



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Mustafa GÜLCEMAL

KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİSİ

Maliye Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Mustafa GÜLCEMAL

KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİSİ

Danışman

Prof. Dr. Zeliha GÖKER

Maliye Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019

T.C.
Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Mustafa GÜLCEMAL'in bu çalışması, jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç.Dr. Yakup KARABACAK (İmza)

Üye (Danışmanı) : Prof. Dr. Zeliha GÖKER (İmza)

Üye : Dr.Öğr.Üyesi İclal DAĞLIOĞLU ŞANLI (İmza)

Tez Başlığı: KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİSİ

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 28/06/2019

Mezuniyet Tarihi : 26/09/2019

(İmza)
Prof. Dr. İhsan BULUT
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Denetiminin Etkisi” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

MUSTAFA GÜLCEMAL





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	MUSTAFA GÜLCEMAL
Öğrenci Numarası	20165234005
Enstitü Ana Bilim Dalı	MALİYE
Programı	MALİYE
Programın Türü	(X) Tezli Yüksek Lisans () Doktora
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Prof.Dr. Zeliha GÖKER
Tez Başlığı	KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİSİ
Turnitin Ödev Numarası	1154609845

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 86 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 24/07/2019 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç %15

alıntılar dahil % 24 'tür.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdelerle sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

24/07/2019

(imzası)
Danışmanın Unvanı-Adı-
Soyadı

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
SUMMARY	ix
TEŞEKKÜR	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI VE NEDENLERİ

1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı	2
1.2. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri ve Türkiye İçin Değerlendirilmesi.....	3
1.2.1. Mali ve Ekonomik Nedenler	3
1.2.1.1. Gelir Dağılımında Adaletsizlik	3
1.2.1.2. Ekonomik İstikrarsızlık ve Krizler	7
1.2.1.3. Yüksek Enflasyon ve İşsizlik.....	8
1.2.1.4. Yüksek Vergi Oranları ve Vergi Yükünün Adaletsiz Dağıtılması	10
1.2.1.5. Küçük İşletmelerin Varlığı	13
1.2.1.6. Diğer Ekonomik ve Mali Nedenler.....	14
1.2.2. Hukuki Nedenler ile Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler.....	15
1.2.3. Sosyal ve Siyasi Nedenler	17

İKİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ

2.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri	19
2.1.1. Anket Yöntemi.....	19
2.1.2. Vergi incelemesi yöntemi	19

2.2. Dolaylı Yöntemler	20
2.2.1. İstihdam Yaklaşımı	20
2.2.2. Parasalcı Yaklaşım.....	20
2.2.3. GSMH Yaklaşımı	21
2.3. MIMIC Model yaklaşımı.....	21

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİ BOYUTLARI

3.1. OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları	22
3.2. Türkiye Özelinde Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları.....	25

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE ETKİNLİĞİ

4.1. Vergi Denetimi Kavramı	29
4.2. Vergi Denetiminin Amaçları	30
4.2.1. Mali Amaç	30
4.2.2. Sosyal Amaç	31
4.2.3. Ekonomik Amaç	31
4.2.4. Hukuki Amaç	32
4.3. Vergi Denetimi Türleri	32
4.3.1. Yoklama.....	32
4.3.2. Vergi İncelemesi	34
4.3.3. Arama.....	35
4.3.4. Bilgi Verme.....	35
4.3.5. İzaha Davet	36
4.3.6. Otomatik Bilgi Değişimi.....	36
4.3.7. İç Denetim (Teftiş).....	37

4.4. Ülkemizde Vergi Denetiminin Mevcut Örgütsel Yapısı	38
4.4.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı	38
1.2.4. 4.4.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı.....	40
1.2.5. 4.4.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.....	44
1.2.5.1. 4.4.1.3. Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı	50
4.5. Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı.....	50
1.2.6. 4.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Denetimi	50
1.2.7. 4.5.2. Avrupa Birliğinde Vergi Denetimi.....	53
1.2.7.1. 4.5.2.1. Almanya'da Vergi Denetimi.....	54
1.2.7.2. 4.5.2.2. Fransa'da Vergi Denetimi.....	56
1.2.7.3. 4.5.2.3. İngiltere'de Vergi Denetimi	57
1.2.7.4. 4.5.2.4. İtalya'da Vergi Denetimi	58
1.2.7.5. 4.5.2.5. Belçika'da Vergi Denetimi	59
4.6. Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Önemi	59
1.2.8. 4.6.1. Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Vergi Denetiminin Etkisi.....	60
1.2.9. 4.6.2. Vergi Denetim Sonuçları Ve Analizi	61
1.2.9.1. 4.6.2.1. Türkiye'de Vergi Denetim Sonuçları	62
1.2.9.2. 4.6.2.2. Almanya'da Vergi Denetim Sonuçları.....	67
1.2.9.3. 4.6.2.3. ABD'de Vergi Denetim Sonuçları.....	68
1.2.9.4. 4.6.2.4. Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Denetim Sonuçlarının Analizi	70
1.2.10. 4.6.3. Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	73
SONUÇ	77
KAYNAKÇA.....	81
ÖZGEÇMİŞ	88

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Türkiye’de 2006 ile 2007 yılları arasında Gini Katsayısı ve P80/P20 oranı.....	4
Tablo 1.2. Türk Vergi Sisteminde Vergi Gelirlerinin Yapısı (% , 1985-2018.....	5
Tablo 1.3. Asgari Ücretin İşçi ve İşverene Maliyeti (2019).....	12
Tablo 1.4. Son 20 yılda Çıkarılan Vergi Afları (1999-2019).....	16
Tablo 3.1. OECD ülkelerinin Kayıt dışı ekonomi boyutları, 2001-2012 , %	23
Tablo 3.2. 2015 Yılında Avrupa Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi Oranı, (%).....	24
Tablo 3.3. Seçilmiş Bazı Ülkelerin 2000-2009 Kayıt Dışı Ekonomi Boyutları	25
Tablo 3.4. Çeşitli Yöntemler ile Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Boyutları	26
Tablo 3.5. Türkiye’de 2000-2009 Yılları Arası Vergi İncelemeleri, MIMIC ve Basit Parasal Oran Yaklaşımına Göre Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları (%).....	26
Tablo 4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Kadro Dağılımı (2018).....	43
Tablo 4.2. Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı (2018).....	45
Tablo 4.3. 01.01.2018 – 31.12.2018 Dönemi Elektronik Yoklama İstatistikleri	62
Tablo 4.4. 31.12.2018 İtibariyle Faal Mükellef Türleri İle Sayıları	63
Tablo 4.6. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin Sayısı ve İnceleme Oranları	65
Tablo 4.7. Yıllar itibariyle Mükellef Başına İnceleme Sonuçları.....	65
Tablo 4.8. Vergi Türleri itibariyle 2018 yılı İnceleme Sonuçları (VDK).....	66
Tablo 4.9. Almanya’da Faal ve İncelenen İşletme Sayıları (2017)	67
Tablo 4.10. Almanya’da Vergi İncelemelerinde Bulunan Matrah Farkları (2017).....	68
Tablo 4.11. Almanya’da Yıllık Vergi İnceleme Döngüsü	68
Tablo 4.12. ABD’de Saha Ve Uyum İncelemeleri (2017)	69

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1.1. 2018 Bütçesi Vergi Gelirleri Dağılımı	6
Grafik 1.2. OECD ve Türkiye’de kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı (2000-2016)	6
Grafik 1.3. Vergi İncelemeleri Yöntemine Göre Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Oranları (1989-2009)	8
Grafik 1.4. Türkiye’nin 1980-2013 Yılları Arasındaki Philip Eğrisi Grafiği (%).....	9
Grafik 1.5. Laffer Eğrisi	11
Grafik 1.6. Türkiye’de İşletme Büyüklükleri, 2017	14
Grafik 3.1. OECD ve AB ülkelerinin Kayıtdışı Ekonomi Gelişimi (2003-2015, %).....	22
Grafik 3.2. Türkiye’de Kayıt dışı ekonomi Oranı (1985-2012)	27
Grafik 4.1. Vergi Türleri İtibariyle İncelemelerde Tespit Edilen Matrah Farkı Dağılımları (2018).....	66

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	Adı Geçen Eser
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
Akt.	Aktarılan
BSMV	Banka Ve Sigorta Muameleri Vergisi
DIRCOFI	Direction Des Controles Fiscales
DNEF	Direction Nationale D'enquêtes Fiscales
DSF	Direction Des Services Fiscaux
DVNI	Fransa'da Büyük Sirketlerin Denetiminde Sorumlu Kurulus
E-YOKLAMA	Elektronik Yoklama
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
HMRC	Her Majesty Revenue & Customs
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükümünde Kararname
MASAK	Mali Suçları Araştırma Başkanlığı
MBR	Mükellef Bilgi Raporu
MIMIC	Multiple Indicators And Multiple Causes
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü
OLAF	Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
PAYE	Pay As You Earn
SECIT	İtalya'da Vergi Müfettişleri Merkez Servisi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
VAT	Value Added Tax
Vb.	Ve Benzeri
Vd.	Ve Diğerleri
VDK-RAS	Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VUK	Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Kayıt dışı ekonomi, ticari ve ekonomik faaliyette bulunan bireylerin, bu faaliyetlerini kayıt altına almamak suretiyle bir takım gelirlerini devletten gizlemesidir. Bir ülkede kayıt dışı ekonominin varlığı, o ülkede gayri safi milli hasıla gibi ekonomik göstergelerin doğru hesaplanmasını engellemektedir. Uygulanan ekonomik ve mali politikaların etkin ve verimli olmasını sağlamak için kayıt dışı ekonomi oranı azaltılmalıdır.

Kayıt dışı ekonomi oranlarının azaltılması için öncelikle kayıt dışı ekonomiye neden olan etkenler tespit edilmeli, bu etkenleri kökünden giderecek çözüm arayışlarında bulunulmalıdır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetimleri etkin bir yöntemdir. Denetim sırasında devletin mahrum bırakıldığı vergi gelirleri tahsil edilirken aynı zamanda denetlenme endişesi taşıyan diğer mükellefler üzerinde caydırıcı etki yaratılarak vergi kaçırmanın maliyeti de artırılmış olmaktadır.

Bu çalışmamızda; kayıt dışı ekonominin tanımı, Türkiye özelinde kayıt dışı ekonomiye neden olan etkenler ele alınmış, kayıt dışı ekonomiyi ölçme yöntemleri ve OECD ülkelerinde kayıt dışı ekonomi oranlarından bahsedilmiş, bu ülkelerde yapılan vergi denetimlerinin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinliği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Denetimi, Türkiye, OECD.

SUMMARY

THE EFFECT OF TAX AUDITING IN THE FIGHT AGAINST THE INFORMAL ECONOMY

The informal economy is that individuals who are engaged in economic and commercial activities do not record officially their activities and keep their income from the control of the state. The existence of an informal economy in a country prevents the accurate calculation of economic indicators such as gross national product in that country. In order to ensure that the applied economic and fiscal policies are effective and efficient, the rate of informal economy must be reduced.

In order to reduce the rates of informal economy firstly, the factors causing the informal economy should be identified and solutions should be sought to eliminate these factors. Tax auditing is an effective method in the fight against the informal economy. While tax revenues that are deprived of the state during the audit are collected, the cost of tax evasion is increased by creating a dissuasive effect on other taxpayers who are concerned about being audited.

In this study, definition of informal economy, the factors that cause the informal economy and the situation in Turkey, measurement methods of informal economy are explained, informal economy rates in OECD countries and the performance of tax auditing in combating informal economy in some of OECD countries is evaluated.

Keywords: Informal Economy, Tax Auditing, Turkey, OECD

TEŞEKKÜR

Lisans eğitimimden bu yana bölüm derslerinin yanı sıra hayata dair dersler veren, beni azim ve kararlılıkla güzel yarınlara yönlendiren, en zor zamanlarımda desteğini esirgemeyen, Değerli Hocam Prof. Dr. Zeliha Göker' e sonsuz teŐekkürlerimi sunarım.

Mustafa GÜLCEMAL



GİRİŞ

Bir ekonomide kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin bulunması, devletin kamu harcamalarını finanse etmek için kullandığı en temel kaynak olan vergilerin daha az toplanması anlamına gelmektedir. Bu da vergi ödemekten kaçınan mükelleflerin vergi yükünün, vergisini düzenli ödeyenler üzerinde kalmasına neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, literatürde birçok tanımı olmakla birlikte mal ve hizmet üretimine konu olan gelir getirici ekonomik faaliyetlerin kamu otoritelerinin denetimi dışında tutulması olarak ifade edilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin ülkeden ülkeye, ilden ile, sektörden sektöre pek çok farklı nedeni vardır. Kayıt dışı ekonomi mali ve ekonomik nedenlerin yanı sıra hukuki, siyasal ve sosyal nedenlerden de kaynaklanabilmektedir.

Kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmek için birbirinden farklı pek çok yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemlerin her birinin kendine özel sonuçları bulunmaktadır. Yapılan Uluslararası çalışmalara göre kayıt dışı ekonomi oranında OECD ülkelerinin ortalaması yaklaşık %16 olurken, Avrupa Birliğine üye devletlerin ortalaması %18 civarındadır. Amerika Birleşik Devletleri %8-9'luk bir oran ile kayıt dışı ekonominin en az olduğu ülkelerden biri iken Almanya %15 ile AB ortalamasının altında yer almaktadır. Türkiye'de kayıt dışılık %28-30 bandında bulunmaktadır.

Beyana dayalı bir vergi sisteminde kayıt dışı bırakılan gelirlerin kayıt altına alınması ve yapılan hataların cezalandırılarak kayıt dışılığın önüne geçilmesi vergi denetimi ile sağlanmaktadır. Ayrıca vergi denetiminden çekinen bireyler ve firmalar, kayıt dışı gelirlerini kayıt altına alınmaya teşvik edilmektedir.

Yapılan vergi denetimlerinin mali amacının yanı sıra ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları bulunmaktadır. Vergi denetimleri, kamu harcamaları finanse ederken devletin ekonomik ve sosyal hedeflerini gerçekleştirmede maliye politikası aracı olarak da kullanılmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek için öncelikle kayıt dışı ekonominin nedenleri iyi analiz edilmeli, bu nedenlerin ortadan kaldırılması için gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Türkiye'de ve Dünya'da, ülkelerin siyasi yapısı, kurumların örgütlenme biçimi farklı olsa dahi kayıt dışı ekonomi ile mücadele eden denetim birimleri bulunmaktadır.

Bu çalışmada ülkelerin vergi denetim birimlerinin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinliği değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI VE NEDENLERİ

1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı

Ekonomik faaliyetlerdeki çeşitlilikten dolayı kayıt dışı ekonomi ile ilgili literatürde çok farklı tanımlar bulunmaktadır.¹ Bunlardan bazıları; yer altı ekonomisi, gölge ekonomi, illegal, gayri resmi, illegal, gizli, vergi dışı, düzensiz ekonomi vb olarak da adlandırılmaktadır.²

Mal ve hizmet üretimine konu olan, bilinen ve kullanılan istatistiki yöntemlere göre tahmin edilmesi mümkün olmayan, gayrisafi milli gelir hesaplamalarında dikkate alınamayan gelir sağlayan faaliyetlerin tümüne kayıtdışı ekonomi adı verilmektedir.³

Bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyetlerini kamu otoritelerinden saklamasının en önemli sebebi vergiden kaçınma isteğidir. Mükellefler, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyerek vergi borcundan kurtulmak istemektedirler.

Elde edilen gelire göre kayıt dışı ekonomiyi üç bölüme ayırmak mümkündür. Bunlar “yer altı ekonomisi, yarı kayıtlı ekonomi ve kayıtlara girmeyen ekonomi”dir.⁴ Bunlardan yer altı ekonomisi sıkı denetime tabi malların, ahlak, sağlık, güvenlik gibi nedenlerle üretimi ve pazarlanması yasaklandığı ekonomidir. Yarı kayıtlı ekonomi ise tüm faaliyetlerin serbest ve yasal olduğu ancak bu faaliyetler sonucunda edinilen gelirlerin kayıtlara geçirilmediği ya da bilinçli olarak kayıt dışında bırakıldığı ekonomidir. Bir de gelir getirici faaliyetlerin hiç kayıtlara girmediği, temizlikçi, özel ders verenler, işportacılar, inşaat işçileri gibi vergi otoritelerinin denetlemesinin çok zor olduğu kayıt dışı ekonomi bulunmaktadır.

Geniş anlamda silah kaçakçılığı, uyuşturucu ticareti, kadın ticareti gibi faaliyetler de kayıt dışı ekonomiye dahil edilirken dar anlamda kayıt dışı ekonomi, yasal olmayan ve tevsik edici bir belgeye bağlanmamış ekonomik faaliyetlerden oluşmaktadır.⁵ Pek çok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi Türkiye’de de kayıt dışı ekonomiden söz ederken daha çok mal ve hizmetlerin tesliminde belge alıp verilmemesi olarak bahsetmek mümkündür.⁶

Kayıt dışı ekonomi ile birlikte mevcut ekonominin yanı sıra gölge bir ekonomi ortaya çıkmaktadır. Kayıt altına alınamayan ekonomik faaliyetler ülkenin ekonomik büyüklüğünün

¹ Kaleli, 2015: 5

² Gelir İdaresi Başkanlığı , 2018: 58

³ Derdiyok, 1993: 54

⁴ Ünlü, 2019 : 281

⁵ Bilen, 2008 : 135

⁶ Kıldış, 2000: 2.

hesaplamasını da zorlaştırmaktadır. Kamu otoritelerinin denetimi dışında meydana gelen ve katma değer yaratan bu faaliyetlerin Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) hesaplarına yansımaması neticesinde resmi GSMH gerçek duruma kıyasla daha düşük çıkabilmektedir.⁷

1.2. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri ve Türkiye İçin Değerlendirilmesi

Kayıt dışı ekonominin nedenleri ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği gibi daha çok mali ve ekonomik nedenler ile siyasi, sosyal, hukuki ve psikolojik etkenlere bağlı olarak değişmektedir. Ülkelerin ekonomik durumları, uyguladığı sosyal ve siyasi politikalar, az gelişmiş veya gelişmiş ülkeler olması, ekonomik krizler ve istikrarsızlıklar kayıt dışı ekonomiye neden olurken istihdam ve gelir olanaklarının kayıtlı bir ekonomiye göre daha az maliyetli olması nedeniyle kayıt dışı faaliyetlerde artışlar yaşanmaktadır.⁸

Gelir dağılımında adaletsizlikler, vergi yükünün düşük gelirli vatandaşlar üzerinde kalması, SGK primlerindeki artışlar, vergi dairesinin yanlış uygulamaları ve karışık vergi mevzuatı da kayıt dışı ekonomiyi etkileyen unsurlar olarak görülmektedir.

1.2.1. Mali ve Ekonomik Nedenler

Kayıtdışı ekonominin maddi olarak ölçülebilen nedenlerinden biri mali ve ekonomik faktörlerdir. Buna göre dolaylı vergilerin artmasıyla birlikte düşük gelirli mükelleflerin vergi yükünün artması, uygulanan ekonomi politikalarının gelir dağılımında adaletsizliğe neden olması, istihdam edilenlerin işletmeye getirdiği yükün artması, ekonomik istikrarsızlık ve krizlerin yaşanması, enflasyon oranlarının yüksek olması, tarımla uğraşan kesimin kayıt altına alınmasında yaşanan zorluklar ve işletmelerin çok büyük bir oranının küçük ve orta ölçekli işletmelerden oluşması kayıtdışı ekonominin ekonomik ve mali sebeplerini oluşturmaktadır.⁹

1.2.1.1. Gelir Dağılımında Adaletsizlik

Bir ülkede belli bir dönemde elde edilen gelirin üretim faktörleri, bölgesel etkenler veya kişi başına dağılmasına gelir dağılımı denilmektedir.¹⁰ Toplam milli gelirin ülke nüfusuna bölünmesiyle elde edilen kişi başına düşen milli gelir, en düşük ve en yüksek gelir gruplarına paylaştırılarak gelir dağılımında adaletin sağlanıp sağlanmadığında bakılmaktadır.¹¹

⁷ Kırıcı, 2006: 4.

⁸ Us, 2006: 5.

⁹ Sugözü, 2010: 24.

