlik katkı paylarındaki %5'lik indirim, istihdam üzerindeki ortalama vergi yükünü % 2,5 ile 3 oranında indirmektedir. Bu indirimin tamamen maliyetleri kesmek için kullanıldığı düşünülürse, ücret maliyetleri yaklaşık % 4 oranında azalacaktır. 0,5 oranında bir iş gücü talebi esnekliği varsayıldığında, kayıtlı istihdam yaklaşık % 2 artabilir.¹²¹

3.3.10. Vergi Sisteminin Caydırıcılığının Artırılması

Kayıtlı ekonomiyi cazip kılmak için oluşturulan yöntemlerin sağlıklı uygulanabilmesi açısından, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunanların saptanması ve cezalandırma kapasitesinin güçlendirilmesi gerekmektedir. Denetimlerin daha etkin hale getirilmesiyle, mükelleflerin beyanlarının sürekli denetim altında bulundurulması, gerek kayıt dışında kalma gerekse kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla azaltacaktır. Denetim sonucunda ortaya çıkacak suçlara uygulanacak cezalar arttırılarak, caydırıcılık özelliğine kavuşturulması gerekmektedir. Denetimler, cezalandırma amacından çok bilinçlendirme ve eğitime yönelik olarak yapılmalıdır. Bu sayede etkin bir denetim, yasalara uygun bir toplum yaratacağı için kayıp, kaçak en aza inecek, ekonomide yasalara uyanla uymayan arasındaki rekabet eşitsizliği de ortadan kalkacaktır.¹²²

Cezaların caydırıcılığından kastedilen şey, vergi kaçırma suçunun affının olmaması, hiçbir şekilde paraya çevrilemez olması ve bu konuda vatandaşlar arasında rütbe, statü, mali durum gibi hiçbir ayırım gözetmeksizin hapis cezası olmasıdır. ABD'de kamuoyunda bir insanın başına gelebilecek en büyük felaketlerden birinin vergi idaresinden “vergi kaçırdığınızdan kuşulanılmaktadır, hakkınızda soruşturma yapılacaktır” şeklinde bir uyarı mektubu almak olduğu kanısı yaygındır. Ülkemizde ise, maalesef her birkaç yılda bir vergi affının söz konusu olacağı beklentisi yaygın olup, bu durum vergi kaçırma eğilimini beslemektedir.¹²³

¹²¹ Dünya Bankası Türkiye Ekonomik Raporu, 2010, s.44-45, www.worldbank.org

¹²² Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı, 2009, s.44.

¹²³ Işık, Acar, 2003, s.134.

2007 yılında yapılan Vergi Uygulamaları Karsısında Mükellef Eğilimleri Araştırması'nda mükelleflerin, vergi kaçırana karşı uygulanan cezaların caydırıcılığı hakkındaki düşünceleri yer almıştır.

Tablo 25: Vergi Kaçıranlara Uygulanan Cezaların Caydırıcılığı Konusundaki Düşünceler

Vergi Kaçıranlara Yönelik Uygulanan
Cezalar Yeterince Caydırıcı Değil

Cevaplar	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
%	3,2	15,3	15,9	34,2	31,4

Kaynak: Vergi Uygulamaları Karsısında Mükellef Eğilimleri Araştırması, 2007, s.24
(www.gib.gov.tr)

Buna göre araştırmaya katılanların % 65,6'sı cezaların caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Cezaların caydırıcı olduğunu düşünenlerin oranı ise sadece % 18,5'dir. Yani mükelleflerin önemli bir kısmı cezaların caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Bu açıdan cezaların yaptırımlarının artırılması suretiyle mükelleflerin cezaların caydırıcı olduğuna inancı sağlanabilecektir.

3.3.11. Sosyal Alanda Yapılması Gerekenler

Eğitim seviyesinin düzeyi mükellefin vergi bilincini geliştirmesi bakımından önemlidir. Eğitim seviyesinin yükselmesiyle, mükellefin vergi bilinci gelişir. Yapılan araştırmalara göre eğitim seviyesi arttıkça kayıt dışılığa ilgi azalmaktadır.