¹⁰ Acar, 2015; 45

¹¹ Kuştepelı ve Halaç, 2004: 146

Gelişmekte olan ülkelerde beşeri sermayenin yetiştirilmesinde yaşanan sıkıntılar, sanayileşme ve ekonomik büyümenin yavaşlamasına neden olmaktadır. Ekonomik büyümeyi sağlamanın birinci öncelik olarak ele alındığı ülkelerde vatandaşların refahını artırıcı sosyal hizmetler ikinci plana atılabilmektedir.¹² Bu durumda ekonomik büyümeyi sağlamak için uygulanan politikalar gelir dağılımında adaletsizliği ortaya çıkarmaktadır.

Gelir dağılımında adaletsizlik düzeyini gösteren Gini kat sayısı “sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımında eşitliği, 1’e yaklaştıkça gelir dağılımında bozulmayı” ifade etmektedir. TÜİK’in Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırmasının 2017 yılında yayımlanan verilerine bakıldığında Türkiye’nin Gini katsayısının 2016 yılına göre 0,001 puan artışla 0,405 olduğu tahmin edilmiştir.¹³

Tablo 1.1. Türkiye’de 2006 ile 2017 yılları arasında Gini Katsayısı ve P80/P20 oranı

YILLAR	Gini katsayısı - Gini coefficient	P80/P20 oranı - S80/S20 ratio
2006	0,403	8,1
2007	0,387	7,1
2008	0,386	7,1
2009	0,394	7,4
2010	0,380	6,9
2011	0,383	7,0
2012	0,382	6,9
2013	0,382	6,8
2014	0,379	6,9
2015	0,386	7,2
2016	0,396	7,4
2017	0,400	7,4

Kaynak: www.tuik.gov.tr, (erişim tarihi: 10.01.2019)

Tablo 1.1.’de görüleceği üzere, 2006-2017 yılları arasında Türkiye’de gini katsayısının ortalama oranı 0,40 olup, son 10 yılda gelir dağılımında adaletin sağlanması noktasında ilerleme kaydedilememiştir. 2017 yılında en düşük %20 lik gelir grubunda olanlar toplam gelirden %6,3 pay alırken, en yüksek %20lik gruptakiler toplam gelirden %46,7 pay almaktadır.¹⁴ En yüksek geliri elde eden gruptakiler, az gelirli olarak nitelendirilen grubun 7,4 katı toplam gelirden pay almaktadır.

Burada iki durum söz konusudur. Gelir dağılımından daha az pay alan kesim, hayatlarını idame ettirebilmek veya hayat standartlarını belli bir düzeyde tutmak için kayıtlı gelirlerinin yanında kayıt dışı olarak gelir getirici faaliyetlere yönelmektedir. Ayrıca gelir

¹² Hazman, 2011: 207

¹³ Tuik, 2017: 2

¹⁴ www.tuik.gov.tr, (erişim tarihi: 19.05.2019)

dağılımında daha fazla pay sahibi olan kesim, daha fazla vergiyle karşı karşıya kalacağını düşündüğü için gelirlerinin bir kısmını kayıt dışı bırakmaktadırlar. ¹⁵

Hane halkının ekonomik durumlarına bakılmaksızın alınan dolaylı vergilerin büyük orana sahip olması da gelir dağılımında adaletsizliğin bir başka nedenidir. ¹⁶ Dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payının yüksek olması, gelir düzeyi düşük olanların üzerindeki vergi yükünün artmasına, dolayısıyla gelir dağılımında adaletsizliğe neden olmaktadır.

Tablo 1.2.'de 2006-2018 yılları arasında Türk vergi sisteminde dolaysız ve dolaylı vergi tahsilatlarının toplam gelirler içindeki payı yer almaktadır.

Tablo 1.2. Türk Vergi Sisteminde Vergi Gelirlerinin Yapısı (% , 1985-2018)

YILLAR	DOLAYSIZ VERGİLER				DOLAYLI VERGİLER			
	GELİR VERGİSİ	KURUMLAR VERGİSİ	SERVET VERGİSİ	TOPLAM	KDV	ÖTV	DİĞER	TOPLAM
1985*	34,6	11,7	1,4	47,7	24,8	-	27,5	52,3
2000*	23,8	9,6	1,1	34,5	30,0	17,7	17,8	65,5
2006	21,0	8,2	2,1	31,3	33,5	24,5	10,7	68,7
2007	22,2	9,2	2,2	33,6	32,4	23,0	11,0	66,4
2008	23,4	9,8	2,2	35,4	31,6	22,1	10,9	64,6
2009	23,4	10,5	2,4	36,4	30,6	22,3	10,7	63,6
2010	21,0	9,7	2,3	32,9	32,1	24,6	10,4	67,1
2011	21,0	10,3	2,2	33,5	33,6	22,6	10,3	66,5
2012	22,0	10,1	2,2	34,3	32,5	22,6	10,5	65,7
2013	21,4	8,6	2,1	32,1	33,7	23,3	10,9	67,9
2014	22,7	8,8	2,1	33,5	32,5	22,8	11,2	66,5
2015	22,7	8,0	2,0	32,6	33,1	22,9	11,4	67,4
2016	23,4	8,9	2,0	34,2	31,9	22,9	11,0	65,8
2017	23,0	9,2	1,9	34,1	33,0	22,3	10,6	65,9
2018	23,8	11,4	1,9	37,0	33,9	18,3	10,7	63,0

Kaynak: www.gib.gov.tr, Güler ve Toparlak, 2018a: 172

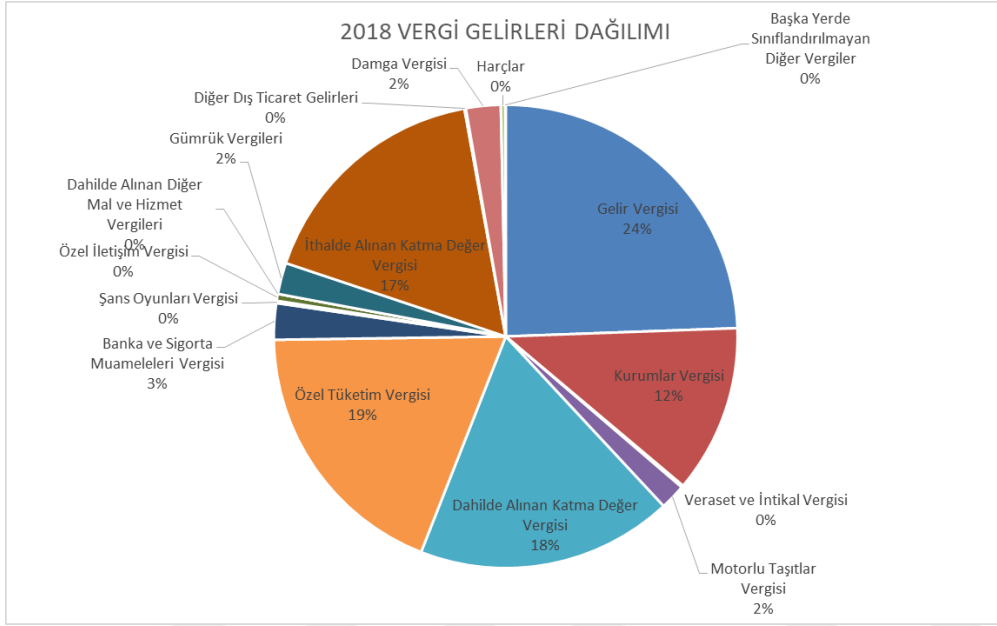
Kişisel gelir, kurum gelirleri ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payı 1985 yılında %47,7 iken 2018 yılına gelindiğinde %37 oranına düşmüştür. Bunların içinde kişisel gelir vergisinin payının %34,6'dan %23,8'e gerilediği görülmektedir.

Dolaylı vergilerde en fazla orana sahip olan KDV'nin, yürürlüğe girdiği 1985 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %24,8 iken 2018 yılına gelindiğinde bu oran %33'e yükselmiştir. Dolaylı vergilerin toplamına baktığımızda, vergi gelirleri içindeki payının aradan geçen 33 yılda %52,3 ten %63'e yükseldiği görülmektedir

¹⁵ Kırıcı, 2006: 23

¹⁶ Tecim, 2005: 191

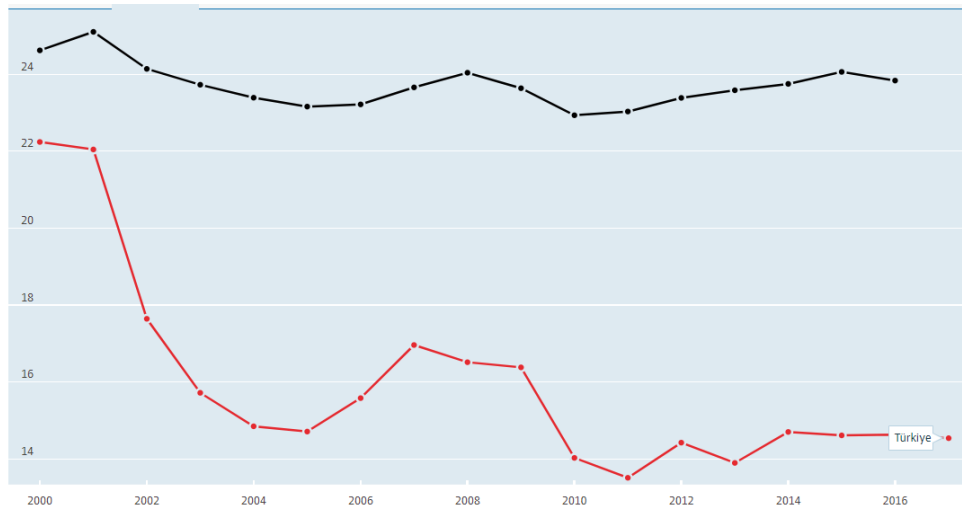
Dolaylı ve dolaysız vergiler 1985 yılında neredeyse eşit orana sahip iken, 2018 yılına gelindiğinde dolaylı vergilerin dolaysız vergilerin iki katı olduğu görülmektedir. Grafik 1.1’de Türkiye’nin 2018 yılı bütçesinde tahsil edilen vergi gelirlerinin dağılımı yer almaktadır. Buna göre toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %36’sı dolaysız vergilerden oluşurken geriye kalan gelirler dolaylı vergilerden sağlanmaktadır.



Grafik 1.1. 2018 Bütçesi Vergi Gelirleri Dağılımı

Kaynak: muhasebat.hmb.gov.tr. (Erişim tarihi 13.03.2019)

Aşağıdaki grafikte ise OECD ülkeleri ortalaması (siyah) ve Türkiye’nin (kırmızı) 2000-2016 yılları arasında toplam vergi gelirlerinin bireysel ödeme gücüne göre kişisel gelir vergisine oranı gösterilmektedir.



Grafik 1.2. OECD ve Türkiye’de kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı (2000-2016)

Kaynak: OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart>, (erişim tarihi: 10.04.2019)

Buna göre 2000-2016 yılları arasında OECD ülkeleri için kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirlerine oranı %24 civarında seyrederken, bu oran Türkiye’de giderek azalan bir seyir izlemiş, %22’den %15’e düşmüş durumdadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, dolaysız vergilerde mükellefler ödeme gücüne göre vergilendirilirken dolaylı vergilerde gelirene bakılmaksızın tüketimine göre vergilendirilmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde nüfusun büyük çoğunluğunun düşük ve sabit gelirli olması nedeniyle gelirlerinin büyük bir kısmını tüketime ayıran kişiler belgesiz mal ve hizmet alışverişleri gibi kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelmektedirler. Bu da kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır.

1.2.1.2. Ekonomik İstikrarsızlık ve Krizler

Kayıt dışı ekonominin diğer önemli nedenleri de ekonomik krizler ve istikrarsızlıklardır. Ekonomik kriz nedeniyle işletmelerin üretim ve yatırım maliyetlerinin artması, üretimlerinin azalmasına veya satıştan elde edilen karın erimesine yol açmaktadır. Krizin ve istikrarsızlığın etkilerini hafifletmek isteyen işletmeler, bir takım kayıt dışı faaliyetlerde bulunarak gelirini gizlemekte, dolayısıyla ödemeye mecbur oldukları sigorta primi ve vergi gibi yüksek masraflardan kurtulmayı amaçlamaktadırlar.¹⁷

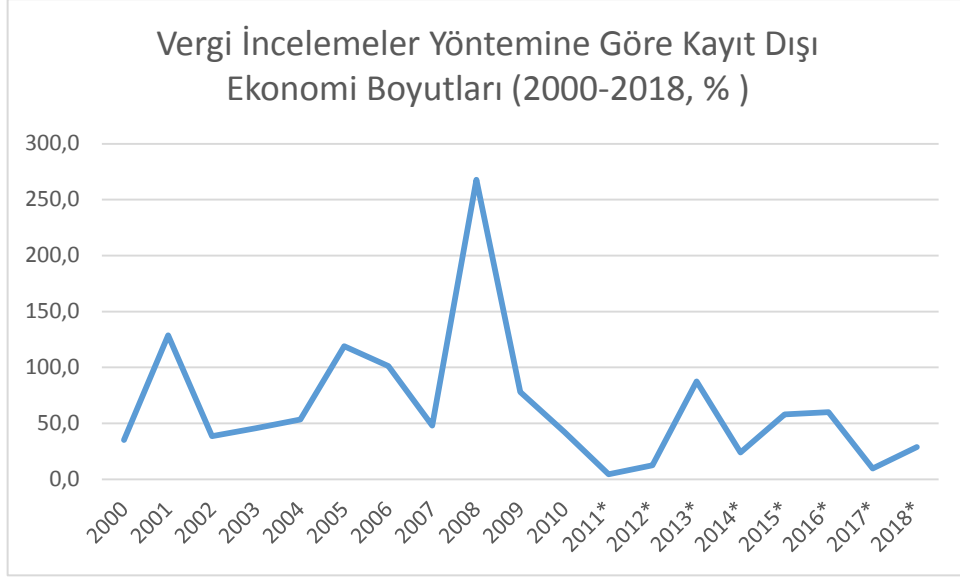
İşletmeler krizin olumsuz etkilerini minimuma indirmek için ya istihdam ettiği personeli kayıt dışı çalıştırmakta ya da iş gücü maliyetlerini karşılayamayacağı için işten çıkarmaktadır. Kriz döneminde işten çıkarılanlar, kayıtlı ekonomide istihdam edilemedikleri için geçimlerini sağlamak adına kayıt dışı alanlarda istihdam edilmek mecburiyetindedirler. Bu durum kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır.¹⁸

Ülkemizde geçtiğimiz 20 yılda gerçekleşen ekonomik krizlerde, kayıt dışı ekonomi oranlarının artması kaçınılmaz olmuştur.¹⁹ Vergi incelemeleri yöntemi ile ölçülen kayıt dışı ekonomi yaklaşımlara göre hazırlanan aşağıdaki grafikte kriz yıllarında kayıt dışı ekonominin artışını görebilmek mümkündür.

¹⁷ Yıldırım, 2012: 51

¹⁸ Tecim, 2005 : 191

¹⁹ Ercan, 2006: 69



Grafik 1.3. Vergi İncelemeleri Yöntemine Göre Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Oranları (1989-2009)

Kaynak: Kök ve Şapcı, 2016: 10, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 14.07.2019

*2011 yılına kadar olan vergi incelemelerinin hesaplanmasında; gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve vergi denetmenleri tarafından gerçekleştirilen incelemeler dahil edilmiş olup 2011 ve sonraki yıllara ait veriler sadece Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılmış incelemelerden oluşmaktadır.

1.2.1.3. Yüksek Enflasyon ve İşsizlik

Kayıt dışı ekonominin nedenlerinden biri de yüksek enflasyondur. Enflasyon tanım olarak “fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artıştır.”²⁰ Fiyatlarda yaşanan bu artış, sabit gelire sahip bireylerin reel gelirlerini aşındırmaktadır. Bu durumda bireyler, gelirlerini olduğundan düşük, giderlerini ise olduğundan daha yüksek göstererek daha az vergi ile sermayelerini koruma çabasına girmektedir.

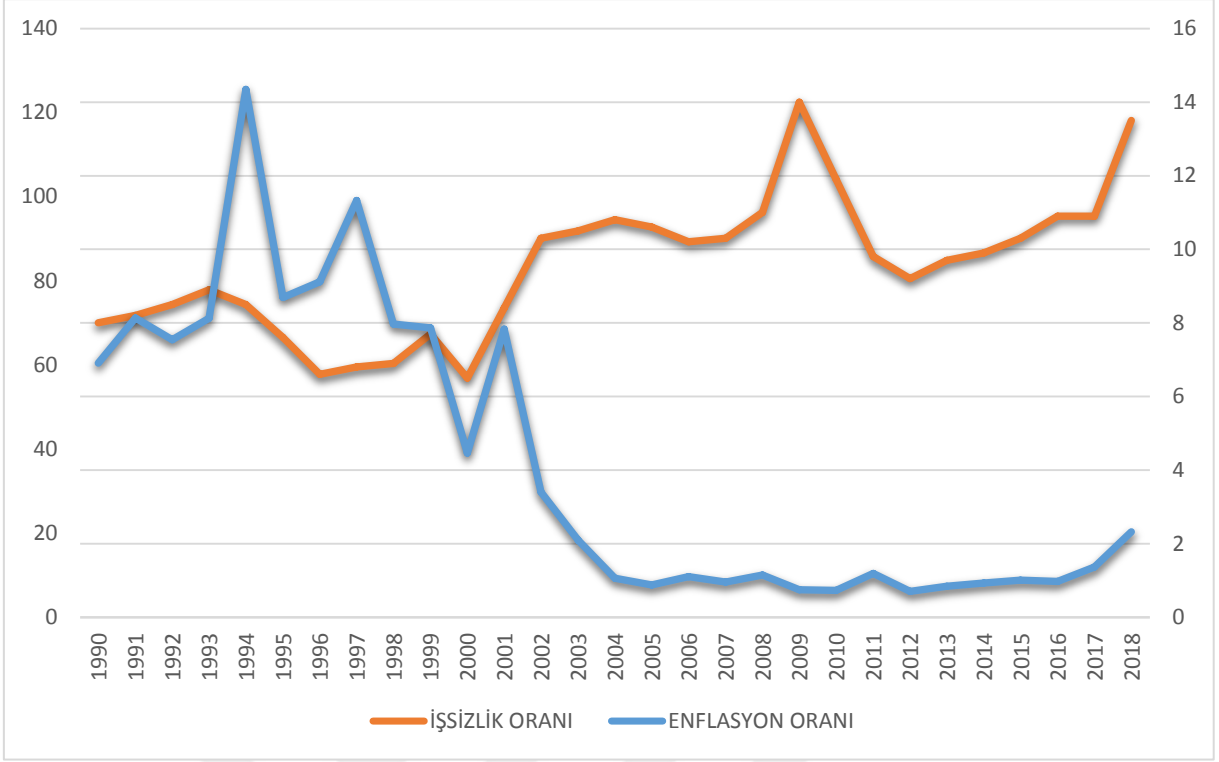
Ayrıca enflasyon nedeniyle bireylerin reel gelirlerinde artış yaşanmamasına rağmen elde ettikleri gelirin yüksek oranlı vergi dilimlerine tabi olmasından dolayı bireyler bu gelirlerinin bir kısmını kayıt dışı yollarla gizleme yoluna gitmektedirler.²¹

Enflasyonist ortamın bulunduğu ekonomilerde kayıt dışı istihdam ve dolayısıyla kayıt dışı ekonominin artması kaçınılmazdır. 1973 yılında petrol ihraç eden arap ülkeleri tarafından petrol ihracına konulan ambargo sonrasında tüm dünyada petrol krizi yaşanmış, fiyatlar genel düzeyinde ciddi bir artış görülmüştür. Bu artış neticesinde çoğu ülke gibi Türkiye’nin ekonomik dengesi de bu krizden ciddi oranda etkilenmiştir. Yüksek enflasyon, faiz oranlarını yükselterek üretim/yatırım maliyetlerini de arttırmıştır. Enflasyonu düşürmek için uygulanan politikalar, enflasyonla ters yönlü ilişkisi olan işsizliğe yol açmıştır.²²

²⁰ Akbulak Ve Tahtakılıç, 2003: 21

²¹ Çoruhlu Kamalıoğlu, 2014: 16

²² Pazarlıoğlu Ve Çevik, 2005: 1



Grafik 1.4. Türkiye'nin 1990-2018 Yılları Arasındaki Philip Eğrisi Grafiği (%)

Kaynak: tuik.gov.tr , (erişim tarihi: 10.07.2019)

İşsizlik ve enflasyon arasındaki ilişkinin ters yönlü olduğunu ortaya koyan Philips Eğrisi analizine göre Türkiye için çizilen 1990-2018 yılları arasındaki grafik yukarıdaki gibidir. Sol eksen enflasyon, sağ eksen işsizlik oranını göstermektedir. 1994 yılında %125 olan enflasyon oranı, 2004'ten itibaren tek haneli oranlara düşmüştür. Buna karşılık, 1990'lı yılların başından itibaren %7-8 bandında olan işsizlik oranı, 2001 krizi ile birlikte çift haneli sayılara ulaşmıştır. Ülkemizde özellikle 2000'li yılların başından itibaren enflasyonu düşürmek için uygulanan politikaların başarılı olduğu ancak enflasyon ile işsizlik oranı arasındaki makasın açıldığı görülmektedir.

2000 ile 2018 yılları arasında kayıt dışı ekonomi oranlarının (vergi incelemeleri yöntemine göre) yer aldığı grafik 1.3. ve 1990-2018 yılları arasındaki işsizlik oranının gösteren grafik 1.4 birlikte değerlendirildiğinde, işsizlik oranındaki artışlara paralel olarak kayıt dışı ekonomi oranlarının artışından söz etmek mümkündür.

Sonuç olarak, enflasyonist ortamda satın alma gücü azalan tüketici, görece fiyatı daha uygun olan kayıt dışı ürünlere yönelmektedir. Ayrıca fiyatlar genel düzeyinin artması ile refah seviyesi düşen kişiler, belirli bir refah seviyesine ulaşmak için ekstra işlerde çalışmayı ya da sosyal güvencesi olmaksızın istihdam edilmeyi kabul etmektedirler. Bu durum kayıt dışı istihdamın, dolayısıyla kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır.

1.2.1.4. Yüksek Vergi Oranları ve Vergi Yükünün Adaletsiz Dağıtılması

Kayıt dışı ekonominin nedenlerinden biri de yüksek vergi oranlarıdır. Devletin ekonomiden vergi vb şeklinde aldığı pay oranı arttıkça, bireyler ve firmaların ekonomik faaliyetlerinde azalma olmamakta ancak kayıt dışı ekonomiye geçiş artmaktadır.²³

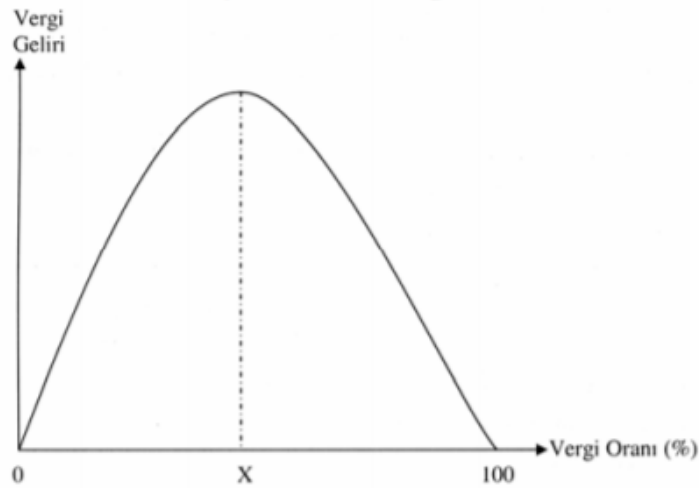
Ekonomide kayıt dışı faaliyetlerin artması ile azalan vergi gelirlerinin telafi edilmesi için vergi oranlarının arttırılması, kamu harcamalarının maliyetinin vergisini ödeyen mükelleflere yüklenmesine sebep olmaktadır. Toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının artması ve dolaysız vergilerin payının giderek azalması, düşük gelirli kesim üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.

Talebin fiyat esnekliğinin düşük olduğu temel ihtiyaçlar üzerine konulan dolaylı vergilerdeki artış doğrudan fiyatlara yansıtılmaktadır. Düşük gelirli bireyler, gelirlerine oranla bu ihtiyaçlara daha fazla harcama yaparken yüksek gelirli bireyler de bu oran daha düşüktür. Örneğin fiyatı 10 TL olan bir temel gıda maddesini varsayalım. Geliri 50 TL olan bireyin bu ürünü talep etmesi halinde bu kişi gelirinin $(10/50 =) \%20$ 'sini bu ürüne harcamaktadır. Geliri 500 TL olan birey ise gelirinin $(10/500 =) \%2$ 'sini bu ürüne harcamak zorundadır. Söz konusu ürüne $\%18$ 'lik bir dolaylı vergi konulması halinde ürünün değeri 11.8 TL olur, böylece geliri düşük olan birey artık gelirinin $(11,8/50 =) \%23,6$ sını bu ürüne harcarken yüksek gelirli olan birey gelirinin $(11,8/500) \%2,3$ ünü harcamaktadır. Bu durumda 10 TL lik ürüne konulan dolaylı vergi, düşük gelirli bireylerin üzerindeki vergi yükünün daha fazla artmasına neden olmaktadır.

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetleri nasıl etkilediği ile ilgili yapılan çalışmalardan biri de Arthur Laffer tarafından ortaya konulmuştur. Buna göre vergi oranlarının artışı belirli bir noktaya kadar vergi gelirlerinin artmasına sebep olurken, tepe noktasından sonra vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.²⁴ Bu ilişkinin grafiği şu şekildedir.

²³ Kesikoğlu ve Akalın, 2007: 29

²⁴ Kırıcı, 2006: 34



Grafik 1.5. Laffer Eğrisi

Kaynak : Karabulut, 2004 ; 28

Yukarıdaki grafikten de anlaşılacağı üzere x vergi oranına grafik üzerinde karşılık gelen nokta tepe noktasıdır. X vergi oranından daha fazla bir vergi konulması halinde daha fazla vergi ödemek istemeyen bireyler kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunarak vergi ödemekten kaçınmaktadırlar.²⁵

Türk vergi sisteminde uygulanan artan oranlı gelir vergisi tarifesi, daha yüksek gelir elde mükelleflerin, bir üst vergi dilimine çıktığında üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle daha az vergi ödemek isteyen mükellefler gelirini daha az gösterecek kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelmektedir.

Kayıt dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri de KDV oranlarının yüksek olmasıdır.²⁶ Tüketicilerin alışveriş sırasında yüksek KDV oranları nedeniyle fatura-fiş almama karşılığında indirim istemesi ve satıcılar tarafından satışın nakit olarak gerçekleşmesi bu işlemin kayıt altına alınmamasını cazip hale getirmektedir. 1985 yılında uygulamaya konulan katma değer vergisinde fiş toplama yoluyla oluşturulan iade sistemi, kayıtlı ekonomiyi teşvik etmekte oldukça başarılıydı. Ancak Dünya Bankası ve IMF'in bu iade sisteminin kaldırılması konusunda baskıları nedeniyle bu uygulamadan vazgeçilmiştir.²⁷

Ayrıca yeni nesil yazar-kasa cihazlarının aynı zamanda pos özellikli olması, bankaların bu pos cihazları için aldığı komisyon ve devlet adına kesilen banka ve sigortacılık muameleleri vergisi (BSMV) ve cihazda kullanılan mobil hatların harç ve masrafları nedeniyle işletme sahipleri, nakit alışverişleri tercih ederek alışveriş sırasında fatura ve fiş gibi yasal zorunluluğu bulunan belgeleri düzenlememektedirler.

²⁵ Çoruhlu, 2014: 23

²⁶ Ünal, 2014: 48

²⁷ <http://www.hurriyet.com.tr/fis-toplama-ve-vergi-iadesi-5962890>, (Erişim tarihi: 15.04.2019)

Kayıtlı ekonomide faaliyet gösteren bireyler ve firmalar, vergi yükünün yanı sıra sosyal güvenlik primleri ödemektedir. Öyle ki 2019 Ocak itibariyle bir asgari ücretlinin işverene maliyeti ile asgari ücretlinin eline geçen net para aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1.3. Asgari Ücretin İşçi ve İşverene Maliyeti (2019)

ASGARI ÜCRET	2.558,40
SGK PRİMİ% 14	358,18
İŞSİZLİK SİG. PRİMİ % 1	25,58
GELİR VERGİSİ% 15 (*)	134,32
ASGARI GEÇİM İNDİRİMİ	191,88
DAMGA VERGİSİ% 0,759	19,42
KESİNTİLER TOPLAMI	537,50
NET ASGARI ÜCRET (**)	2.020,90
İŞVERENE MALİYETİ (TL / AY)	
ASGARI ÜCRET	2.558,40
SGK PRİMİ% 15.5 (İşveren Payı) (***)	396,55
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORTA PRİMİ % 2	51,17
İŞVERENE TOPLAM MALİYET	3.006,12

Kaynak: <https://www.ailevecalisma.gov.tr/istatistikler/calisma-hayati-istatistikleri/asgari-ucret/asgari-ucret-2019>, (erişim tarihi 15.03.2019)

Buna göre kayıtlı bir ekonomide işverene maliyeti 3.006,12 TL olan, bekar ve çocuksuz bir asgari ücretlinin eline geçen net tutar 2.020,90 TL olmaktadır. Sosyal güvenlik primi ve vergi gibi nedenlerle işçi maaşlarının yaklaşık 1/3'ü devlete kalmaktadır. Asgari ücretli bir kişinin, ailesi ile birlikte kira ve barınma ihtiyaçlarını karşılaması imkansız iken bu ücret işveren tarafından fazla bir külfet olarak algılanmaktadır.²⁸ Bu noktada işçiler daha fazla gelir elde etmek için sigortasız çalışmayı göze alırken, işverenler de daha az maliyetle kayıt dışı işçi çalıştırarak bir takım kayıt dışı faaliyetlerde bulunmaktadır.

Ayrıca iş gücü maliyetlerini azaltmak adına işçisi ve kendisi adına daha düşük prim ve vergi ödemek isteyen işverenler, yüksek ücretten çalıştırdığı ücretlilerin maaşını asgari ücret düzeyinde bildirmek gibi kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır.²⁹ İşveren ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde sigortasız çalışan işçiler, sigorta masraflarının bir kısmının işveren tarafından nakit olarak verilmesi karşılığında kayıt dışı çalışmaktadırlar.

²⁸ Kumkale, 2014 : 664

²⁹ <http://www.aksam.com.tr/guncel/asgari-ucret-sahtekarligina-karsi-jet-calisma-baslatildi-patrona-hapis-yolu-goru-127837h/haber-127837>, (Erişim tarihi: 20.01.2019)

Sonuç olarak asgari ücret üzerindeki vergi ve primlerin yüksek olması nedeniyle reel gelirini arttırmak isteyen işçiler, bir takım kayıt dışı faaliyetlere yönelmektedir. Bu durum da kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır.

1.2.1.5. Küçük İşletmelerin Varlığı

Piyasada var olan rekabet koşulları altında varlıklarını sürdüren işletmeler, ulusal ve küresel rekabette geriye düşmemek adına ekonomik faaliyetler ve girişimlerde bulunmaktadır.

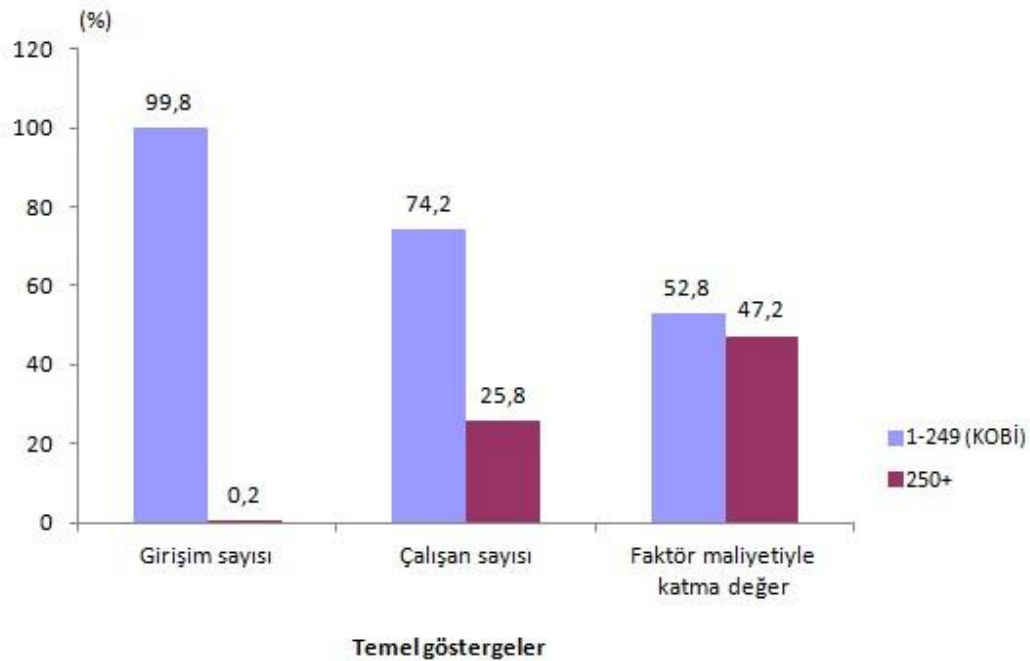
³⁰Bu işletmelerde muhasebe, denetim ve kontrol sistemi daha gelişmiş ve tüm faaliyetler kayıt altında gerçekleşmektedir.

Bunun yanında küçük ve orta büyüklükteki işletmeler de kurumsallaşamama, modern pazarlama tekniklerini kullanamama, banka kredibilitesinin az olması, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile teknoloji yatırımlarının azlığı gibi eksiklikler nedeniyle büyük işletmelerle rekabet etmede güçlükler yaşamaktadır. Yine büyük işletmelere verilen vergi istisna ve muafiyetleri, sgk prim teşvikleri gibi yardımlar, küçük işletmelerin haksız rekabetle karşı karşıya kalmasına sebep olmaktadır. ³¹Bu eksiklikleri kapatmak için küçük işletmeler üretim maliyetlerini azaltmaya, kayıt dışı istihdama ve belgesiz mal ve hizmet alışverişinde bulunmaya yönelmektedir.

TÜİK tarafından 2018'de yayınlanan istatistiklere göre Türkiye'de toplam girişim sayısının %99,8'ini küçük ve orta büyüklükteki işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerde çalışan kişi sayısı ise Türkiye genelinde kayıtlı çalışanların %74,2'sini oluşturmaktadır.

³⁰ Güloğlu, 2005: 19

³¹ Aslanoğlu ve Yıldız , 2007: 134



Grafik 1.6. Türkiye’de İşletme Büyüklükleri, 2017

Kaynak : <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21864>, (erişim tarihi: 23.01.2018)

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin oranının %99,8 gibi yüksek değerde olması, maliyetten kaçınma ve finansman sıkıntısı yaşayan bu işletmelerin kayıt dışı faaliyetlerde bulunmasıyla kayıt dışı ekonominin boyutlarının da yüksek olmasına neden olmaktadır.

1.2.1.6. Diğer Ekonomik ve Mali Nedenler

Bir ülkede kayıt dışı ekonominin sebepleri arasında uluslararası düzeyde meydana gelen ancak ulusal ekonomileri etkileyen bazı faktörler de yer almaktadır.

Özellikle 1980’li yıllardan itibaren gelişme gösteren küreselleşme ve serbest piyasa ekonomisi ile uluslararası para transferleri kolaylaşmıştır. Bu da vergi rekabeti nedeniyle istisna ve muafiyetlerle çok düşük oranlarda vergi alınan ve “vergi cenneti” olarak tanımlanan ülkelerde para ve fonların değerlendirilmesine zemin hazırlamıştır.³²

Türkiye’deki faaliyetleri nedeniyle yüksek vergi ödemek istemeyen ve yasal yollardan elde edilmeyen paraları aklamak isteyen bireyler, yurtdışında açtıkları off-shore hesaplar ile daha az vergi ödeyerek veya hiç vergi ödemedi faaliyetlerini ve birikimlerini yurt dışındaki

³² Gökçe, 2006: 22

paravan şirketlerde³³ değerlendirmekte ve bu şirketlerden elde edilen gelirlerin ülkemizde kayıt altına alınmasını engellemektedirler.³⁴

Bir diğer önemli faktör ise internet üzerinden mal ve hizmetlerin alınıp satılması olarak tanımlanan e-ticarettir. Fiziki bir işyerine gerek duyulmayan elektronik ticarete tüketiciler ile firmalar arasında online ortamda gerçekleştirilen alışverişler genellikle devletin denetimi dışında kayıt dışı olarak gerçekleşmektedir.³⁵

Farklı ülkelerde holding olarak faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, toplam vergi yükünü azaltmak için kendi aralarında yaptıkları işlemlerde farklı fiyatlar uygulamaktadır.³⁶ Transfer fiyatlandırması adı verilen bu uygulama ile firmalar, birbirileri arasında mal ve hizmet alışverişinde bulunarak vergiye tabi gelirlerini azaltmayı hedeflemektedir. Sonuç itibarıyla kayıt altına alınamayan gelirler, vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmasının yanı sıra kayıt dışı ekonomide de artışa neden olmaktadır.

1.2.2. Hukuki Nedenler ile Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi Sisteminde yer alan mevzuatın sade ve net olmaması, kanunda ne anlatılmak istendiğinin ancak o kanun için çıkarılan tebliğ ve genelgelerle anlaşılması mükellefler ve bunların mali müşavirleri ile mevzuatı uygulayan idarenin işlerini güçleştirmektedir.³⁷ Ayrıca mükelleflere tanınan istisna ve muafiyetlerle, mükerrer ve geçici maddeler ile torba kanunda yer alan kanun değişiklikleri vergi mevzuatının belirsizliğine neden olmaktadır.

Katılım payı adı altında alınan paralar, kamu vakıf ve derneklerine yapılması zorunlu kılınan bağışlar, bürokratik işlemlerin fazla olması ile sadelikten yoksun vergi sistemi yapısı nedeniyle mükellefler kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır.³⁸ Örneğin; yeni iş yeri açmak için valilik, vergi dairesi, ticaret odası, belediye, noter gibi pek çok mercii bulunması ve işleyişin uğraştırıcı olması nedeniyle ekonomik birimler kayıt dışı çalışmayı tercih etmektedirler.

Vergi borçlarının faizlerinin silinmesi ile anaparaların tahsilatının hızlandırılması nedeniyle ülkemizde de sık sık uygulanan vergi afları, bu yöndeki beklentilerinden dolayı mükelleflerin vergi ödeme konusunda esnek davranmasına yol açmaktadır.³⁹ Yapılandırma ve

³³ <http://www.Milliyet.Com.Tr/Dunyanin-Parasi-Vergi-Cenneti/Ekonomi/Detay/2219564/Default.Htm> (Erişim tarihi 24.01.19)

³⁴ Kaleli, 2015: 28

³⁵ <http://www.Bursa-Smmmo.Org.Tr/Yazarlar/Makaleler/136age.Pdf> (erişim tarihi: 24.11.2018)

³⁶ http://cdn.hitit.edu.tr/hutam/files/10088_1902131353495.pdf, (erişim tarihi: 21.07.2019)

³⁷ Kıldış, 2000: 40

³⁸ Aktan, Dileyici ve Vural, 2006: 198

³⁹ Akbulak ve Tahtakılıç, 2003: 24

vergi affi kanunları ile gecikme faizi ve cezaları silinen mükellefler, borçlarını vadesinde ödeyen mükellefler üzerinde psikolojik etkiye neden olmaktadır. Gelecek dönemlerde vergi ödemelerini azaltmak isteyenler, yapılandırma kanunlarının çıkacağını düşünerek kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunabilmektedir.

Aşağıdaki tabloda son yirmi yılda çıkarılan vergi yapılandırma ve af kanunlarının tarih ve detayları yer almaktadır.