Nüfusun artış hızının düşürülmesi, kayıt dışı ile mücadelede için gerekli faktörlerden birisidir. Nüfus artış hızının düşürülebilmesi için, eğitim çalışmalarına hız verilmelidir.

Ülkemizde yaşanan yoğun göç olgusu da kayıt dışına neden olan etmenlerden bir diğeridir. Kayıt dışının önlenmesi için; yüksek göç veren bölgelerde teşvikler, yatırımlar ve hayat standardını artıran faaliyetlerde bulunulması, özel sektörün bu

bölgelere yatırımları sağlayacak imkanların devlet tarafından sağlanması, devletin buralara yapılacak yatırımları teşvik etmek için kredi kolaylıkları sağlaması, vergi oranlarının bölgesel olarak değiştirilmesi hatta sıfırlanması, gerekli alt yapı hizmetlerinin sunulması ve bazı göç veren yerlerde ekonomik teşviklerin yanında, bu yerlerde yatırımcıların güvenini tesis edecek adımların atılması gerekmektedir.¹²⁴

¹²⁴ Akdeniz, 2010, s.132-133.

SONUÇ

Kayıt dışı ekonomi olgusu en genel anlamıyla, gerçekleşmiş ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmaması olarak ifade edilmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi, ister yasal, isterse yasa dışı olsun, GSMH hesaplamalarına dahil edilemeyen piyasaya dayalı tüm mal ve hizmetlerin üretimi olarak da tanımlayabiliriz. Bu faaliyetlerin kayıt altına alınmaması ile ilgili pek çok unsur bulunmakla birlikte ana hedef gelir artışı sağlamaktır.

Dünyada ve Türkiye’de görülen kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışının altında yatan en önemli sebep ağır vergilerdir. Vergiler, merkezi bütçenin finansman kaynağının temelini oluştururken, vergiyi ödeyen bireylerinde gelirinde azalmaya yol açmaktadır. Bireyler gelirlerinde meydana gelen azalışı önlemek için doğrudan veya dolaylı yoldan kayıt dışına yönelme eğilimi içine girmektedirler.

1980’lerde; ABD’de Ronald REAGAN, İngiltere’de Margaret THATCHER ve ülkemizde Turgut ÖZAL yönetimleri ile başlayan ve dünya genelinde uygulanan dışa açılmacı neo-liberal politikalarla beraber küreselleşme süreci başlamış oldu. Dünya ticaretinde meydana gelen artış, bilgi ve teknoloji çağının hız kazanması ve finansal serbestleşme gibi etkenler küreselleşme sürecinin sacayaklarını oluşturdu. Fakat küreselleşme süreci ile yaşanan atılım sonrasında, vergi kaçırma ve kara para aklama gibi kavramlar daha belirgin hale geldi.

Küreselleşme sürecinin hız kazandırdığı kayıt dışı ekonomi olgusu son 30-35 yıldır iktisatçıların ve siyasetçilerin gündeminde olsa da, yaklaşık 70 yıldır var olan bir unsurdur. Kayıt dışı ekonominin genişliği ele alındığında gerek gelişmiş ülkelerde gerekse gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıktığı gözlenmiştir. Bakıldığında gelişmişlik seviyesi ile kayıt dışı ekonominin boyutu arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonominin oranının daha küçük olduğu görülürken az gelişmiş ülkelerde bu oranın daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Az gelişmiş ülkeler ve gelişmiş ülkeler arasında da kayıt dışı ekonominin sebepleri farklılık göstermektedir. Az gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonomi genel anlamda cinayet, kumar ve uyuşturucu gibi yasa dışı faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise

kayıt dışı ekonomi genel olarak yüksek vergi yükü ile yüksek sosyal güvenlik yükümlülüklerinden kaynaklanmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin özelliklerine baktığımızda çoğunlukla yasalara ve ahlaki normlara aykırılık teşkil ettiği gözlenmiştir. Bunun yanında istatistiksel olarak ölçülemezlik, yasa dışı gelir veya fayda elde etme, ekonomik sisteme adapte olabilmeye gibi özellikleri de yapısında barındırmaktadır.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetleri; yer altı ekonomisi, yarı kayıtlı ekonomi ve hiç kayıtlara girmeye ekonomi şeklinde sınıflandırmamız mümkündür. Yer altı ekonomisi kayıt dışı ekonominin suç ya da kara para sektörüne tekabül etmektedir. Burada asıl mesele faaliyetin kendisinin kanunlarca yasaklanmış olmasıdır. Silah, uyuşturucu, tarihi eser kaçakçılığı gibi fiiller örnek olarak sayılabilir. Yarı kayıtlı ekonomi ise yasalara aykırı bir özellik taşımamakla birlikte kayıt dışı ekonomiye en fazla sebebiyet veren sektörleri barındırır. Yarı kayıtlı ekonomi iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi, vergi idaresinin bilgisi dahilinde olup da yasalarla kendilerine tanınan istisna ve muafiyetlerden faydalanarak kazanç eldenler iken ikincisi ise faaliyetleri yasal olup gelirlerinin bir kısmını vergi idaresinin bilgisinden kaçırarak vergi kaybına yol açan kesimdir. Son olarak kayıtlara hiç girmeyen ekonomi ise aktif bir faaliyet hacmi olan fakat mükellef olarak vergi idaresinde kayıtlı bulunmayan dolayısıyla hiç vergi ödemeyen, kayıt dışı çalışan kişilerden oluşur.

Kayıt dışı ekonominin oluşumunda; mali ve iktisadi, idari, sosyal ve siyasi nedenler bulunmaktadır. Enflasyon kayıt dışı ekonominin hem nedeni hem de sonucunu oluşturmaktadır. Gelir dağılımının adaletsiz olması, vergi oranlarının yüksekliği, vergi ortamının belirsizliği ve vergilemede adaletsizliğin oluşu mali ve iktisadi nedenleri içermektedir. Vergi idaresinin örgütlenmesindeki eksiklikler, denetimin kapsamlı yapılamamasının önündeki eksiklikler, aşırı bürokratik işlem süreçleri, teknolojik imkanların verimli kullanılamaması gibi unsurlar idari nedenlerdir. Mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyi şeklinde ifade edilen vergi ahlakı sosyal nedenlerin başında gelirken göç, nüfus artış hızı da bu kategoriye girmektedir. Ülkedeki siyasal iktidarların kayıt dışılık hakkında hoş görülme bir bakış açısına sahip olması da siyasi

nedenler arasındadır. Fakat unutulmaması gereken bir husus vardır. Ülkelerin sahip olduğu faktörlerin farklılığı sebebiyle bir ülkede kayıt dışı ekonominin sebebi olarak görülen unsur başka bir ülkede aynı kapsamda değerlendirilmeyebilir. Bu açıdan ülkeler arasında kayıt dışılık sebepleri değişebilmektedir.

Ortaya çıkardığı etkiler bakımından kayıt dışı ekonomiyi irdelediğimizde, olumlu ve olumsuz etkilere sahip olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Kayıt dışı ekonominin olumlu etkileri arasında sayılabilecek en geçerli madde yurt içi ve yurt dışı pazarlarda rekabet gücü sağlayabilmesidir. Şöyle ki kayıt dışı üretim faaliyetinde bulunan firmaların üretim maliyetleri ve satış fiyatları görece olarak düşük gerçekleşmektedir. Bu da firmanın daha rekabetçi olmasına destek olabilecektir. Kayıt dışı ekonominin olumlu etkilerinin yanında olumsuz etkileri daha fazladır. Vergi gelirlerini azaltması, gelir dağılımı adaletini bozması, mükellefler arası sosyal adaletin zedelenmesi, ülkenin kredibilitésini düşürmesi, devlet ile vatandaş arası ilişkilerin zarar görmesi şeklinde olumsuz etkiler olarak sayılabilir.

Kayıt dışı ekonominin ölçümünde çeşitli yöntemler uygulanmaktadır. Bunlar; değişik yöntemlerle hesaplanan GSMH büyüklüklerinin karşılaştırılması, istihdam yaklaşımı, vergi denetimi yaklaşımı ve parasalcı yaklaşım olarak dörde ayrılmakla beraber bunlar sadece birkaçıdır. Parasalcı yaklaşım ise sabit oran yaklaşımı, işlem hacmi yaklaşımı ve ekonometrik yaklaşım olarak üçe ayrılmaktadır. Türkiye için uygulanan farklı ölçme yöntemleri ve farklı ölçme dönemleri dolayısıyla ortaya çıkan rakamsal sonuçlar birbirinden çok uzak noktalarda gerçekleşmiştir. Şöyle ki yapılan analizler sonucunda Türkiye’de kayıt dışı ekonomi % 1,5 ile % 137,80 arasında değişkenlik göstermiştir. Makasın bu kadar açık olması ortaya çıkan sonuçların kamuoyu tarafından sorgulanmasına neden olmuştur. Bu yüzden, literatürde kayıt dışı ekonomi olgusunun ölçümünün zorluğundan ve yapılan ölçümlerinde güvenilirliğinin sorgulandığından bahsedilmektedir.

Günümüz Türkiye’sinde vergi sistemimizin temelini beyan esası oluşturmaktadır. Mükellefler ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında güvene dayalı yazılı olmayan bir mutabakat mevcuttur. Fakat uygulanan beyan esası, vergi kaçakçılığı açısından risk unsuru taşımaktadır. Çünkü bu esas vergi kayıp ve kaçığını besleyen

başlıca damardır. Tam bu nokta da vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde hayati rol oynamaktadır. Vergi denetimi, vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür. Vergi denetimi ile amaçlanan; mükelleflerin beyanlarının doğruluğu kontrol etmek, vergilerin eksiksiz ödenmesini sağlamak ve vergi ahlakının topluma yerleşmesini temin etmektir. Vergi denetiminin hata ve noksanlıkların tespiti ve bu eksikliklerin düzeltilmesini sağlama fonksiyonu bulunmaktadır. Bu fonksiyonun yanında vergi ödemeyi yani kayıt dışılığın oluşumunu önleme fonksiyonu da mevcuttur.

Ülkemizde vergi denetimi vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama ve teftiş olmak üzere beş şekilde gerçekleşmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre; Vergi incelemesinden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Buradaki ana unsurlar saymak ve fiilen tespit etmektir. Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine göre arama yapılabilecek haller şu şekilde tanımlanmıştır. İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Bilgi toplama ise Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir. Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Teftiş ise vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamayı, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini hedeflemektedir.

Türkiye'de vergi denetimiyle ilgilenen iki ana kurum mevcuttur. Bunlar Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 yılında yayınlanan 5345 sayılı kanun ile kurulmuştur. Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk olarak kurulan başkanlık vergi dairesi müdürlüklerini bünyesinde

barındırmakta olup mükellefle doğrudan temas halindedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi denetimin daha çok devletin elde ettiği gelir kısmını içermektedir. Bu açıdan bakıldığında asli görevi denetim değildir. GİB'nin temel amaçları; vergiye gönüllü uyumu artırmak, devlet gelirleri politikalarına zemin hazırlayacak kanun ve kararname çalışmalarına katılmak, devletin alacaklarının tahsilini sağlamak ve gerekli tedbirleri almak olarak sıralanabilir. Fakat Vergi Denetim Kurulunun misyonu daha farklıdır.

2011 yılında 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının misyonu, kanunlarla kendisine verilen inceleme görevini yürütürken, gerek devletin gerekse mükellefin haklarını en üst düzeyde korumaktır. Bu açıdan bakıldığında VDK'nun asli görevi vergi denetimidir.

Bahsi geçen KHK ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmış, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur. İlgili kurumlardaki Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır. Yapılan bu çalışma ile vergi denetiminde çok başlılığın önüne geçilmesi amaçlanmış ve böylelikle etkin ve verimli vergi denetimi yapılması, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele edilmesi, teftişlerde etkinliğin artırılması planlanmıştır. Geçmiş yıllarda ortaya çıkan denetim elemanlarının yetersizliği konusu ise VDK tarafından yapılan Vergi Müfettiş Yardımcısı alımı yarışma sınavları ile ortadan kaldırılmaya çalışılmakta olup vergi denetiminde performans esaslı denetim için tüm beşeri ve teknolojik alt yapı çalışmaları hızlandırılmıştır.