Tablo 1.4. Son 20 yılda Çıkarılan Vergi Afları (1999-2019)

Tarih	Açıklama
7.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
18.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
11.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: www.alomaliye.com.tr , www.gib.gov.tr , (erişim tarihi: 15.07.2019)

Buna göre 2000 yılından bugüne kadar çeşitli isimler altında 8 adet yapılandırma ve af kanunu getirilmiştir. Özellikle “Varlık Barışı” adı verilen uygulama ilgili hüküm şu şekildedir;

“gerçek veya tüzel kişilerin yurt dışında bulunan varlıkların Türkiye’ye getirilmesi ve/veya yurt içindeki varlıkların işletme kayıtlarına dâhil edilmesi halinde;

- bu varlıklar vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak.
- vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacak,
- herhangi bir araştırma ve inceleme yapılmayacak,
- soruşturma ve kovuşturma yapılmayacak,
- vergi cezası ve idari para cezaları kesilmeyecektir.”⁴⁰

⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018; 6

Bu hüküm nedeniyle yurt dışındaki varlıklarını Türkiye'ye getiren veya yurt içindeki varlıklarını kayıt altına alan gerçek ve tüzel kişilere bu varlıkların nasıl elde edildiği sorulmaksızın denetim dışı bırakılmıştır.

“Nasıl olsa af kanunu çıkar” düşüncesiyle hareket eden gerçek ve tüzel kişiler, vergilerini zamanında ödemeyerek veya kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunarak kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır.

Mükelleflerin defter ve belgelerinin vergi daireleri ve denetim birimleri tarafından denetiminin az olması da mükelleflerin yakalanmayacağı düşüncesi ile kayıt dışı faaliyetlerde bulunmasına sebep olmaktadır.⁴¹ Bu nedenle vergi kaçakçılığının ve kayıt dışı ekonomini önüne geçilmesi noktasında vergi denetimlerinin artırılması önem arz etmektedir.

1.2.3. Sosyal ve Siyasi Nedenler

Toplumun sosyal, kültürel ve nüfus yapısı da kayıtdışı ekonominin artmasına neden olabilmektedir. “Türkiye’de 1950’li yıllardan bu yana köyden kente göçün hızla artması sonucu emek arzı fazlası ortaya çıkmış⁴²”, yeterli bilgi ve birikime sahip olmayan bireyler için kalifiye olmayan işlerde ve düşük ücretlerle sosyal güvence olmaksızın çalışma ortamı oluşmuştur.

Suriye’de yaşanan iç karışıklık nedeniyle ülkemize göç eden Suriyeli sığınmacılar, niteliksiz iş gücünün yanı sıra sigorta vb yükümlülüklerinin yapılmaması nedeniyle kayıt dışı ekonominin büyümesinde etkili olmuştur.⁴³

Maliyetini düşürmek isteyen işletmeler part-time, sezonluk işçilik, eve iş verme, taşeron kullanma gibi yöntemlerle işçileri kayıt altına almayarak kayıt dışı ekonomiyi etkilemektedir.⁴⁴

Bürokratlar ve politikacıların özellikle genel ve yerel seçimler öncesinde halkın refah içinde yaşaması ve oy tercihlerini etkilemek adına uyguladığı politikalar, vatandaşların kayıt dışı faaliyetlerde bulunmasını özendirebilmektedir. Önceki bölümde yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere ülkemizde son 17 yılda vergi ve sosyal güvenlik primleri için çıkartılan 8 adet af ve yapılandırma kanunu bulunmaktadır. Ayrıca seçim dönemlerinde dağıtılan erzak ve

⁴¹ Aktan, 1999: 53

⁴² Karaarslan, 2010: 11

⁴³ Kırıcı, 2006: 34

⁴⁴ Kaleli, 2015: 29

kömür yardımları kamu kaynaklarının etkin kullanılmaması ve israf edildiği düşüncesi devlete olan güveni sarsmaktadır.⁴⁵

Ayrıca yazılı bir emir olmasa da seçim dönemlerinde vergi daireleri ve denetim birimlerine gelen talimatla mükelleflere ulaşılmasının, incelemeye davet edilmesinin, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesinin önüne geçilerek mükelleflerin oy tercihlerinin mevcut hükümet aleyhine etkilenmemesi amaçlanmaktadır. Bu durumu fırsat bilen mükellefler, denetlenmeyeceğinin farkında oldukları için kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelmektedirler.

Siyasi partilerin uyguladığı yanlış ekonomi politikaları sonucunda ortaya çıkan ekonomik istikrarsızlıklar ve kamu ihalelerinde yapılan yolsuzluklar vergi mükelleflerince ödenen vergilerin nerelere harcandığı konusunda kuşklarını ve mükelleflerin kayıt dışı ekonomik faaliyetlere olan yönelimlerini arttırmaktadır.⁴⁶

⁴⁵ Kıldış, 2000: 12

⁴⁶ Çoruhlu Kamalıoğlu, 2014: 25

İKİNCİ BÖLÜM KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmek için kullanılan yöntemleri “doğrudan ölçme yöntemi, dolaylı yöntemler ve MIMIC yaklaşımı” olarak üç başlık altında inceleyebiliriz.⁴⁷

2.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmek için kullanılan doğrudan yöntemleri; anket ve vergi incelemesi yöntemi olarak ikiye ayırmak mümkündür.

2.1.1. Anket Yöntemi

Doğrudan ölçme yöntemlerinden biri olan anket yönteminde mikro temelli olarak bireylerin ankette yer alan sorulara cevap vermesi ile kayıt dışı ekonomi hesaplanmaya çalışılır.⁴⁸ Ulusal istatistik birimlerince yaygın olarak kullanılan bu yöntemde anketi/araştırmayı yapan birimin kim olduğu, sonuçlara etki etmektedir.

Anket yönteminde anketin kimin tarafından yapıldığı sonuçları doğrudan etkilemektedir. Eğer anketi yapan bir araştırma firması ise bireyler/mükellefler yaptıkları ekonomik faaliyetlerle ilgili kayıtlı ya da kayıt dışı olarak dürüst cevaplar verirken, anketi yapan vergi dairesi ya da devlet istatistik kurumu olunca bireyler kayıt dışı ekonomik faaliyetlerini ifşa etmemek adına doğru cevap vermekten kaçınmaktadır. Bankaların yaptığı anketlerde ise kredibilitelerini arttırmak isteyen bireylerin kendilerine doğrultulan sorulara farklı cevaplar vermesi bu yöntemin dezavantajlarındanır.⁴⁹

2.1.2. Vergi incelemesi yöntemi

Doğrudan ölçme yöntemlerinden diğeri de vergi incelemesi/denetimi yöntemidir. Vergi daireleri riskli gördüğü sektörlerde ya da rastgele seçtiği mükellefler üzerinde denetimler gerçekleştirmektedir. Mükelleflerin vergi dairesine beyan edilen gelirleri ile yapılan denetimler sonucunda bulunan matrahlar arasındaki farka göre kayıt dışı ekonomi ölçülmeye çalışılmaktadır.⁵⁰

Yalnız burada sadece vergi dairesine kayıtlı olan mükelleflerin kayıt dışı bıraktıkları gelirleri esas alınmaktadır. Daha önceki bölümlerde bahsettiğimiz gibi inşaat işçileri, özel ders

⁴⁷ Fleming, Roman ve Farrell den akt. Akarsu ve Aydın, 2015: 32

⁴⁸ Yılmaz, 2004: 483

⁴⁹ Ünal, 2014: 75

⁵⁰ Gönnetlioğlu, 2010: 60

verenler gibi hiç kayıtlara girmemiş potansiyel mükellefler bu yöntemde hesaplanamamaktadır.

2.2. Dolaylı Yöntemler

Kayıt dışı ekonominin boyutlarını ölçmede kullanılan tahmin yöntemlerinden biri de dolaylı yöntemlerdir. Daha çok makro verilerden yararlanan bu yöntemler; istihdam oranları, GMSH verileri ve ekonomide kullanılan parasal veriler ve çoklu göstergelerden oluşmaktadır.

2.2.1. İstihdam Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, ülke nüfusunda meydana gelen iş gücü arzı artışı ile kayıtlı istihdam artışı arasındaki farka bakılarak kayıtlı olmayan iş gücü tespit edilmeye çalışılmaktadır⁵¹. Bir önceki yıla kıyasla kayıtlı olarak istihdam edilenlerin sayısında meydana gelen artış ile iş gücü arzında meydana gelen artış karşılaştırılarak kayıt altına alınamayan istihdam oranı veya kayıt dışı ekonomi oranı ölçülmektedir.

İstihdam yaklaşımı, istatistik kurumu tarafından her yıl açıklanan nüfus ve istihdam verileri ile kolaylıkla yapılabilmektedir. Ancak ikinci işte çalışanlar ve işgücü arzı hesaplamasında dikkate alındığı halde öğrenim görmekte olanlar bu yöntemin doğruluğunu olumsuz yönde etkilemektedir.

2.2.2. Parasalcı Yaklaşım

Parasalcı yaklaşımda parasal makroekonomik veriler ile kayıt dışı ekonomi tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Tüm işlemlerde nakit paranın kullanıldığı ve paranın dolaşım hızının sabit kabul edildiği parasalcı yaklaşımı 3 başlık altında değerlendirmek mümkündür.⁵²

Sabit Oran Yaklaşımı, piyasada gerçekleştirilen ödemelerin çek veya senet yerine nakit para ile yapıldığı ve ekonomide dolaşan toplam nakit paranın kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide bulunan para miktarına eşit olduğu varsayılmaktadır. Piyasada dolaşan paranın dolaşım hızı sabit kabul edildiğinde, toplam para miktarında meydana gelen artışın toplam mevduatlara kıyasla daha fazla olması kayıt dışı ekonomi oranının arttığını göstermektedir.⁵³

İşlem Hacmi Yaklaşımı, Fisher tarafından ortaya atılan “Miktar Teorisi” kullanılarak kayıt dışı ekonominin tahmin edilmeye çalışıldığı yöntemlerden biridir. Bir ülkede üretilen mal ve hizmetlerinin tümünün toplamının, o ülkede paranın dolaşım hızı ile para arzının

⁵¹ Baldemir, Gökalp ve Avcı, 2005: 236

⁵² Akarsu ve Aydın, 2015: 82

⁵³ Akalın ve Kesikoğlu, 2007: 75

çarpımına eşit olduğu varsayılmaktadır. Bu eşitlik ile istatistiksel olarak açıklanan GSMH arasındaki tutar kayıt dışı ekonomi oranını yansıtmaktadır.⁵⁴

Ekonometrik yaklaşımda ise ekonometrik denklemler kullanılarak piyasada dolaşan nakit para miktarı ve diğer makroekonomik verilerin birbirine oranlanması ile kayıt dışı ekonomi tahmin edilmeye çalışılmaktadır.

2.2.3. GSMH Yaklaşımı

Üretilen bütün mal ve hizmetleri toplamı olarak ifade edilen GSMH yaklaşımına göre üretim, gelir ve harcama yöntemlerinden hangisi tercih edilirse edilsin hesaplanan GSMH'nın aynı olması gerekmektedir. Bu yöntemler kullanılarak çıkan sonuçların birbirinden farklı olması halinde kayıt dışı ekonominin varlığı söz konusu olmaktadır.⁵⁵

2.3. MIMIC Model yaklaşımı

Multiple Indicators Multiple Causes (MIMIC) yöntemi, kayıt dışı ekonomiyi ölçmede kullanılan tahmin yöntemlerinden biri olup Türkçeye "Çoklu Göstergeler Çoklu Nedenler" olarak çevirilmiştir. Adından da anlaşılacağı üzere bu yaklaşım ile kayıt dışı ekonomi boyutlarının tahmin edilmesinde, gözlemlenebilen değişkenlerin bulunduğu çoklu göstergeler ile bu değişkenlerin nedenleri birbirine oranlanarak istatistiki hesaplamalar yapılmaktadır.⁵⁶

Yukarıda açıklanan dolaylı ve doğrudan yöntemlerde kayıt dışı ekonomiyi tahmin için makro ve mikro veriler kullanılırken MIMIC yönteminde kayıt dışı ekonomiye sebep olan etkenler de hesaplamalara dahil edilmektedir.

⁵⁴ Us, 2006: 21

⁵⁵ Işık ve Acar , 2003 : 123

⁵⁶ Baldemir, Gökalp ve Avcı, 2005: 238

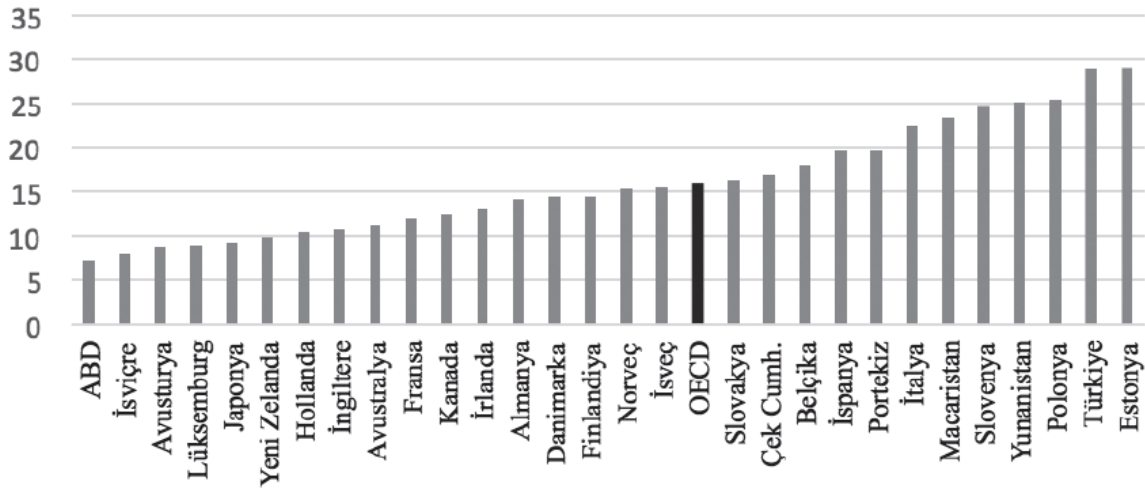
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİ BOYUTLARI

3.1. OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

Bir ekonomide kayıt dışı unsurların bulunması, ekonomik göstergelerin sağlıklı olmasına neden olmaktadır. Bu durumda uygulanan politika ve tedbirlerin istenilen sonuca ulaşması daha zor hale gelmektedir.⁵⁷ Kayıt dışı ekonominin boyutlarını tahmin etmek için yapılan çeşitli çalışmalarda kayıtlı ve kayıt dışı ekonominin birbirinden bağımsız olmaması nedeniyle sağlıklı veriler elde edilememiştir. Bundan dolayı kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün ölçülmesinde önceki bölümde bahsettiğimiz gibi tahmin yöntemlerinden yararlanılmaktadır. Bu hesaplamalar her ülkede birbirinden farklı sonuçlar verebilmektedir.

Friedrich Schneider (2015), akt. Teyyare (2018) tarafından 2015 yılında gerçekleştirilen bir çalışmaya bazı Avrupa ve OECD ülkelerindeki kayıt dışı ekonominin ülkelerin milli gelirine oranı 2003-2015 yıllarının ortalaması baz alınarak aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 3.1. OECD ve AB ülkelerinin Kayıtdışı Ekonomi Gelişimi (2003-2015, %)

Kaynak: Schneider, F. (2015). Size and development of the shadow economy of 31 European and 5 other OECD countries from 2003 to 2015: Different developments, akt. Teyyare, 2018; 57

Grafik 3.1. incelendiğinde kayıt dışı ekonominin milli gelire oranının en düşük olduğu ülkelerin başında %7 ile ABD gelirken OECD ülkeleri ortalamasının %16 civarında olduğunu görülmektedir. Türkiye ise Estonya ile beraber 2003-2015 yılları arasında ortalama %28 kayıt dışı ekonomi ile grafiğe göre son sıralarda yer almaktadır.

⁵⁷ Çetintaş ve Vergil, 2003: 20

Yine Schneider ve Williams, (2013) Akt. Sandalcı (2017) tarafından gerçekleştirilen bir başka çalışmada OECD ülkelerinin kayıt dışı ekonomi oranları 2001-2012 yılları arasında aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Tablo 3.1. OECD ülkelerinin Kayıt dışı ekonomi boyutları, 2001-2012 , %

ÜLKELER	2001	2003	2005	2007	2009	2011	2012	ORTALAMA
Avusturya	9,70	9,80	9,80	9,50	8,50	8,00	7,60	8,85
İsviçre	8,60	8,80	8,50	8,10	7,80	8,00	8,30	8,13
ABD	8,80	8,70	8,50	8,40	9,30	9,10	9,00	8,63
Hollanda	13,10	13,30	13,20	13,00	10,20	9,80	9,50	12,22
İngiltere	12,60	12,50	12,40	12,20	10,90	11,00	10,30	11,80
Fransa	15,00	15,00	14,80	14,70	11,60	11,00	10,80	13,36
Japonya	11,20	11,20	10,70	10,30	11,00	11,00	10,80	10,73
Güney Kore	11,20	11,20	10,70	10,30	11,00	11,00	10,80	11,30
Yeni Zelanda	12,60	12,20	12,10	12,00	12,00	12,00	12,10	11,85
İrlanda	15,90	16,00	15,60	15,40	13,10	12,80	12,70	14,56
Almanya	15,90	16,30	16,00	15,30	14,60	13,70	13,30	14,70
Finlandiya	17,90	17,70	17,40	17,00	14,20	13,70	13,30	16,37
Danimarka	18,00	18,00	17,60	16,90	14,30	13,80	13,40	16,11
Avustralya	14,30	13,90	13,70	13,50	13,50	13,40	-	13,43
Kanada	15,90	15,70	15,50	15,30	15,50	15,40	-	15,34
İsveç	19,10	18,70	18,60	17,90	15,40	14,70	14,30	17,59
ORTALAMA	18,44	18,35	18,03	17,58	16,41	16,11	16,17	17,14
Belçika	22,10	22,00	21,80	21,30	17,80	17,10	16,80	20,44
Norveç	19,00	19,00	18,50	18,00	18,60	18,20	18,60	18,33
İspanya	22,40	22,40	22,40	22,20	19,50	19,20	19,20	21,08
Portekiz	22,60	23,00	23,30	23,00	19,50	19,40	19,40	21,30
Şili	19,60	19,40	18,90	18,40	20,50	19,80	19,90	19,70
İtalya	26,70	27,00	27,10	26,80	22,00	22,20	22,60	25,28
Polonya	27,70	27,50	26,90	25,40	24,60	23,80	23,40	26,66
Slovenya	27,10	26,60	26,20	25,30	23,50	23,70	23,70	22,92
Yunanistan	28,20	27,40	26,90	26,50	25,00	24,30	24,00	26,45
Meksika	30,10	30,50	29,90	30,00	30,00	30,00	30,00	30,36
Türkiye	32,80	31,80	30,00	28,00	29,40	29,00	30,60	30,53

Kaynak: Schneider, F. Ve Williams, C. C. (2013). The Shadow Economy. The Institute Of Economic Affairs, 2013 Akt Sandalcı, 2017; 81

Tablo 3.1’de yer aldığı üzere kayıt dışı ekonomide OECD ortalamasının %16-17 dolaylarında olduğu görülmektedir. Kayıt dışı ekonomi oranının en düşük olduğu ülkeler %8-10 civarında bir oranla Avusturya, İsviçre ve ABD gibi gelişmiş ülkeler olurken, Türkiye %30.53 oranıyla en fazla kayıt dışı ekonomiye sahip ülke olmaktadır.

Tablo 3.2. 2015 Yılında Avrupa Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi Oranı, (%)

AVRUPA ÜLKELERİ	2015
AVUSTURYA	8,2
LÜKSEMBURG	8,3
HOLLANDA	9
İNGİLTERE	9,4
İRLANDA	11,3
DANİMARKA	12
ALMANYA	12,2
FRANSA	12,3
FİNLANDİYA	12,4
İSVEÇ	13,2
SLOVAK CUMHURİYETİ	14,1
ÇEK CUMHURİYETİ	15,1
BELÇİKA	16,2
PORTEKİZ	17,6
İSPANYA	18,2
AB ÜLKELERİ ORTALAMA	18,3
İTALYA	20,6
MACARİSTAN	21,9
YUNANİSTAN	22,4
POLONYA	23,3
SLOVENYA	23,3
LETONYA	23,6
MALTA	24,3
GÜNEY KIBRIS	24,8
LİTVANYA	25,8
ESTONYA	26,2
HIRVATİSTAN	27,7
TÜRKİYE	27,8
ROMANYA	28
BULGARİSTAN	30,6

Kaynak: Güler ve Toparlak, 2018b: 218

Yukarıdaki tablo incelendiğinde Avrupa ülkelerinde 2015 yılına ait kayıt dışı ekonomi oranları görülmektedir. Buna göre 2015 yılında Avusturya ve Lüksemburg % 8 bandı ile kayıt dışı ekonomi oranının en az olduğu ülkeler olurken Bulgaristan % 30,6, Romanya ve Hırvatistan %28,4 ile en fazla kayıt dışılık oranına sahip ülkelerdir. Yapılan bu çalışmada AB ülkelerinin ortalaması %18,3 iken Türkiye’de %27.8 oranıyla ortalamanın üzerinde yer almaktadır.