GİB ve VDK dışında kayıt dışı ekonominin azaltılması sürecinde görev alan kurumlar da mevcuttur. Buna göre GİB tarafından hazırlanan Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planları 2008-2010 ve 2011- 2013 yıllarını kapsayacak şekilde

hazırlanmıştır. Bu planlarla amaçlanan; kayıt içi faaliyetleri özendirmek, denetim kapasitesini güçlendirmek ve yaptırımların caydırıcılığını artırmak ve son olarak kurumsal ve toplumsal mutabakatı sağlamak ve güçlendirmektir. Ayrıca bahsi geçen planlarda amaç ve hedefler belirlenmiş olup, bunlardan sorumlu bazı kamu kurumları belirtilmiştir.

Kayıt dışı ekonomi ekseninde mali unsurlarında iyileştirilme sağlanmasının yanında toplumun muhatap olduğu pek çok alanı etkilemektedir. Bu açıdan bakıldığında kayıt dışı ekonomi ile mücadele sadece mali çalışmaların yapılması ile sağlanamamaktadır. Kayıt dışı ile mücadelede alınması gereken tedbirler öncelikle; vergi oranlarının düşürülmesi, vergi yükünün tabana yayılması, vergi idaresinin etkinliğinin artırılması, vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergi cezalarının caydırıcılığının artırılması, vergi ahlakının oluşması, SMMM ve YMM'lerin yetki ve sorumluluklarının genişletilmesi, kayıtlı istihdamın mali yükünün azaltılması şeklinde sıralanabilir. Bunun yanında yukarıda bahsedildiği üzere mali alan dışında kalan unsurlarda mevcuttur. Bunlar; vergi bilincini sağlamaya yönelik eğitim anlayışının temini, nüfus artış hızının kontrol altına alınması, göçe sebebiyet veren unsurların ortadan kaldırılması, gelir dağılımını daha adil hale getirilmesi, siyasal iradenin kararlılığı şeklinde sıralanabilir.

Kayıt dışı ekonominin hiçbir ülkede tamamen ortadan kaldırılması söz konusu değildir. Bu alanda yapılan çalışmalarda ise asıl amaç boyutlarının ülke ekonomisi için sorun teşkil etmeyecek seviyelerde tutulmasıdır. Bu rakam ülkemizde % 27 civarında olup görece yüksek bir değeri ifade etmektedir. Çünkü 31 Avrupa Ülkesi arasında yapılan araştırmaya göre çıkan ortalama değer % 18–19 aralığındadır.¹²⁵ Unutulmamalıdır ki kayıt dışılıkla mücadele sadece hükümetlerin işi olmamakta aynı zamanda bu, devlet politikası haline dönüştürülmesi gerekmektedir.

¹²⁵ Schneider, 2011, s.3

KAYNAKLAR

AKALIN G., (1996), *Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (I)*, Vergi Dünyası, Sayı: 178, s. 38.

AKBULAK, Y., TAHTAKILIÇ, A. K., (2003) *Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler*, Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar, Sayı: 468 s. 27.

AKDENİZ, M., (2010), *Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Önemi ve Çözüm Önerileri* , Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd3f0be111c8ea896646c036619e72e4e6cad03298c2f2fc4debcacf8410f942543> erişim 02.03.2014.

AKDOĞAN, A., (2003), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, s.165-188.

AKTAN C.C., SAVAŞAN, F., (2009), *Kayıtdışı Ekonomi ve Etik*, <http://www.etik.gov.tr/BilgiBankasi.aspx?id=1> erişim 27.05.2014

ALTUĞ, O., (1999), *Kayıtdışı Ekonominin Boyutları (1997)*, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 15, s.257.

ARIOĞLU, O., (2005), *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Vergi Dünyası, Sayı: 286, s. 69.

ARISOY, S.A., (2003), *Kayıtdışı Ekonominin Kavranması Kapsamında Sistem Değişikliği Önerileri*, Vergi Dünyası, Sayı: 262, s. 132.