Kayıt dışı ekonominin boyutlarını araştıran bir diğer çalışma ise Boğaziçi Üniversitesi Ekonomi Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Ceyhun Elgin ve ekibi tarafından yapılan araştırmadır. Kayıt dışı ekonominin tahmininde “İki sektörlü bir dinamik genel denge modeli” kullanılan ve istatistiki hesaplamalardan yararlanılan bu çalışmaya göre 2000-2009 dönemleri arasında seçilmiş bazı ülkelerin kayıt dışı ekonomi boyutlarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.3. Seçilmiş Bazı Ülkelerin 2000-2009 Dönemleri Arasında Kayıt Dışı Ekonomi Boyutları

ÜLKELER	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
İSVİÇRE	8,21	8,19	8,17	8,15	8,13	8,11	8,11	8,10	8,08	8,07
ABD	9,10	8,94	8,83	8,75	8,67	8,59	8,50	8,40	8,32	8,24
İNGİLTERE	13,04	12,89	12,76	12,63	12,50	12,43	12,34	12,20	12,02	11,94
FRANSA	15,61	15,51	15,40	15,28	15,26	15,18	15,07	14,70	14,63	14,26
ALMANYA	15,44	15,34	15,27	15,24	15,26	15,31	15,33	15,30	15,23	15,14
İRAN	18,16	18,11	18,07	18,00	17,86	17,68	17,49	17,30	16,95	
İSVEÇ	18,61	18,48	18,35	18,27	18,18	18,15	18,01	17,90	17,65	17,38
İSPANYA	23,77	23,43	23,25	23,08	22,87	22,67	22,45	22,20	22,01	21,87
TÜRKİYE	31,90	31,56	31,61	31,36	31,20	30,82	30,26	29,10	28,63	27,68
VENEZUELLA	31,00	31,00	30,96	31,25	31,70	31,74	31,52	30,90	30,19	
URUGUAY	46,75	46,59	46,50	47,00	47,35	47,45	46,81	46,10	45,25	

Kaynak: Elgin ve Öztunalı, 2012; 41

Burada da İsviçre, ABD gibi ülkelerde kayıt dışı ekonomi oranının %8 bandında olduğu görülürken Türkiye’de ortalama %28-32, Uruguay’da ise %45-47.5 bandında bir kayıt dışı ekonomi oranı bulunmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin ortak bir tanımının olmaması, kayıt dışı ekonominin hesaplanmasında kullanılan tahmin yöntemlerinin farklı olması nedeniyle yapılan çalışmaların birbirinden farklı sonuçlar verdiği ortadadır. Ancak görünen o dur ki, kayıt dışı ekonomi oranının ortalamaya kıyasla daha düşük olduğu gelişmiş ülkelerde, gelişmiş teknoloji olanakları ile ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması ve bu faaliyetlerin kapsamlı denetimlere sahip olması bu sonuçları ortaya çıkarmaktadır.⁵⁸

Yapılan uluslararası çalışmaların ortak özelliği olarak OECD ülkelerinin kayıt dışı ekonomi ortalaması %16, AB ülkelerinin ortalaması %18,4, Türkiye’nin kayıt dışı ekonomi oranının ise %28 civarında olduğu tahmin edilmektedir.

3.2. Türkiye Özelinde Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

Kayıt dışı ekonominin boyutlarını ölçmek için yapılan uluslararası çalışmaların yanı sıra bir de sadece Türkiye özelinde yapılan çalışmalar mevcuttur. Ancak ülkemizdeki istatistiksel verilerin eksikliği ve kullanılan ölçüm yöntemlerinin farklı olması nedeniyle tahmin edilen bu sonuçlarda birbirinden tamamen farklılık göstermektedir.

⁵⁸ <http://www.hurriyet.com.tr/turkiye-kayitdisi-ekonomide-birinci-40041686>, (Erişim tarihi: 15.03.2018)

Tablo 3.4. Çeşitli Yöntemler ile Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Boyutları

ARAŞTIRMACILAR	TAHMİN YÖNTEMLERİ	YILI	TAHMİNİ KAYIT DIŞI ORANI (GSMH’NİN %Sİ)
ÖĞÜNÇ- YILMAZ	FARK YÖNTEMİ	2000	-1,2
ÖĞÜNÇ- YILMAZ	NAKİT ORAN	2000	16,1
ÖĞÜNÇ- YILMAZ	PARA TALEBİ	2000	15,1
AKTÜRK	EKONOMETRİK YAKLAŞIM	2002	16,2
ÇETİNTAŞ - VERGİL	PARA TALEBİ	2003	24,7
SAVAŞAN	RANDİM YANIT	2003	28
SAVAŞAN	MIMIC	2003	27,2
US	EKONOMETRİK YAKLAŞIM	2003	7,9
US	VERGİ İNCELEME	2003	65
KARANFİL - ÖZKAYA	KALMAN FİLTRESİ	2007	20,2
SCHNEIDER-SAVAŞAN	DYMIMIC	2007	33,8
HUK	GİRDİ - ÇIKTI YÖNTEMİ	2009	31,1

Kaynak: Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç, 2015; 126

2000 ile 2009 yılları arasında farklı tahmin yöntemleriyle yapılan yukarıdaki çalışmalarda ülkemizdeki kayıt dışı ekonomi oranı en fazla %65 ile 2003 yılında tahmin edilmiştir. Kullanılan tahmin yöntemlerinin bazılarında sadece harcamaların dikkate alınması, bazılarında vergi kaçakçılığı, bazılarında ise kayıt dışı istihdamın ele alınması sonuçların birbirinden farklı olmasına neden olmuştur.⁵⁹

Türkiye’de 2000 ile 2009 yılları arasında kayıt dışı ekonomi boyutları, Vergi İncelemeleri, MIMIC ve Basit Parasal Oran Yaklaşımına göre aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3.5. Türkiye’de 2000-2009 Yılları Arası Vergi İncelemeleri, MIMIC ve Basit Parasal Oran Yaklaşımına Göre Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları (%)

TÜRKİYEDE KAYIT DIŞI EKONOMİ	Vergi İncelemeleri Yöntemi	MIMIC Yöntemi	Basit Parasal Oran Yaklaşımı
2000	54,00	14,13	30,50
2001	184,30	22,57	23,85
2002	57,50	15,39	33,37
2003	73,60	31,80	39,64
2004	84,50	31,00	32,49
2005	118,90	30,00	24,62
2006	103,00	29,50	29,80
2007	48,00	28,00	26,00
2008	267,70	28,60	37,10
2009	78,00	29,40	34,60

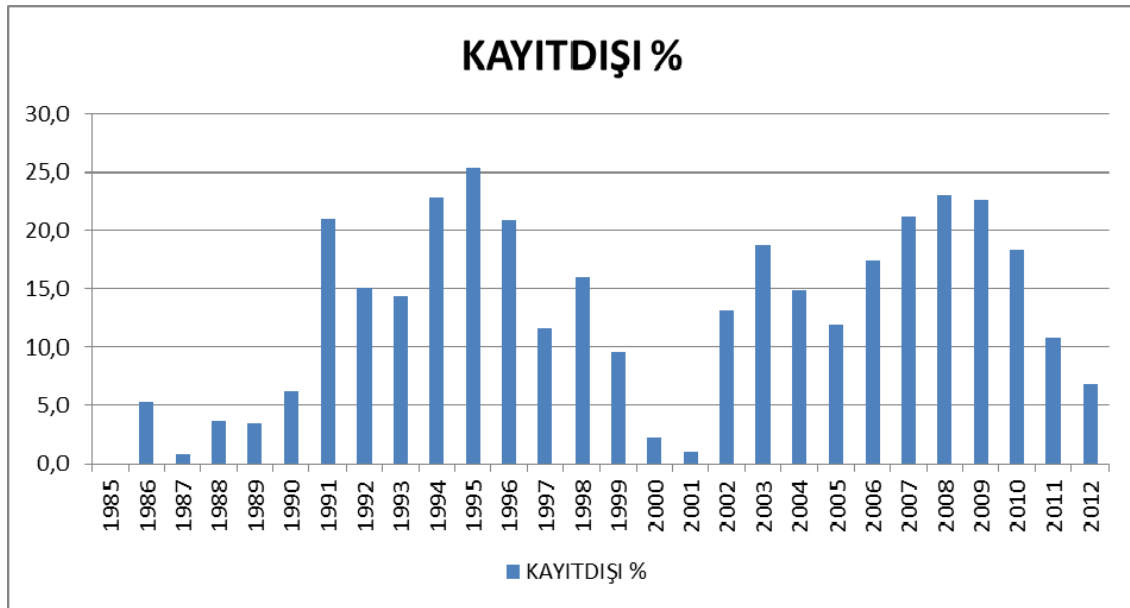
Kaynak: Akarsu Ve Aydın, 2015; 19

Her bir yaklaşımın kendine özgü avantaj ve dezavantajlarının olduğu bu yaklaşımlara bakıldığında vergi incelemeleri yöntemi ile yapılan çalışmada kriz dönemlerinde kayıt dışı

⁵⁹ Önder, 2012: 55

ekonomi oranının %200 leri geçtiği görülmektedir. Kayıt dışı ekonomi oranının MIMIC ve Basit Parasal oran yaklaşımı ile tahmin edilmesi sonucunda yapılan çalışmalarda ise Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutu ortalama %29-30 civarında tespit edilmiştir.

Ay, Sugözü ve Erdoğan, (2015) tarafından yapılan ve genişletilmiş parasal oran yöntemi kullanılan bir başka çalışmaya göre Türkiye’de 1985 ile 2012 yılları arasındaki kayıt dışı ekonomi oranları aşağıdaki gibi tahmin edilmiştir.

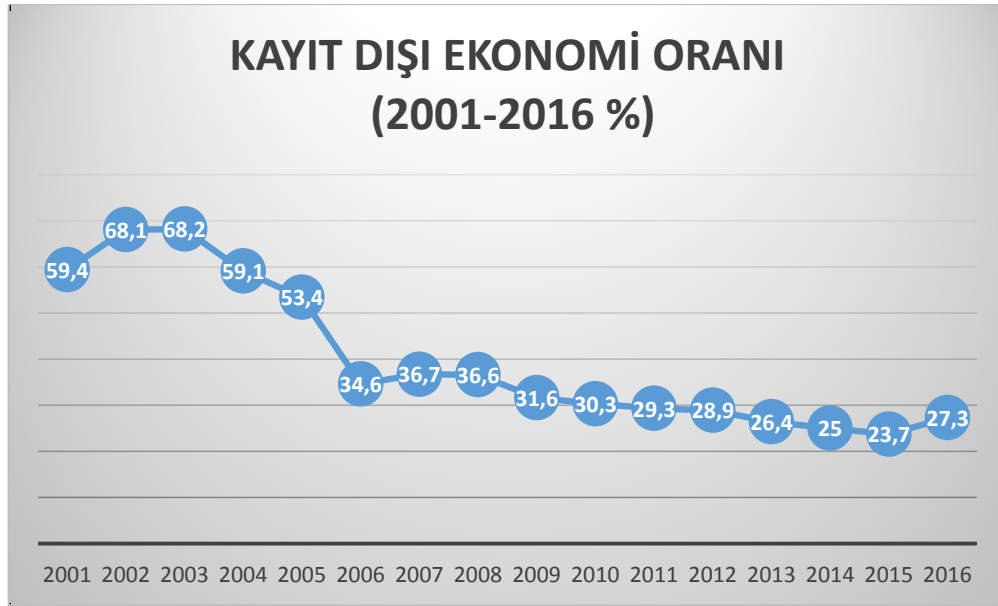


Grafik 3.2. Türkiye’de Kayıt dışı ekonomi Oranı (1985-2012)

Kaynak: Ay, Sugözü ve Erdoğan, (2015) : 29

Vatandaşlar üzerindeki vergi yükü, enflasyon oranları ve vergi aflarının değişken olarak kabul edildiği yukarıda grafiğe göre 1991’den itibaren %10’un üzerine çıkan kayıt dışı ekonomi oranı, ekonomik krizlerin yaşandığı 1994 ve 2008 yıllarında %20’nin üzerinde seyretmektedir. 2001 yılında diğer kriz yıllarının aksine kayıt dışı ekonominin milli gelire oranının en az olması getirilen vergi afları ile açıklanırken, 2002 yılında IMF tarafından öngörülen kayıtlı ekonomiye geçiş programının yürürlüğe girmesi ile kayıt dışı ekonomi oranları yeniden artışa geçmiştir.⁶⁰

⁶⁰ Ay, Sugözü ve Erdoğan, 2015:29



Grafik 3.3. Türkiye'de Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü (2000-2016, %)

Kaynak: Güler ve Toparlak, 2018b: 217

Paranın dolaşım hızı, ekonomideki illegal para ve paranın gelir hızı kullanılarak yapılan bir başka ölçme yöntemine göre Türkiye'de 2000-2016 yılları arasındaki kayıt dışı ekonomi oranları grafik 3.3'te yer almaktadır. Buna göre 2001 yılında %59,4 olan kayıt dışı ekonomi oranı, 2016 yılında geldiğinde %27,3 düşmüştür.

İlerleyen bölümlerde bulunan Tablo 4.5 'te yer aldığı üzere; 2018 yılında beyan edilen 3,9 Milyon TL matrah üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yapılan incelemeler sonucunda 1,1 Milyon TL matrah farkı bulunmuştur. 2018 yılında vergi incelemeleri yöntemine göre tahmin edilen kayıt dışı ekonomi oranı %28 olarak gerçekleşmiştir.

Sonuç itibarıyla yukarıdaki verilerden yararlanılarak Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutlarının ortalama olarak %28-30 bandında olduğunu söylemek mümkündür. Kayıt dışı ekonomi boyutunda son yıllarda yaşanan gerilemeye; nakit yerine banka ve kredi kartları kullanımının yaygınlaşması⁶¹, vergi dairelerinin çağın getirdiği teknolojiye ayak uydurarak internet üzerinden beyan ve ödeme sistemine geçmesi, bankacılık sektörünün gelişmesi, vergi denetimlerinin artırılması ve teşkilatların yeniden yapılanması gibi birçok ekonomik ve mali gelişmeler neden olabilmektedir.

⁶¹ Savaşan, 2011: 11.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDE ETKİNLİĞİ

4.1. Vergi Denetimi Kavramı

Devletin mali, ekonomik ve sosyal harcamalarının karşılanması için en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında “herkesin kamu giderlerinin finansmanına mali gücü nispetinde vergi aracılığı ile katılmak zorunda olduğu” belirtilmiştir.⁶² Kamu gelirlerinin %90’ını oluşturan vergilerin cebren alınması söz konusu olsa da günümüzde vergi sisteminin temelini beyan esası oluşturmaktadır.

Beyana dayalı bir vergi sisteminde mükellefler ile vergi otoriteleri arasında güven ilişkisi mevcuttur. Bu güven, bazen mükellefler tarafından suistimal edilerek ödenmesi gereken verginin azaltılması ya da hiç verilmemesi sonucunda vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilmektedir.

Çağdaş bir vergi toplama tekniği olarak beyana dayalı vergi sisteminin başarılı olabilmesi için düzenli bir belge sisteminin olması, ekonomik faaliyetlere ilişkin evrakların kayıt altına alınması ve etkin bir vergi denetimi gerekmektedir.

Oğuztürk ve Ünal (2015)’a göre 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 tümü”

olarak adlandırılmaktadır.⁶³

Vergiler ilgili mevzuatın basit ve anlaşılır olmaması, vergi sistemi içinde istisna, muafiyet vb ayrıcalıkların çokluğu ve daha da önemlisi beyan esasına dayalı olması, mükelleflerin gönüllü olarak sisteme uyumunu zorlaştırmaktadır. Bu nedenle devlet denetim tarzı uygulamalarla vatandaşları vergi kaçırmaktan vazgeçirmelidir.⁶⁴ Vergi Denetimi, devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergilerin toplanmasında caydırıcı unsur

⁶² T.C Anayasası Madde 73.

⁶³ Oğuztürk ve Ünal, 2015: 209

⁶⁴ Kılınçkaya ve Ergen, 2014: 283

olmakta, aynı zamanda yapılan denetimler sonucunda önerilen matrah farkları ve cezalarla kayıt dışı bırakılan gelirlerin hazineye aktarılmasında rol oynamaktadır.

Vergi mükelleflerince beyan edilen gelirin ve ödenecek vergi miktarının doğruluğunun araştırılması, tespit edilen hata ve noksanların cezalandırılması suretiyle vergi denetimi gerçekleşmektedir.⁶⁵

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına göre tüm bireyler ödeme gücü nispetinde kamu harcamalarına katılmak zorundadır. Bir kısım bireylerin ödemekle yükümlü olduğu vergiden kaçınmaları, bu yükümlülüğünü yerine getirenler üzerinde vergi yükünün artmasına neden olarak adaletsizliğe yol açmaktadır. Hem yapılan denetimler ile mükelleflerin verdiği beyanların doğru olup olmadığının tespiti yapılarak kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmekte, hem de sosyal bir devletin gereği olarak bu adaletsizlik giderilmeye çalışılmaktadır. Devletin sosyal ve ekonomik refahı arttırmak için uyguladığı politikaların hedefine ulaşabilmesi için vergi ahlakı ve bilinci ile tüm bireylerin vergi kanunlarına uyması ve uymayanların vergi denetimleri ile cezalandırılması gerekmektedir.⁶⁶

Ülkemizde vergi denetimi geniş anlamıyla;

“vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını”

kapsamaktadır.⁶⁷

4.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin devlete gelir sağlamanın yanında ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları bulunmaktadır. Buna göre vergi denetiminin amaçlarını şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:

4.2.1. Mali Amacı

Devletin yükümlü olduğu hizmetleri yerine getirmesinde en büyük finans kaynağı olan vergilerin toplanması için vergi denetimi kaçınılmazdır. Vergi denetimi ile hem vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele edilecek hem de denetim sonucunda ortaya çıkan vergi ve cezalarla kamu gelirleri artacaktır.

⁶⁵ Binbirkaya, 2006: 13.

⁶⁶ Şaan, 2008, 58.

⁶⁷ Beşel, 2017: 69.

Vergi oranlarında yapılan artışlar, daha önce de bahsettiğimiz gibi mükellefleri kayıt dışı faaliyetlerde bulunmaya yöneltmektedir. Ancak vergi oranlarında artışa gidilmeksizin mevcut vergilerin toplanması için yapılan vergi denetimleri, caydırıcı cezalar ve kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemeye yönelik düzenlemeler ile vergi tabanı genişletilebilir. Böylece artan kamu gelirleri ile hâlihazırda kayıtlı faaliyette bulunan mükelleflerin üzerindeki mali yükler azaltılabilir.⁶⁸

4.2.2. Sosyal Amaç

Gelir, servet ve tüketim açısından ödeme gücü yüksek olan vatandaşların daha fazla vergilendirilmesi ve bu vergilerin düşük gelirli olanların refahını arttırmada kullanılması sosyal devletin bir gereğidir.⁶⁹ Özellikle artan oranlı vergilerde daha fazla vergi ödemek istemeyen mükellefler gelirinin bir kısmını gizleyerek kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır.

Devletin sosyal refah ve gelir dağılımında adaleti sağlamak için bu kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemesi gerekmektedir. Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesini sağlayarak kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli bir rol oynamaktadır. Gelir dağılımında etkinliğinin gerçekleştirilmesi halinde toplumda sosyal refah artışı yaşanacaktır.