ASLAN, S., (1996), *Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları*, Vergi Sorunları, Kasım 1996, Sayı: 98, s.127.

ATILGAN, H., (2004), *Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri:Türkiye'deki Durumunun Analizi*, Maliye Bakanlığı, Ankara,s.238.

AY, H. M., (2006), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü*, Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:11.<http://dergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/aralik2006/5.pdf> erişim 27.05.2014.

AYDEMİR, Ş., (1995a), *Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (I)*, Vergi Dünyası, Sayı: 161.

AYDEMİR, Ş., (1995b) *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.

AYDIN, M.B., (2006), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002–2007*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul.

BAKKAL, U., (2007), *Kayıtdışı Ekonomi*, Derin Yayınları, İstanbul.

Bank of Canada Review, (1994), *The Demand for Currency and The Underground Economy*.

BARTLETT, B., (2004) *Underground Dwellers*, National Review.

BAYTAR, Y. (2006), *Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana, s.72-74.

BİLEN, A., (2008), *Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Bir Anket Çalışması: Doğu Anadolu Bölgesi Örneği*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 24, s.103-114.

BİNBİRKAYA, İ., (2006), *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd32ee4d7d6ed88a2945552c7a162c84e4a552ae2238404df846bb136f8d3efd098> erişim 03.03.2014

CAN, İ., (1981), *Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi*, Maliye Dergisi, s.68.

CESUR A., YETKİNER, E., (1994), *Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Öneriler*, Vergi Dünyası, Sayı: 159, s.76.

ÇETİNTAŞ, H.-VERGİL, H. (2003), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini*, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı:4, s:15-30.

DERDİYOK, T., (1993) *Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler*, Maliye Yazıları, Sayı: 38.

DERDİYOK, T., (1993), *Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini*, Türkiye İktisat Dergisi, Sayı: 14.

DORNBUSCH, R., FISCHER S., STARTZ, R., (2007), *Makroekonomi*, McGraw-Hill Companies, 9th Edition. (Gazi Kitapevi, Çev; Salih AK)

DPT, (2001), *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

Dünya Bankası Türkiye Ekonomik Raporu, (2010), s.44-45, erişim 27.05.2014

<http://www.worldbank.org/tr/country/turkey>

Dünya Bülteni, (2010), *Vergi Denetimine Standart Geliyor*, erişim 26.05.2014

<http://www.dunyabulteni.net/index.php?aType=haber&ArticleID=111780>

ERCAN, M., (2006), *Kayıtdışı Ekonomi ve Hızlı Tüketim Malları Sektörü*, Ankara.

FEIGE, E.L., CEBULA, R., (2011), *America’s Underground Economy: Measuring the Size, Growth and Determinants of Income Tax Evasion in the U.S.*, MPRA.

FLEMING, M.H., ROMAN, J., FARRELL, G., (2000), *The Shadow Economy*, Journal of International Affairs, 53 (2).

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması*, 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, (2007), www.gib.gov.tr, erişim 20.05.14

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu*, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2009), *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010*,

Ankara.http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf

erişim 01.05.2014

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2011), *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2011-2013*,

Ankara.http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Dis_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf erişim 01.05.2014

GERÇEK, A., YÜCE, M., (1998), *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, Yayın No:1998/1.

GÖKMEN, N., GÜLEÇ, H.A., (2001), *Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır*, Vergi Dünyası, Sayı:238.

GÖNNETLİOĞLU, H., (2010), *Kayıt Dışı Ekonomi; Nedenleri Boyutları ve Türkiye Örneği*, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Antalya.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd38a580598a7218505bffd96c2e44d229338cf07e2cb05bd2ac411c23d71e12c2> erişim 01.04.2014

GÜCENME, Ü., (2004) *Kayıtdışı ekonomi ile Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması* , Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 23, s.22-27

GÜREDİN, E., (1998), *Denetim*, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 1998, s. 5. <http://www.iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi/21/nisik.pdf> erişim 26.05.2014.

ILGIN, Y., (1999), *Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları*, DPT Yayın No:2492.

ILGIN, Y., (2002), *Kayıtdışı Ekonomiyi Tahmin Yöntemleri ve Türkiye’de Durum*, DPT Planlama Dergisi, Özel Sayı, s. 145-155.

IŞIK, N., ACAR, M., (2003), *Kayıt Dışı Ekonomi Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme*, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 21.

İstanbul Defterdarlığı, Vergi Kontrol Bürosu, (1991,) *Vergi Daireleri Teftiş Usulleri*, İstanbul.

KILDİŞ, Y., (2000), *Kayıtdışı Ekonomi ve Etkileri-I*, Vergi Sorunları, Eylül 2000, Sayı: 144.

KILIÇ, E., (2011), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Mücadele Yöntemleri*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd39c2aaed9bc38e429afe79b70dba3051561c94ecf9a4bcce39607c02a235ada82> erişim 01.05.2014

KILINÇASLAN, Ö.Ö., (2010) *Kayıtdışı Ekonomi ve İktisadi Dalgalanmalar; Türkiye Örneği*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Ankara.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd39c2aaed9bc38e429452a8467332b16dcdd8047e35af155baea213b50d90386de> erişim 10.04.2014

KIZILOT, Ş., (2008), *Maliye’nin Anketinden İndirimlerin Vergileri Artıracağı Çıktı*, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/10575744.asp> erişim 25.05.2014

KIZILOT, Ş., ÇOMAKLI, Ş.E, (2004), *Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Antalya.

LEMIEUX, P., (2007), *The Underground Economy; Causes, Extent, Approaches*, Montreal Economic Institute.

LOAYZA, N.A., (1997), *The Economis Informal Sector, A Simple Model and Some Empirical Evidence from Latin America*, The World Bank Policy Research Working Paper, Paper No : 1727.

LUTTIKHUIZEN, R., KAZEMIER, B., (2001), *A Systematic Approach to the Hidden and Informal Activities*, OECD.

Maliye Bakanlığı, *Maliye Bakanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu*, (2010), Ankara.

Maliye Bakanlığı, *Maliye Bakanlığı 2013-2017 Stratejik Planı*, Ankara.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, (2004), Yıldız Ofset, İstanbul, s. 131.

MASAK, *Mali Suçları Araştırma Kurulu Faaliyet Raporu 2013*.

NAIM, M., (2005), *Illicit: How Smugglers, Traffickers and Copycats are Hijacking the Global Economy*, US: Double Day.

OECD Economic Outlook Volume 2013 Country Submissions (No. 94).

<http://www.oecd.org/newsroom/tax-burdens-on-labour-income-continue-to-rise-across-the-oecd.htm> erişim 27.05.2014.

ÖNDER, İ., (2001), *Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme*, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 23-24.

ÖZ, E., KARAKURT, B., (2007), *Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta*, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 44 Sayı:510. s.82-83

ÖZSOYLU, A. F., (1996), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Bağlam Yayıncılık, İstanbul.

PEHLİVAN, O., (1987), *Vergi Yönetiminde Etkinlik ve Etkinliğe Tesir Eden Faktörler*, Yeni İş Dünyası.

PEHLİVAN, O., (2006), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitapevi, Trabzon.

PROKHOROV, A., (2001), *The Russian Underground Economy as a Hidden Variable*.

SANDMO, A., (2004), *The Theory of Tax Evasion; A Retrospective View*, Norwegian School of Business Administration.

SARILI, M.A., (2002), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler*, Bankacılar Dergisi, Sayı:41.

SAVAŞAN, F., (2011), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı*, Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, Ankara, Sayı: 35.

SCHMOLDERS, G., (1976), *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih TURAN, İstanbul.

SCHNEIDER, F. (2000), *The Growth of the Shadow Economy in the OECD: Some Preliminary Explanations*, Journal Of International Affairs, 53 (2).