4.2.3. Ekonomik Amaç

Vergi denetiminin ekonomik amacı, devletin ekonomik istikrar, büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunan mükellefler üzerinde etkin bir vergi denetiminin olmaması durumunda bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin kayıt dışı bırakılması söz konusu olmaktadır. Böylece vergi gelirleri istenilen düzeyde toplanamamaktadır. Vergi gelirlerinin azalması ile kamu hizmetleri borçlanma yoluyla finanse edilmektedir. Borçlanma sonucunda faiz oranları artarak özel yatırımları ve istihdamı azaltmaktadır.⁷⁰

Devletin bütçe açıklarını yeni vergiler koyarak veya mevcut vergi oranlarını arttırarak kapatma yoluna gitmesi halinde kayıtlı olarak faaliyet gösteren mükellefler üzerinde aşırı vergi yükü söz konusu olacaktır.⁷¹ Daha az maliyetle kayıt dışı çalışan işletmelerle rekabet

⁶⁸ Atılğan, 2004: 238

⁶⁹ Akbay, 1990: 213

⁷⁰ <http://www.mahfiyegilmez.com/2017/09/turkiyede-dslama-ve-icleme-etkisi.html>, (Erişim tarihi: 19.03.2018)

⁷¹ Us, 2004: 13.

edemeyen kayıtlı mükellefler sektörden dışlanacak ve bu da uzun vadede ekonomik daralmaya neden olacaktır.

Vergi denetimi sayesinde hem vergi tabana yayılarak kayıt dışı gelirler tespit ve tahsil edilecek, hem de vergi kaçakçılığının yarattığı enflasyonist etkiler azaltılarak devletin ekonomik amaçlarına ulaşması sağlanacaktır.

4.2.4. Hukuki Amaç

Ödeme gücüne göre vergi veren mükellefler, her ne kadar bu vergiyi karşılıksız verseler de yönetim birimleri tarafından hukuki olarak korunmaktadırlar. Devlet, haksız rekabetlerin önüne geçilmesi ve adil iş ortamını sağlanması için egemenlik gücünü ve saygınlığını kullanmaktadır.

Devlete duyulan saygınlığın artması ancak anayasa ve kanunların adil ve tarafsızca uygulanması ve benimsenmesi ile mümkündür. Vergi denetiminin hukuki amacı, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır.

4.3. Vergi Denetimi Türleri

Türk vergi mevzuatına göre mükellefler üzerinde yapılan vergi denetimi; yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi verme olarak dört gruba ayrılmaktadır. Bunun yanı sıra vergi idaresi çalışanlarının iş ve işlemlerinin kanun ve yönetmeliklere uygun olarak teftiş (iç denetim) yapılmaktadır.

4.3.1. Yoklama

213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁷²nda yoklamanın amacı tanımlanmış olup,

“yoklamadan maksat, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtları ve mevzuların yetkili memurlarca araştırılması ve tespit edilmesidir.”

şeklinde belirtilmiştir.

Yoklama, işe başlama, işi bırakma gibi faaliyetlerin incelenmesinin yanı sıra henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş kişiler ile vergiye tabi olan ama vergilendirilmeyen olayların tespit edilmesi ve kayıt altına alınması açısından önemli bir müessesedir.⁷³ Örneğin, vergi dairesi kayıtlarında gıda üzerine faaliyet gösteren bir işletmenin aynı zamanda araç kiralama

⁷² 10.01.1961 Tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷³ Kılınçkaya ve Ergen, 2014 : 285

faaliyetini yerine getirmesi ve araç kiralamadan doğan gelirin tespit edilerek vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi ancak yoklama ile mümkün olabilmektedir.

Halk dilinde “nylon fatura” olarak da bilinen “sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri” düzenlemek için kurulmuş pek çok işletme, işe başlama yoklaması yapıldıktan sonra belirttikleri adresleri terk etmektedir. Düzenledikleri sahte faturalar üzerinden komisyon alan bu mükellefler elde ettikleri gelirleri kayıt dışı bırakmanın yanı sıra işbirliği yaptığı firmaların KDV yükümlülüklerini azaltarak hazineyi milyonlarca lira zarara uğratmaktadır. Yoklama memurları tarafından yapılan düzenli denetimler ile bu tür faaliyetlerin de önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Yoklama yetkisine haiz olanlar;

- “Vergi dairesi müdürleri;
- Yoklama memurları;
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
- Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
- Gelir uzmanlarıdır⁷⁴

Vergi Usul Kanunu’nun 128. Maddesine göre yoklama yetkisine haiz olan memurlarının,

- ✓ “Günlük hasılatı tespit etmek,
- ✓ Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olan mükelleflerin bu mecburiyete uyup uymadığını kontrol etmek,
- ✓ Günü gününe kayıt yapılması gereken defterlerin işyerinde bulundurup/bulundurulmadığı, tasdikli olup/olmadığı, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usule uygun düzenlenip/düzenlenmediği, faturasız mal bulunup/bulunmadığı, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- ✓ Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- ✓ Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak etkilerine haizdirler.”

⁷⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 128

4.3.2. Vergi İncelemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesine göre “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır”.

Vergi incelemesi, vergiye tabi olan mükelleflerin ve vergiye tabi işlemlerin, inceleme yetkisine haiz memurlarca denetlenmesidir.⁷⁵ Yapılan denetimler ile kayıt dışı bırakılan gelirler tespit edilerek hazineye gelir sağlamanın yanı sıra mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uyum sağlaması, vergi bilinci ve ahlakının oluşturulması amaçlanmaktadır.

Vergi incelemesi, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tarafından yürütülmekte olup vergi incelemesine yetkili olanlar aşağıdaki gibidir;

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri.⁷⁶

Vergi incelemesini, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 3.maddesine göre tam inceleme ve sınırlı inceleme olarak ayırmak mümkündür. Buna göre;

“Tam inceleme, bir mükellef, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini”

ifade etmektedir. İncelemeye başlama tutanağının imzalanmasından itibaren en fazla bir yıl içinde tam incelemenin bitirilmesi esastır.

Sınırlı İnceleme ise “tam inceleme dışında kalan diğer vergi incelemeleri” ifade etmektedir.

⁷⁵ Candan, 2007: 153.

⁷⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 135

“Sınırlı incelemede incelemeye başlama tutanağının imzalanmasından itibaren en fazla altı ay içinde tam incelemenin bitirilmesi esastır. Bu süreler sonunda bitirilmemesi halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilmektedir.”⁷⁷

Ayrıca yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulması halinde, o inceleme ile ilgili başka mükellefler nezdinde karşıt inceleme yapılabilmektedir.⁷⁸ Örneğin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak nedeniyle incelemeye alınmış bir mükellefin, alış ve satışlarının doğruluğunun araştırılması bakımından sahte belge temin ettiği firmanın yanı sıra diğer alışveriş yaptığı firmaların da incelemesine karşıt inceleme adı verilmektedir.

4.3.3. Arama

Vergi Usul Kanunu’nun 142. Maddesinde yer aldığı üzere,

“İhbar ve incelemeler neticesinde bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunursa, bu mükellef veya mükellefle ilgili görülen diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilmektedir.

...

Arama için vergi incelemesine yetkili olanların lüzum görmesi halinde, arama kararını vermeye yetkili sulh ceza hakiminden gerekçeli bir yazı ile arama kararının verilmesini istemesi ve ilgili hakim de bu kararı vermesi gerekmektedir.”

Arama kararının verilmesi ile en geç üç ay içinde arama bitirilerek nezdinde arama yapılan mükellefin defter ve belgeleri geri verilmektedir.

4.3.4. Bilgi Verme

Yapılan incelemeler kapsamında vergilendirme ile ilgili konularda kişiler ve kurumlardan bilgi istenmesi halinde bu bilgilerin verilmesi zorunludur. Vergi Usul Kanununun 251. Maddesinde göre bilgi verme şu şekildedir:

⁷⁷ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 3

⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 10

“Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunanlar tarafından, kamu idarelerinden, gerçek veya tüzel kişilerden vergilendirme ile ilgili her türlü bilgi istenebilmektedir. Muhataplar, yazılı ve sözlü olarak istenilen bu bilgileri vermeye mecburdurlar.⁷⁹

İstenilen bilgilerin verilmemesi halinde cezai yaptırımlar söz konusu olmaktadır.

Ayrıca VUK’un 152. Maddesinde göre oluşturulan vergi istihbarat arşivinde; vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükellefleri saptamak ve denetimlerin etkinliğini sağlamak için mali veriler kayıt altına alınmaktadır.

4.3.5. İzaha Davet

09.08.2016 tarihli 6728 sayılı Kanun⁸⁰ ile uygulamaya geçilen izaha davet müessesesi ile incelemeye yetkili birimlerce yapılan ön tespitler sonucunda vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin emareler bulunması halinde mükelleflerden bu işlemlerle ilgili açıklama talep edilmektedir.

Mükellefin beyanlarından verginin ziyana sebebiyet verilmediği anlaşılırsa inceleme yapılmaz veya takdire sevk işlemi gerçekleştirilmez. Ancak mükellefin vergi ziyana sebebiyet verdiği anlaşılırsa da belli koşullar altında indirimli cezalar verilerek mükellefe uygulanabilecek ağır yaptırımların önüne geçilmektedir. Bu uygulama ile;

“idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması, vergiye gönüllü uyumun artırılması”

amaçlanmaktadır.

4.3.6. Otomatik Bilgi Değişimi

Küreselleşme ile birlikte bir ülke vatandaşlarının veya işletmelerin farklı ülkelerde hesaplarının bulunması, mal ve hizmet alışverişinde işlemlerin kayıt altına alınmasını zorlaştırmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için ilk olarak ABD ve diğer ülkeler tarafından FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) anlaşması imzalanmış, böylece ABD vatandaşlarının diğer ülkelerde bulunan hesap bilgilerinin ABD ile paylaşılması kararlaştırılmıştır. Aynı şekilde OECD ve AB üyesi ülkeler “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” adı verilen sözleşmeyi imzalamıştır.

⁷⁹ Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç , 2015: 120

⁸⁰ 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Otomatik bilgi değişimi olarak anılan bu sisteme göre sözleşmeye taraf olan ülkelerin vatandaşları ya da bu ülkelerde ikamet edenlere ait mali bilgiler, belirli aralıklarla ülkeler arasında paylaşılmaktadır.⁸¹

4.3.7. İç Denetim (Teftiş)

Vergi dairesi çalışanlarının vergi mevzuatına uygun davranıp davranmadıklarının tespiti amacıyla teftiş ve soruşturma yetkisine haiz memurlarca yapılan denetim türü olan teftiş, uygulamadaki yanlışlıkların düzeltilmesi ve gerektiğinde personele disiplin hükümlerinin uygulanmasını hedeflemektedir.⁸²

Hazine ve Maliye Bakanlığına göre iç denetim;

“idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmektedir.”⁸³

Vergi Denetim Kuruluna göre teftişin amacı;

“teftişe tabi tutulan işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun yapıp yapılmadığını öğrenmek ve mevzuat hükümlerine aykırı ve suç teşkil eden işleri yapanları tespit ederek haklarında gerekli soruşturmanın yapılmasını sağlamaktır.”⁸⁴

şeklinde belirtilmiştir.

Vergi kanunlarını uygulamakla yükümlü olan mükellefler ile bu kanunların uygulanmasını denetleyen vergi daireleri arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi açısından teftiş önemli bir müessesedir. Sıklıkla değişen kanun, yönetmelik ve genelgelerin vergi dairesi çalışanlarınca mükelleflere eşit bir biçimde uygulamaya konulması, vergi ve diğer kanunlara aykırı olan ve suç teşkil eden işleri yapanların tespit edilmesi için gerekli soruşturma yapılması iç denetim yoluyla sağlanmaktadır.

⁸¹ http://www.neksymm.com/ulkeler-arasinda-otomatik-bilgi-degisimi-basliyor_d486/ (erişim tarihi: 20.07.2019)

⁸² Güran, 1997: 17

⁸³ <https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-nedir>, (Erişim tarihi: 01.04.2019)

⁸⁴ Vergi Denetim Kurulu, 2018: 6

4.4. Ülkemizde Vergi Denetiminin Mevcut Örgütsel Yapısı

4.4.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en önemli etken vergi denetimidir. Ülkemizde kayıt dışı ekonomi ile mücadele amacıyla Kalkınma Bakanlığı⁸⁵ tarafından hazırlanan ve 2014-2018 yıllarını kapsayan Onuncu Kalkınma Planında “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı” yayımlanmıştır. Bu programa göre;

“Kayıt dışı ekonominin azaltılması, orta ve uzun dönemde ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve istihdam gibi birçok makroekonomik unsurun iyileşmesine, ekonomide verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesine, ayrıca kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunacaktır. Bu programla, kayıt dışı ekonominin azaltılması amaçlanmaktadır.”⁸⁶

Bu Eylem Planına göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, kayıt dışı ekonomiye neden olan unsurların araştırılması ve kayıt dışı ekonominin ölçülmesinde sorumlu kuruluştur.

10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine uyum sağlanması amacıyla kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat yapıları yeniden düzenlenmiştir.⁸⁷

Cumhurbaşkanlığı sisteminin yürürlüğe girmesinden sonra Maliye bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı birleştirilerek Hazine ve Maliye Bakanlığı adı altında yeni bir bakanlık oluşturulmuştur. Bu sistem değişikliğinden önce 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁸⁸ ye göre belirlenen Maliye Bakanlığının görevleri 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- “Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak,
- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
- Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- Gelir düzenlemelerine ilişkin çalışmalar yapmak,
- Her türlü gelir işlemlerine ait mevzuatı hazırlamak, her türlü gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak,

⁸⁵ Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanlığı Strateji Başkanlığı olmuştur.

⁸⁶ Maliye Bakanlığı, 2013: 25

⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 17

⁸⁸ 14.12.1983 tarihli 178 sayılı KHK, 10.07.2018 tarihi itibarıyla Mülga olmuştur.

- Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak,
- Hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu sermayeli kuruluş ve işletmeler ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi ile ilgili işlemleri yapmak,
- Ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemleri yapmak,
- Kambiyo rejimine ilişkin faaliyetleri düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmek.
- Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının ekonomi politikalarını ilgilendiren faaliyetlerine katılım sağlamak,”
- Uluslararası kuruluşlarla iletişim içerisinde çalışarak ileriye dönük stratejiler geliştirme amacıyla çalışmalar yapmak ve topluma perspektif sağlayan politika önerilerini katılımcı bir yaklaşımla belirleyerek özel kesim için orta ve uzun dönemde belirsizlikleri giderici genel bir yönlendirme görevini yerine getirmektedir.”

Yukarıdaki maddelere ilaveten 13 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁸⁹'nin 27 nci maddesiyle, aşağıdaki görevler de eklenmiştir.

- “Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı Programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı ile sektörel plan ve programları, ilgili kamu idareleri ile Cumhurbaşkanlığı bünyesinde bulunan Politika Kurullarının görüşlerini de almak suretiyle Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile müştereken hazırlamak ve makro dengelerini oluşturmak.
- Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanı yıllık programı ile sektörel plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerektiğinde (k) bendinde belirtilen usule uygun olarak değişiklik yapmak veya teklif etmek.
- Kamu harcamalarında etkinlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik sağlamak amacıyla gerekli standartları tespit etmek ve sınırlamalar koymak; bu hususlarda tüm kamu kurum ve kuruluşları için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak.

⁸⁹ 24.07.2018 tarihli ve 30488 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

- Bölgesel, çok taraflı ve ikili kalkınma ve ekonomik ilişkilerin kalkınma planları ve Cumhurbaşkanlığı yıllık programlarında belirtilen ilke, hedef ve politikalarla uyumlu ve etkili bir şekilde yürütülmesi için gerekli çalışmaları yapmak.
- Faaliyet alanına giren konularda bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği ve koordinasyonu sağlamak.
- Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak.”

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 219.maddesinde belirtildiği üzere göre Hazine ve Maliye Bakanlığındaki hizmet birimleri aşağıdaki gibidir:

- “Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü,
- Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,
- Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü,
- Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü,
- Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü,
- Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü,
- Sigortacılık Genel Müdürlüğü,
- Personel Genel Müdürlüğü,
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı,
- Hazine Kontrolörleri Kurulu,
- Sigorta Denetleme Kurulu,
- Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı,
- Strateji Geliştirme Başkanlığı,
- Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı,
- Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı
- Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği,
- Özel Kalem Müdürlüğü.”⁹⁰

Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen görevler neticesinde vergi denetimi, Bakanlığı’na bağlı bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve bakanlık hizmet birimleri arasında yer alan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir.

4.4.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın kendisine verilen görev ve sorumlulukları yerine getirebilmesi için merkez ve taşra teşkilatlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bakanlığın bu ihtiyacını karşılamak üzere, 05.05.2005 tarihinde Maliye Bakanlığı’na bağlı yarı özerk bir

⁹⁰ 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Madde 219.

kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığının görev, yetki ve sorumlulukları da 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁹¹'nin 137. maddesi ile yeniden düzenlenmiştir. Buna göre;

- ✚ “Devlet gelirleri politikasıyla ilgili mevzuat çalışmalarına katılmak,
- ✚ Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek,
- ✚ Devlet gelirleri politikasını uygulamak,
- ✚ Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- ✚ Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,
- ✚ Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- ✚ Vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
- ✚ Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- ✚ Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- ✚ Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- ✚ 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre hukuk birimlerine verilen görevleri yapmak.
- ✚ Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
- ✚ Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- ✚ Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- ✚ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve diğer mevzuatla strateji geliştirme ve malî hizmetler birimlerine verilen görevleri yapmak.
- ✚ Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performansların ölçülmesini sağlamak,
- ✚ Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmaktır.”⁹²

⁹¹ 15.07.2018 tarihli ve 30479 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹² 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Madde 137.

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilatında bulunan hizmet birimleri aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- “Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II, III, IV)
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
- Uygulama Ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II)
- Tahsilat Ve İhtilaf İşler Daire Başkanlığı (I, II)
- Denetim Ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II)
- Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
- Personel Daire Başkanlığı
- Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
- Hukuk Müşavirliği
- Basın Ve Halkla İlişkiler Müşavirliği”⁹³

“Bu hizmet birimlerine verilen görevler, ihtiyaç duyulması halinde birden fazla daire başkanlığı tarafından yürütülebilmektedir.”⁹⁴

Yukarıdaki hizmet birimlerinden vergi denetimini gerçekleştiren ana hizmet birimi Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı’dır. Gelir İdaresi Başkanlığına Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile verilen; vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ile mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek, vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek gibi görevler bu başkanlık tarafından yürütülmektedir.

Gelir idaresi Başkanlığın taşra teşkilatı ise 5345 sayılı kanunun 23.maddesine göre “doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır.”⁹⁵

Gelir idaresi Başkanlığının taşra teşkilatında bulunan vergi daireleri, devlet ile bireyler arasında bir köprü görevini üstlenerek mükelleflerin vergi uyumunun sağlanması, gelirlerin tahsil edilmesi ve kayıt dışı bırakılan ekonomik faaliyetlerin tespiti hususunda önemli bir yere sahiptir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi dairesi ve mükellefler arasında güven ilişkisinin sağlanması, vergiye gönüllü uyumun artırılması ile mükelleflerin kanunlardan doğan

⁹³ www.gib.gov.tr, (Erişim tarihi: 01.03.2019)

⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 19

⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e: 31

haklarının korunması ve bu haklarının kullanımı noktasında yazılı ve görsel materyallerle bilgilendirilmesi gibi görevler ile kayıt dışılığın azalmasında rol oynadığı söylenebilir.

2018 yılı itibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatında toplam 479 (%1,2) personel varken taşra teşkilatlarında toplam 38.029 (%98,8) personel görev yapmaktadır. GİB'e bağlı görev yapanların bulunduğu dolu kadro sayısı 31.12.2018 itibariyle 38.508 dir.⁹⁶ Bu kadroların dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Kadro Dağılımı (2018)

Merkez	Sayı	Taşra	Sayı
Gelir İdaresi Başkanı	1	Vergi Dairesi Başkanı	20
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	6	Gelir İdaresi Grup Müdürü	55
Gelir İdaresi Daire Başkanı	7	Vergi Dairesi Müdürü	506
Gelir İdaresi Grup Başkanı	32	Müdür	30
Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri	1	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	939
1.Hukuk Müşaviri	1	Avukat	194
Başkanlık Müşaviri	2	Müdür Yardımcısı	40
Hukuk Müşaviri	5	Vergi İstihbarat Uzmanı	4
Müdür	8	Gelir Uzmanı	18.081
Devlet Gelir Uzmanı	97	Araştırmacı	16
Mali Hizmetler Uzmanı	12	Gelir Uzman Yardımcısı	6.575
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	6	Şef	322
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	6	Memur ve Diğer Personel	11.247
Şef	7		
Memur ve Diğer Personel	290		
Toplam	479	Toplam	38.029

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 27.