SCHNEIDER, F. (2008), *Shadow Economy, Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy*, Volume, XVI, s.511-532

SCHNEIDER, F. (2011), *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 Other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts*, <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf> erişim 17.03.2014,

SCHNEIDER, (2013), *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013: A Further Decline*, http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2013/ShadEcEurope31_Jan2013.pdf erişim 01.05.2014

SCHNEIDER F., SAVASAN, F., (2007), *Dymimic Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and of Her Neighbouring Countries*, International Research Journal of Finance and Economics, Issue 9.

SCHNEIDER, F., ENSTE, D.H., (2000), *Shadow Economies: Size, Causes and Consequences*, Journal of Economic Literature, Vol. XXXVIII. <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/JEL.pdf> erişim 09.05.14

SCHNEIDER, F., KLINGLMAIR, R., (2004), *Shadow Economies Around the World: What Do We Know?*, Institute for the Study of Labor, No: 1043, <http://ftp.iza.org/dp1043.pdf> erişim 15.05.2014.

ŞAAN, A., (2008), *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Edirne Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi Edirne.

ŞAHİN, A., (2006), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi-Kayda Alınabilmesine Yönelik Çözüm Önerileri*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

ŞEKER, S., (1993), *Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerleme*, Yaklaşım, Sayı:5

ŞENER, O., (2001) *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.

ŞENGÜL, S., (1997), *Bir Hurafe Kayıtdışı Ekonomi*, İmaj Yayınevi, Ankara.

TANZI, V., (1982), *The Underground Economy in the United States and Abroad*, Lexington Mass, Lexington Books.

TEKİN, F., ÇELİKKAYA A., (2007), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara.

TEMEL, A., ŞİMŞEK, A., YAZICI, K. (1994), *Kayıtdışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü*, DPT Yayınları, Ankara.

TOPTAŞ, Ü., (1998), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri*, TES-AR Yayınları, Ankara, s.50.

TOSUNER, M., (1995), *Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler*, Vergi Sorunları, Sayı: 85.

ULUSOY, A., KARAKURT, B., (2002), *Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri*, Vergi Dünyası, Ekim, Sayı: 254.

US, V., (2004), *Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*, Türk Ekonomi Kurumu, <http://www.tek.org.tr/dosyalar/VUSLAT-US1-KAYITDISI.pdf>, erişim 20.05.2014

US, V., (2005), *Kayıtdışı Ekonomi*, İktisat-İşletme ve Finans Dergisi, Sayı:230.

USLU, E., (2007), *Kayıtdışı Ekonomi ve Mücadele Yöntemleri*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=7d53ed97e31a8bd32ee4d7d6e_d88a294900d0fd4ca475b268828d10140df3f1e2b24616b86cd843f9ecfd60968fff30e
erişim 05.03.2014

Vergi Denetim Kurulu, *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013*, Ankara.http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf.erişim 01.05.2014

Vergi Denetim Kurulu, *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012*, Ankara.http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf erişim 01.05.2014

WorldBank,<http://www.worldbank.org/depweb/english/beyond/global/glossary.html>
erişim: 16.05.2014

WIEGAND, B., (1992), *Off the Books A Theory and Critique of the Underground Economy*, General Hall Inc., Newyork.

YARAŞLI, G.O., (2005), *Türkiye’de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı, Ankara.

YILMAZ, G.A., (2006), *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.178.pdf> erişim 20.05.2014

213 sayılı Vergi Usul Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> erişim 20.05.2014

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5345.pdf> erişim 20.05.2014

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Ertuğrul Kutay ÜNAL

Doğum Tarihi : 03.08.1989

Medeni Hali : Bekar

İletişim : e.kutayunal@hotmail.com

Eğitim Durumu :

Lise : Antalya Muratpaşa Lisesi (2006)

Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İktisat Bölümü (2010)

Yüksek Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İktisat Anabilim Dalı (2014)

Yabancı Dil Bilgisi : İngilizce (Orta Seviye)

Staj Deneyimi : Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
Piyasalar Genel Müdürlüğü (2009)

İş Deneyimi : T.C. Ziraat Bankası A.Ş.
Üçkapılar Şubesi/Antalya (2011- 2012)

Orman ve Su İşleri Bakanlığı
Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
13. Bölge Müdürlüğü /Antalya (2012- 2014)

Maliye Bakanlığı
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2014- ...)