Gelir İdaresi Başkanlığı yukarıda yer alan merkez ve taşra kadroları ile “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Öncelikli Dönüşüm Programı” kapsamında;

⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e: 26.

“Kayıt dışı istihdam ve kayıt dışı ekonomi boyutlarının ölçülmesi ve bunların yol açtığı sorunların araştırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, eğitici ve kapsayıcı yöntemlerle toplumda farkındalık yaratılması, vergiye gönüllü uyumu sağlayan uygulamaların artırılması”⁹⁷

gibi hedeflerle kayıt dışı ekonominin azaltılmasını amaçlamaktadır.

4.4.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

10.07.2011 tarihinden önce aynı denetimleri yaptığı halde farklı birimler olarak görev yapan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁹⁸ nin geçici 12. Maddesi ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı altında Vergi Müfettişi olarak toplanmışlardır.

Bakanlık bünyesinde ana hizmet birimlerinden biri olan Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstermektedir. VDK Başkanlığı “vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkilerini haiz olup; kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenmektedir.”⁹⁹

Kayıt dışı ekonomiye neden olan vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumun artırılması, teftiş ve soruşturmalarla vergi idarelerinin hukuka uygun ve etkin bir biçimde çalışmasını sağlanması ve maliye politikalarının oluşum sürecinde yasal düzenlemelerin hazırlanmasına destek verilmesi VDK Başkanlığı tarafından görev edinilmiştir.¹⁰⁰

1 No’lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 228’inci maddesine göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın görev ve yetkileri şunlardır:

- ✚ “213 sayılı VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- ✚ Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak VDK Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- ✚ Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- ✚ Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eş güdümü ve iş birliğini sağlamak,
- ✚ İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,

⁹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 35.

⁹⁸ 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname.

⁹⁹ Vergi Denetim Kurulu, 2018: 3.

¹⁰⁰ Vergi Denetim Kurulu, 2018: 2.

- ✚ 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,
- ✚ 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 diğer görevleri yapmaktır.”

VDK Başkanlığı, yukarıda sayılan bu görevleri başarılı ve etkin bir şekilde gerçekleştirmek için aşağıdaki gibi örgütlenmiştir:

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.”¹⁰¹

Vergi denetimi konusunda en önemli faktör zorlu eğitim süreçlerinden geçip uzmanlaşan beşeri sermayedir. VDK Başkanlığında 31.12.2018 tarihi itibarıyla 1 Başkan ve 6 Başkan yardımcısı olmak üzere 220 Vergi Başmüfettişi, 2822 Vergi Müfettişi ve 5220 Vergi Müfettiş Yardımcısı görev yapmaktadır.¹⁰² İnceleme elemanlarının bağlı oldukları gruplara göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.2. Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı (2018)

Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi Müfettişi	2.608	154	27	33	2.822
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.927	281	6	7	5.221
-Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.505	272	6	7	4.790
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	422	9	-	-	431
TOPLAM	7.535	602	50	75	8.262

Kaynak: Vergi denetim Kurulu, 2018: 12.

¹⁰¹ 646 sayılı KHK, madde 20.

¹⁰² Vergi denetim Kurulu, 2018: 11.

VDK Başkanlığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5.maddesine göre vergi mahremiyetine özen göstererek suretiyle vergi incelemelerini aşağıdaki kaynaklardan yapılmaktadır:

- ✓ Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden mükelleflere ait her türlü yasal veri kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli görülen sektörler ve mükellefler nezdinde yürütülen incelemeler,
- ✓ İhbar ve şikâyetlere istinaden yürütülen incelemeler,
- ✓ Teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitlere istinaden yürütülen incelemeler,
- ✓ Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim raporları ile inceleme talepleri,
- ✓ Vergi Müfettişleri tarafından riskli olduğu düşünülen sektörlerle yönelik düzenlenen Görüş ve Öneri Raporları uyarınca yapılan incelemeler.”¹⁰³

VDK Başkanlığı, 2018 yılında, “ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesi ve organize vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik” olarak aşağıdaki çalışmaları gerçekleştirmiştir:

- “Onuncu Kalkınma Planında yer aldığı üzere “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı” kapsamında yapılan toplantılara katılmış ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na görüş ve öneriler bildirilmiş,
- Sağlık giderlerine devlet bütçesinden daha az pay ayrılması amacıyla “2015-2018 Ulusal Tütün Kontrol Programı Eylem Planı” Kapsamında proje sorumlusu olan Sağlık Bakanlığına katkı sağlanmış,
- “Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı” Kapsamında akaryakıt kaçakçılığı yoluyla ortaya çıkan vergi kayıp kaçağını önlemek üzere çalışmalar yapılmış,
- “Terörün Finansmanı ile Mücadele Eylem Planı” kapsamında yapılan toplantılara katılmış,
- “Çay Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı”, “Şeker Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı”, “Canlı Hayvan ve Et Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı” ve “e-Ticaret Yoluyla Yapılan Kaçakçılığın Önlenmesi Eylem Planı” taslakları hakkında yapılan toplantılar sonucunda dört eylem planı taslağı birleştirilerek Ticaret Bakanlığı koordinatörlüğünde “Özellikli Bazı Kaçakçılık Türleriyle Mücadele Eylem Planı” oluşturulmuş, bu kapsamda VDK Başkanlığı da Görüş ve Öneri Raporları sonucunda vergi incelemeleri yapılması sağlanmış,
- 2016-2018 Dönemi Organize Suçlarla Mücadele Eylem Planı" yapılan toplantılara katılmış,

¹⁰³ Vergi denetim Kurulu, 2018: 12.

- “Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Eylem Planı (2016-2019)” ile ilgili çalışmalar yapılmıştır.”¹⁰⁴

Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele ancak etkin bir vergi denetimi ile mümkün olmaktadır. Vergi denetiminin etkinliği için de mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olması, denetim elemanlarının ise idare tarafından verilen yetki ve sorumluluklarının gereğini yerine getirmesi esastır. İşte bu nedenle, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarla mükelleflerin hakları aşağıdaki gibi hukuki güvence altına alınmıştır:

- “Mükellefler, kendisini denetleyen inceleme elemanının kimliğini görme hakkına sahiptirler.”¹⁰⁵ Bu hak işletmenin ticari sırlarının üçüncü kişilerce ele geçirilmesin ve dolandırılmalarına karşı mükellefi korumaktadır.
- “Mükellefler denetim elemanlarından incelemenin içeriği hakkında incelemeye başlamadan önce kendilerine açıklama yapılmasını isteyebilirler.”¹⁰⁶
- Vergi incelemesinde esas olan mükellefin işyerinde yapılmasıdır. Ancak Vergi Usul Kanunu’na göre “işyerinin müsait olmaması, ölüm, iş terki gibi nedenlerle incelemenin işyerinde yapılması imkansız olursa” veya mükelleflerin istemesi halinde inceleme dairede yapılabilir.
- Vergi Usul Kanununa göre;

“Mükellefler zor durumda kalması nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyecek durumda ise, ek süre verilmesini isteme hakkına sahiptir. Ayrıca arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtlarını, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilirler.”¹⁰⁷

- Mükellefler, “vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi edinme”nin yanı sıra inceleme esnasında diledikleri itiraz ve mülhazaların vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilirler.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Vergi denetim Kurulu, 2018, 18.

¹⁰⁵ Vergi Usul Kanunu, Madde 136

¹⁰⁶ Vergi Usul Kanunu, Madde 140/1

¹⁰⁷ Vergi Usul Kanunu, Madde 146

¹⁰⁸ Vergi Usul Kanunu, Madde 145

- “Mükelleflerin izni olmadıkça resmi çalışma saatlerinde inceleme yapılamaz veya incelemeye devam edilemez.”¹⁰⁹
- Mükelleflere, denetim elemanına verdikleri yasal defter ve belgeler karşılığında “defter belge teslim alma tutanağı” verilmek zorundadır.¹¹⁰ Yasal defter ve belgelerin muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmemesi mükelleflerin cezai yaptırımlar ile karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. İşte bu durumlarda mükellefin defter ve belgelerinin incelemede olduğunu gösterir belge bulunması mükellefin lehine olacaktır.
- Vergi Denetim Kurulu’na göre;

“Mükellefler vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler veya avukatların kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadır.”¹¹¹

- Vergi usul Kanununda yer aldığı üzere mükelleflerin dava açabileceği durumlar şu şekildedir;

“İkmalen, res’en veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359’uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir veya tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir.”

Nezinde vergi incelemesi yapılan mükellefin yukarıda sayılan haklarının yanı sıra yine kanunlardan doğan yükümlülükleri bulunmaktadır. Bunlar özetle;

- İnceleme işyerinde yapılıyor ise denetim elemanına uygun bir çalışma yeri göstermek ve mesai saatleri içinde inceleme yapması için izin vermek.¹¹²
- Denetim elemanına inceleme ile ilgili her türlü bilgi ve belgeyi paylaşmak.¹¹³

¹⁰⁹ Vergi Usul Kanunu, Madde 140

¹¹⁰ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 12.

¹¹¹ <https://Mukellefportali.Vdk.Gov.Tr/> ((Erişim tarihi: 10.04.2019)

¹¹² Vergi Usul Kanunu, Madde 157

¹¹³ Vergi Usul Kanunu, Madde 148

- İşletmede envanter yapılması halinde denetim elemanlarına gerektiğinde araç, gereç ve personel desteği sağlamak.
- Vergi inceleme tutanaklarını imzalamaktan çekinmeleri halinde incelemeye dayanak oluşturan defter ve belgelerin denetim elemanı tarafından alıkonulmasına razı olmak.¹¹⁴
- Yasal defter ve belgelerin yanı sıra elektronik ortamda bulunan kayıtların da okunabilir bir şekilde inceleme elemanına teslim etmek.¹¹⁵

VDK Başkanlığının 2018 faaliyet raporuna göre;

“VDK-RAS (Risk Analiz Sistemi) ile mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Bu sayede verimli ve etkin vergi denetimleri yapılmakta, kayıt dışı bırakılan faaliyetler kayıt altına alınmaktadır”¹¹⁶

Ayrıca riskli görülen mükellefler, MBR sistemi (mükelleflerin beyan ve bildirim özetleri) ile denetim elemanına elektronik ortamda sunularak incelemelerde kolaylık ve hız sağlanmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesinde yapılan denetimler kadar ihbarlar da önem arz etmektedir. Mükelleflerin ihbar ve şikâyet başvuruları ile ilgili işlemler kayıt altına alınarak komisyonlarca değerlendirilmektedir. Vergi kayıp ve kaçakçılığı nedeniyle ihbar edilen mükelleflerin incelenmesi neticesinde elde edilen matrah farkının belli bir oranı ihbar eden kişiye ödül olarak verilmektedir.

Vergi denetim elemanlarınca yapılan araştırma ve denetimlerde elde edilen kayıt dışı bulgular ilgili kamu kurumlarına da intikal ettirilmektedir. Örneğin kayıt dışı istihdam edilen personelin varlığı halinde Sosyal Güvenlik Kurumuna, sahte belge düzenlendiğinin tespiti halinde Cumhuriyet Savcılığına bilgi verilerek gerekli yaptırımların gerçekleşmesi sağlanmaktadır.

Mükelleflerin gelirlerini kayıt dışı bırakarak daha az vergi ödemesi için sıklıkla kullandığı yöntemlerden biri de sahte veya içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasıdır. 2016 yılından önce geçmiş dönemler incelenerek sahte belge düzenleyen ve kullananlar tespit edilmeye çalışılırken 2016 yılında Sabe-Ram adı altında faaliyete geçen

¹¹⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde 141/2

¹¹⁵ Vergi Usul Kanunu, Madde 256

¹¹⁶ Vergi Denetim Kurulu, 2018 : 27

uygulama ile içinde bulunan yılı da kapsayacak şekilde sahte belge düzenleyenler ve kullananlar tespit edilerek kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinlik sağlanmaktadır.

4.4.1.3. Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, vergiye tabi bir gelirin gizlenerek yasal defter ve belgelere kaydedilmemesi veya kayıt dışı istihdam şeklinde olabileceği gibi yasa dışı ekonomik faaliyetler şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Yasalara aykırı olan ya da konusu suç teşkil eden kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin araştırılıp bunlara önlem alınması gerekmektedir.

Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) Başkanlığı, kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında faaliyetlerinden dolayı vergi ve ceza kanunlarınca suç ve suçluların tespitinde önemli bir yere sahip olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı Ana Hizmet Birimleri arasında yer almaktadır.

MASAK Başkanlığı “4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının önlenmesine Dair Kanun”¹¹⁷ ile kurularak 1997 yılında faaliyetine geçmiştir, 2006 yılında aklama suçunun yanısıra terörizmin finansmanı ile mücadele kapsamında “5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun” ile görev ve yetkileri genişletilmiş, son olarak 2018 yılında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir.¹¹⁸

4.5. Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı

Bu bölümde Amerika Birleşik Devletleri ile Avrupa Birliğine üye ülkelerden Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya ve Belçika’da vergi denetimlerinin örgütsel yapısına değinilmiştir.

4.5.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Denetimi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), federal bir yapıya sahip olup 50 eyaletten oluşmaktadır. Her eyaletin merkezden bağımsız yasama, yürütme ve yargı sistemi bulunmakta olup vergi denetimleri ile ilgili en üst birim federal hükümete bağlı olan Hazine Bakanlığı (The Department Of The Treasury)dır.

Vergi kanunlarının uygulanması ve denetlenmesi Hazine Bakanlığına bağlı İç Gelir Servisi (IRS- Internal Revenue Service) tarafından yerine getirilmektedir. IRS, 1952 yılında

¹¹⁷ 18.07.2006 tarih ve 5532 sayılı Kanunla değiştirilmiştir.

¹¹⁸ 10.07.2018 tarih ve 30474 nolu Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kurulmuş olup, beyannamelerin toplanması, vergilerin tahsil edilmesi ve kayıt dışı gelirlerin tespit edilerek kayıt altına alınmasını sağlayan kurumdur.¹¹⁹ Bu servisin sorumluluğuna girmeyen tüketim vergilerinden Alkol, Tütün, Ateşli Silahlar ve Patlayıcılar Bürosu (Bureau of Alcohol, Tobacco, Firearms and Explosives) ve gümrük vergilerinden gümrük idaresi sorumlu bulunmaktadır. Ayrıca IRS'te görevli çalışanların iş ve işlemlerinin gözlemlenmesi amacıyla Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişliği (TIGTA - Treasury Inspector General for Tax Administration -) görev yapmaktadır.

IRS, mükelleflere daha iyi hizmet verebilmek amacıyla bütün sorumluluk kendilerine ait olarak denetim elemanlarını aşağıdaki gibi görevlendirmiştir.

- Ücret ve Yatırım(Yatırım Gelirleri)
- Küçük İşletmeler-Bağımsız Çalışanlar
- Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler
- Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları.¹²⁰

Vergi denetiminde uyulacak esaslar IRS tarafından belirlenerek hangi mükelleflerin ve sektörlerin inceleneceği yıllık olarak planlanmak suretiyle IRS e bağlı inceleme ve soruşturma birimlerine iletilmektedir. Mükelleflerin beyanname, defter ve belgeleri üzerinden yapılan denetimlere “inceleme” (examination), banka ve diğer resmi kurumlardan alınan bilgiler üzerinden yapılan denetimlere ise “soruşturma” (investigation) adı verilmektedir. Yapılan inceleme ve soruşturmalar çoğunlukla inceleme servisi tarafından yürütülürken; sahte fatura, sahte şirket ve vergi kaçakçılığı ile ilgili inceleme ve soruşturmalar istihbarat servisi tarafından yürütülmektedir.¹²¹

Eyaletler ve yerel vergi dairelerinde bulunan vergi uyum memurları, gerçek kişi mükellef tarafından beyan edilen ücret ve yatırım gelirleri gibi sınırlı konularda ilgili evrak üzerinde inceleme yapmaktadır. Saha incelemesinden farklı olarak uyum incelemesinde, mükelleflere gönderilen tebligatlarla elde ettikleri gelirlere ilişkin detaylı bilgi istenmektedir.

122

Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi ve yapılan denetimlerin hedefine ulaşabilmesi için denetim elemanlarının inceleyecekleri sektörde uzmanlaşması kapsamında

¹¹⁹ Merter, 2004: 123

¹²⁰ Karyağdı, 2006 : 36

¹²¹ Kol, 2019 : 116

¹²² Ünal ve Erdoğan, 2014: 8

1993 yılında “Market Segment Specialization” isimli program yürürlüğe girmiştir.¹²³ Mükellefin faaliyet konularına göre ayrılan incelemeler, o faaliyet konusunda uzmanlaşmış denetim elemanları tarafından yürütülmektedir.

ABD’de vergi denetimlerinin en önemli özelliği, tüm vergi mükelleflerinin incelenmesinden ziyade, incelenmesi gereken mükelleflerin teknoloji ve yazılımlarla nokta atışı tespit edilmesidir. Denetlenecek vergi mükellefleri, elde edilen istatistiki ve istihbari bilgiler sayesinde oluşturulan risk analiz programları ile belirlenmektedir.¹²⁴ Bu programlardan bazıları;

“Ayrıdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleri (DIF- Discriminant Inventory Function System) ve Beyan Edilmemiş Geliri Ayrıdedici Endeks Formülü (UI DIF-Unreported Income Discriminant Index Formula), Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri (Information Reporting Program (IRP) Audits) ve Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP) ve Ulusal Araştırma Programı (NRP)dir.”¹²⁵

“Beyan Edilmemiş Geliri Ayrıdedici Endeks Formülü” ile beyan dışı bırakılmış gelirlerle ilgili olasılıklar hesaplanarak denetim birimlerine iletilmektedir. Ayrıdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi ile her mükellefe “DIF skoru” adı verilen bir puanlama verilerek öncelikle denetlenmesi gereken mükellefler tespit edilmektedir. Bu skorlar mükelleflerin her an incelenebilme kaygısı ve caydırıcı bir unsur olması nedeniyle mahrem sır olarak tutulmaktadır. ABD Başkanı ve Yardımcısı, skorun ne olduğun bakılmaksızın her yıl incelemeye tabi olmaktadır. Ayrıca belli matrah büyüklüğüne ulaşan mükellefler herhangi bir risk analizine tabi tutulmaksızın incelemeye tabi olmaktadır.

Tüm mükelleflerin vergi incelemesine tabi olmasındansa daha az vergi incelemesi ile daha fazla matrah farkının tespit edilmesi, incelenen mükelleflerde kayıp kaçak oranının yüksek olması halinde yapılan denetimlerin yerinde ve başarılı olduğunu söylemek mümkündür.¹²⁶

1990’lı yıllardan itibaren mükellef haklarını kanunlarla güvence altına alan ABD’de mükelleflerle vergi dairesi arasındaki ilişkileri geliştirecek ve mükelleflerin gönülü uyumunu sağlayacak “Mükellef Hakları Beyannamesi” 1996 yılında ilan edilmiştir. Buna göre vergi kanunlarının tarafsız ve adaetli olarak uygulanması, vergi mükelleflerinin vergi ödeme

¹²³ Merter, 2004: 123

¹²⁴ Çavuş, 2006: 29

¹²⁵ Kol, 2019: 115

¹²⁶ Merter, a.g.e, 124

bilincinin yerleştirilmesi, ödev ve sorumluluklarını yerine getirme noktasında idarenin yardımcı olması gerektiği vurgulanmıştır.¹²⁷

ABD’de mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamada üç unsur bulunmaktadır. Bunlar;

"mükellefleri tıpkı bir müşteri gibi görerek onunun ihtiyaçlarını ve taleplerini anlamak ve karşılamak, vergi kanunlarını ve uygulamalarını kolaylaştırmak ve anlaşılabilir hale getirmek ve inceleme yoluyla mükellefin vergiye uyumunu sağlamaktır."¹²⁸

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması için mükellefler ile devlet arasında adil ve tarafsız bir kurum olan “Ulusal Mükellef Avukatlığı” nca (National Taxpayer Advocate), mükelleflerin karşılaştığı sorunların çözümü ve mükellef haklarının savunulması noktasında ABD Kongresine rapor verilmektedir.¹²⁹

4.5.2. Avrupa Birliğinde Vergi Denetimi

Avrupa Birliği 28 üye ülkeden oluşmakta olup bu ülkeler; Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Güney Kıbrıs Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık ve Hırvatistan’dır. Türkiye, İzlanda, Makedonya, Karadağ, Sırbistan ile birlikte aday ülke statüsünde yer almaktadır.¹³⁰

Avrupa birliği bütçesinin gelir kalemlerini; tarım ürünlerinin ithalatından elde edilen vergiler, üye ülkelerin KDV’lerinin belli bir oranı, gümrük vergileri ve şeker-glükoz vergileri ile üye ülkelerin GSMH’sinden elde edilen paylar oluşturmaktadır. Üye ülkeler dışındaki ülkelere ithal edilen ürünlerden gümrük vergileri ve KDV’nin alınmaması veya eksik alınması, Avrupa Birliğinin de gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.¹³¹

Avrupa Birliğine üye devletler arasında vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi, kayıt dışı faaliyetlerin azaltılması amacıyla üye ülkelerde vergi denetimlerinin yapılması konusunda pek çok düzenleme yapılmıştır. 1996 yılında Avrupa Konseyi tarafından verilen 2185/96 nolu kararda, Avrupa birliğinde işbirliği yapan ülkelerin iktisadi faaliyetlerinin ve mali çıkarlarının zarar görmemesi için vergi denetimlerinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

¹²⁷ Aydın, 2006: 2

¹²⁸ Karyağdı, 2006: 73

¹²⁹ Kol, 2019: 120

¹³⁰ <http://disiliskiler.kulturturizm.gov.tr/TR-127495/avrupa-birligi.html>, (Erişim tarihi: 09.04.2019)

¹³¹ Baran, 2008:223

Avrupa Konseyi ve Avrupa Birliği parlamentosu tarafından 1999 yılında verilen başka kararlarda ise, dolandırıcılık, yolsuzluk ve usulsüzlük karşısında birliğe üye ülkelerin mali çıkarlarının Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (OLAF - Office European de Lutte Antifraude) tarafından korunması gerektiği belirtilerek OLAF kurulmuştur.¹³²

Avrupa Birliği'nde vergi denetimleri, üyelerinin mali çıkarlarının korunması, vergi kaçakçılığının ve yolsuzluklarının önlenmesi amacıyla OLAF tarafından gerçekleştirilmektedir. Üyelerden bağımsız bütçeye sahip olan bu ofis tarafından yapılan denetimlerde bulunan deliller, hukuki kanıt niteliğinde olup üye ülkeler üzerinde yaptırım gücü bulunmaktadır.¹³³

Birliğe üye olan ülkelerin maliye ve vergi denetim birimleri de hem kendi ülkelerinde hem de birlik genelinde vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi, yolsuzlukların giderilmesi ve kayıt dışı faaliyetlerin azaltılması konularında OLAF'a destek vermektedir.

4.5.2.1. Almanya'da Vergi Denetimi

Almanya'da vergi denetiminin sınırları kanun ve idari işlem yönergeleri ile belirlenmiş olup 1977 yılında yürürlüğe giren Abgabenordnung (Vergi Usul Kanunu), vergiler ve işletmelerin muhasebe denetimleri ile ilgili hukuki düzenlemeleri içermektedir. Kısaca AO olarak adlandırılan bu kanunun 193-204. maddelerinde vergi denetimlerine ilişkin dört bölümde temel kurallar açıklanmıştır. Ayrıca Alman Eyalet Temsilciler Meclisi tarafından çıkarılan "Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung Betriebsprüfungsordnung" isimli idari işlem yönergelerinde vergi incelemelerinin teknik detayları yer almaktadır. Bu yasal düzenlemeler hem federal merkez idaresini hem de eyaletlerin maliye idarelerini bağlayıcı nitelikte olup eyaletler de kendi iç işleyişine göre ilave yönergeler çıkarabilmektedir.¹³⁴

Federal bir siyasi yapının olduğu Almanya'da her eyaletin kendi başbakanı ve parlamentosu bulunmaktadır. Ekonomi politikası ve temel yasalar federal hükümet tarafından çıkarılırken kültür ve eğitim konularında her eyalet kendi içinde karar vermektedir. Bu yapıya uygun olarak maliye teşkilatı da federal ve eyaletlerde olmak üzere kademeler halinde yapılanmıştır. Maliye Teşkilatı, Federal ve Eyalet Maliye bakanlıkları, Yüksek Maliye Müdürlükleri ve eyaletlerin vergi daireleri olarak üç kademedен oluşmaktadır. Vergi denetimleri yerel merciler olan vergi dairelerindeki inceleme elemanları tarafından yerine

¹³² <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/2884,ipa2trpdf.pdf?0> (Erişim tarihi: 09.04.2019)

¹³³ Şaan, 2008: 98

¹³⁴ Değirmendereli, 2015: 21

getirilirken teftiş görevini Federal Sayıştay üstlenmektedir.¹³⁵ Ayrıca Maliye Bakanlığına bağlı mali polisler de denetimlerde bulunmaktadır.¹³⁶

Vergi Denetimleri daha çok mahallelerde örgütlenen defterdarlıklar bünyesindeki uzman denetçiler tarafından yapılmaktadır. Denetim elemanları incelenen işletmenin sektörüne göre, incelenen verginin türüne göre ayrılmış, her biri uzmanlık alanına göre inceleme yapmaktadır. Örneğin, gıda sektöründe uzman olan denetim elemanı gıda işletmelerini incelerken KDV konusunda uzman olan denetim elemanı sadece KDV konusunda denetimleri gerçekleştirmektedir.¹³⁷

Almanya'da vergi denetimi; yoklama, işletme denetimi ve vergi takibatı olarak üçe ayrılmaktadır. Mükellef ve mükelleflefiyetlerin tespit ve kontrolü yoklama ile yapılırken, işletme denetimi ile tahakkuk eden vergilerin hesaplanması ile ilgili işlemler incelenmektedir. Vergi takibatında ise vergi kaçaklığı ile ilgili işlemler yapılmaktadır. Vergi takipçisi olarak adlandırılan ve özel yetkilerle donatılan vergi takibat servisi çalışanları, vergi kaçakçılığıyla mücadele kapsamında defter belgeleri zor kullanarak alabilme, mahkeme kararı olmadan arama yapabilme ve acil durumlarda mükellefleri geçici olarak tutuklayabilme yetkisine sahiptirler.¹³⁸ Ayrıca vergi mükelleflerinin bildirim ve beyanlarını kabul eden memurların bu beyan ve bildirimlerdeki hata ve noksanları sınırlı olarak düzeltme yetkisi de bulunmaktadır. Almanya'da Vergi denetimlerinin mükellefin işyerinde yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.¹³⁹

Vergi denetimleri, gümrük vergisi dışında her türlü vergiyi kapsamakta olup denetim süreci, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, büyük işletmeler, holding statüsündeki işletmeler ve vergi soruşturma birimlerinin faaliyetleri olarak ele alınmaktadır.¹⁴⁰

Mükelleflerin nezdinde vergi denetimi üçer yıllık periyotlar halinde yapılırken her yıl büyük mükelleflerin yaklaşık yarısı denetime tabi tutulmaktadır.¹⁴¹ Bir yıl içinde ticari-zirai işletme ve serbest meslek sahipleri dışında 500.000 €' dan fazla safi gelir elde edenler kayıtsız şartsız vergi denetimine tabi olabilmektedir.¹⁴² Ayrıca denetim sırasında çağın getirdiği teknolojik gelişmelerden de yararlanılmaktadır. Convera's RetrievalWare adı verilen özel bir yazılım programıyla risk analizi yapılarak farklı kaynaklardan toplanan veriler denetim elemanlarına iletilmektedir.

¹³⁵ Beşel ve Gürdal, 2017 : 195

¹³⁶ Şaan, a.g.e. , 98

¹³⁷ Şaan, 2008: 98

¹³⁸ Merter, 2004 : 128

¹³⁹ Çavuş, 2006: 30

¹⁴⁰ Merter, a.g.e. , 128

¹⁴¹ Biniş ve Arslan, 2014:448

¹⁴² Değirmendereli, 2015:22

4.5.2.2. Fransa’da Vergi Denetimi

Fransa’da vergi denetimleri ile ilgili sorumlu en üst birim Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı olup işletmelerin büyüklüklerine göre denetim birimleri de farklılık göstermektedir. Büyük ölçekli mükelleflerin vergi denetimleri DVNI (Direction des Verifications Nationales et Internationales) tarafından ulusal düzeyde, orta ölçekli mükelleflerin denetimleri DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales) tarafından bölgesel düzeyde ve küçük ölçekli mükelleflerin denetimleri ise DSF (Direction des Services Fiscaux) tarafından şube müdürlüğü olarak yerel düzeyde gerçekleştirilmektedir. DNEF (Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales) adı verilen kurum da ulusal düzeyde vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında faaliyet göstermektedir.

¹⁴³

Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak görev yapan genel maliye müfettişleri (inspecteur general) ve maliye müfettişleri (inspecteur), bakanlığın etkin ve verimli çalışması amacıyla teftiş, inceleme ve soruşturmanın yanı sıra kamu politikaları ile ilgili danışmanlık da yapmaktadır.¹⁴⁴ Maliye teftiş kurulunun başkanı Fransa devlet başkanınca görevlendirilmekte olup Genel Maliye Müfettişlerinin (General Inspectorate of Finance) diğer müfettişlerden farklı olarak tüm bakanlıklar ve devlet kurumları üzerinde teftiş ve soruşturma yetkisi bulunmaktadır.¹⁴⁵

Vergi kaçakçılığının önlenmesi noktasında vergi denetimlerine çok önem veren Fransa’da 2011 yılı itibariyle vergi polisi uygulaması da hayata geçirilmiştir. Vergi polisleri hakimlere karşı sorumlu olup, mükelleflerin telefonlarını dinleme, sorgulama ve gözaltına alma konusunda yetkilendirilmiştir.¹⁴⁶

Fransız vergi inceleme elemanlarının, maliye müfettişlerinin ve vergi polislerinin yaptığı denetimler sırasında bilgi teknolojilerinden de yararlanılmaktadır. Fransa Maliye Bakanı tarafından açıklandığı üzere 2019 yılından itibaren sosyal medyada yapılan paylaşımlar incelenerek düşük gelir beyan eden ancak lüks yaşam tarzına sahip olanların tespit edileceği ve vergi yolsuzlukları ile mücadele edileceği belirtilmiştir.¹⁴⁷

Yapılan denetimlerde mükelleflerin beyanlarının doğruluğu araştırılırken risk analizleri yapılarak aynı sektörde bulunan mükelleflerin beyanları birbiri ile kıyaslanmaktadır. Ayrıca ücret geliri elden eden mükelleflerden, diğer ülkelerdeki gibi kaynakta kesinti

¹⁴³ Beşel ve Gürdal, 2017 : 195

¹⁴⁴ Çavuş, 2006: 30

¹⁴⁵ Şaan, 2008: 108

¹⁴⁶ Beşel ve Gürdal, a.g.e, 195

¹⁴⁷ <https://www.timeturk.com/fransa-da-sosyal-medya-hesaplarina-vergi-denetimi/haber-990851>, (Erişim tarihi: 01.04.2019)

yapılmayarak, çalıştıkları firma ve sosyal güvenlik kurumundan alınan veriler ışığında beyan vermesi istenmektedir. Bu beyanların kontrolü de vergi memurları tarafından gerçekleştirilmektedir.¹⁴⁸

Fransa’da vergi incelemeleri iki şekilde gerçekleştirilmektedir. İlk olarak; mükelleflerin yasal defter ve belgelerine bakılmaksızın vergi dairesine verdiği beyanlar üzerinde ön inceleme yapılarak varsa eksikliklerin giderilmesi sağlanmaktadır. Diğer inceleme ise mükelleflerin işyerinde yasal defter ve belgeler ile diğer bilgiler ışığında derinlemesine incelenmesidir.¹⁴⁹

Kural olarak vergi denetimleri mükellefin işyerinde yapılmaktadır ancak mükellefin istemesi halinde vergi dairesinde yapılması da mümkün olmaktadır. Ayrıca denetim zaman aşımı 3 yıl ile sınırlandırılmış olup geriye doğru en fazla 3 yıl önceki defter ve belgeler incelenebilmektedir.¹⁵⁰

4.5.2.3. İngiltere’de Vergi Denetimi

İngiltere’de vergi denetimleri Maliye Bakanlığı’na bağlı İç Gelir ve Gümrük idaresi (HMRC - Her Majesty Revenue & Customs.) sorumluluğunda gerçekleşmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler ile Kurumlar vergisi İç Gelir İdaresi tarafından yönetilirken KDV (VAT - value added tax) ve gümrük vergilerinin tahakkuk ve tahsilat işlemleri Gümrük İdaresince gerçekleştirilmektedir.¹⁵¹

Mükellefler beyanlarını vergi dairesine sunduklarında ilk olarak ön incelemeye (tax enquiry) tabi tutulmaktadır. Bu incelemede beyannamede bulunması gereken özellikler ve teknik sorunlar tespit edilerek mükelleflere yol gösterilmesi, dolayısıyla daha sonra karşılaşacakları cezaların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.¹⁵²

Vergi dairesinde inceleme elemanlarınca kontrolden geçen beyannameler, esas bakımından incelemeye alınmaktadır. “Kazandığın kadar öde” (PAYE – pay as you earn) sistemi ile kaynakta vergi kesintisi yapmakla yükümlü mükelleflerin bu kesintilerinin doğruluğu PAYE denetim birimleri tarafından tespit edilmektedir.¹⁵³

Denetimlerin son aşamasında ise vergi müfettişleri, mükelleflerden aldıkları defter ve belgeler üzerinden geniş kapsamlı bir inceleme (Tax examination) gerçekleştirmektedir. Mükelleflerin vergi dairesine verdiği beyanname üzerinden tarh edilen vergilerin doğruluğunu

¹⁴⁸ Beşel ve Gürdal, 2017 : 197

¹⁴⁹ Baran, 2008: 226

¹⁵⁰ Tokat, 2010: 3

¹⁵¹ Kınay, 2010: 29

¹⁵² Merter, 2004:133

¹⁵³ Çavuş, 2006: 30

tespit ederek eksik olması halinde bulunan vergi matrahları üzerinden vergi ve cezalar kesilmektedir.¹⁵⁴

İngiltere’de vergi denetimi yapılacak mükellefler, daha önce yapılmış denetimlerden gelen istatistikler ve bölgesel özellikler göz önüne alınarak İç Gelirler Kurulu tarafından tespit edilmektedir. Bu sayede denetimler vergi kayıp ve kaçaklarının yoğun olabileceği mükellefler üzerinde yapılmaktadır.

İncelemelerin çoğunluğu vergi dairelerince gerçekleştirilirken mükelleflerin büyüklüklerine, vergilerin türüne veya incelenen mükellefin faaliyet konusunda bağlı olarak denetim yapan birimler de kendi uzmanlaştığı alanda hizmet vermektedir. Büyük mükellefler ile ilgili vergi kayıp ve kaçaklarının denetimi ve önlenmesinde Özel Uyum Dairesi görev yapmaktadır.¹⁵⁵

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin incelenmesi “soruşturma şubesi” tarafından, hileli vergi suçları ile ilgili konular “inceleme daireleri (the investigation Office) tarafından, uluslararası transfer fiyatlandırması ve vergi kaçakçılığı ile ilgili incelemeler ise “Uluslararası Şube” tarafından yapılmaktadır.¹⁵⁶

Mükelleflerin vergiye uyumu, vergi ahlakı ve bilincinin gelişmesi vergi denetimlerinin başarılı olmasında şüphesiz en temel etkidir. İngiltere’de 2009 yılından itibaren mükellef ile idare arasındaki ilişkinin iyileştirilmesi amacıyla “Tax for Bussines” kampanyası kapsamında mükelleflerin vergi ile alakalı sorunlarının çözümü için internet ve görsel medya gibi alternatif kanallar kurulmuştur.¹⁵⁷ Gelir idaresi tarafından 2014 yılında geliştirilen ve “Connect” adı verilen sistemle mükelleflerin banka hesap hareketlerinden taşınmaz bilgilerine, sigorta bilgilerinden alışveriş yaptığı firmalara kadar istihbari veri havuzu oluşturulmuştur. Bu kapsamda yıllık ciroları 81,000 £ ve üzerinde olan işletmelerin VAT (KDV) kayıtları özellikle inceleme altına alınmaktadır.¹⁵⁸

4.5.2.4. İtalya’da Vergi Denetimi

İtalya’da vergi denetimlerinin sorumluluğu Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’na aittir. Bu bakanlığa bağlı olarak görev yapan İtalya Gelir İdaresi (Agenzia Delle Entrate) tarafından

¹⁵⁴ Merter, a.g.e: 133

¹⁵⁵ Kınay,2010: 30

¹⁵⁶ Şaan, 2008: 111

¹⁵⁷ Debi ve Konukcu-Önal, 2011: 56

¹⁵⁸ <http://www.eurovizyon.co.uk/londra/isyeri-sahiplerine-vergi-denetimi-uyarisi-h31718.html>, (Erişim tarihi: 10.04.2019)

vergilerin yönetimi, tahakkuk ve tahsilatı gerçekleştirilirken vergi denetimleri ise Kamu Mali Denetim Birimi (Ispettitivi Di Finanze Pubblica) tarafından gerçekleştirilmektedir.¹⁵⁹

Mali denetim Servisi (Servizi Ispettitivi Di Finanze) ve Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (Servizio Centrale Degli Ispettori Tributari) olarak iki birim halinde örgütlenen Kamu Mali Denetim Birimi, vergi müfettişleri aracılığıyla yapılan teftiş ve incelemelerde mükellefler ve vergi dairesi çalışanları tarafından vergi kanunlarına uyulup uyulmadığını tespit etmektedir.¹⁶⁰

Vergi denetimleri, vergi müfettişleri dışında gelir idaresi bünyesinde bulunan denetim elemanları tarafından da gerçekleştirilmektedir. Ayrıca doğrudan bakana bağlı olarak görev yapan vergi polisleri (Guardia di Finanza) de denetimlerde önemli rol oynamaktadır.

Vergi Müfettişleri Merkez Servisi, yaptığı incelemeler ve istihbari bilgiler ışığında toplanan verilerle riskli mükellef gruplarını oluşturarak rapor haline getirmektedir. Ekonomi ve Maliye Bakanına sunulan bu rapora istinaden yıllık olarak denetlenecek mükelleflerin listesi belirlenmektedir.¹⁶¹

4.5.2.5. Belçika'da Vergi Denetimi

Üniter bir devlet yapısıyla kurulmuş olan Belçika Krallığı, zaman içinde altı hükümetten oluşan federal bir devlet yapısına dönüşmüştür.¹⁶² Ülke genelinde elde edilen gelirleri bir kısmı özerk bölgelere dağıtılırken bu gelirlerin tahsis ve yönetim işlemleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmektedir.

Vergi Denetimleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerinin merkez ve her bölgede yer alan taşra teşkilatları ile gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı'na bağlı Uzman Vergi Müfettişleri (ISI – Inspection Spéciale des Impôts) ulusal düzeyde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla beyannameler üzerinden denetimler gerçekleştirirken bölgelerde teşkilatlanmış müfettişler ve kontrol memurları kendi yetki alanları içindeki denetim faaliyetlerini yürütmektedir.¹⁶³

4.6. Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Önemi

Beyan esasına dayalı vergi sisteminde mükellefler vergi dairesine beyan ettikleri gelirlerin vergisini ödemektedir. Daha az vergi ödemek için yapılan muhasebe hileleri, bilerek

¹⁵⁹ Şaan, 2008, 111

¹⁶⁰ Çavuş, 2006: 36

¹⁶¹ Çavuş, a.g.e: 40

¹⁶² <http://www.mfa.gov.tr/belcika-siyasi-gorunumu.tr.mfa> erişim tarihi 08.05.2019

¹⁶³ Aydın, 2006: 3

ya da bilmeyerek yapılan muhasebe hataları, sade ve anlaşılabilir olmayan kanunların değerlendirilmesinde idare ve mükellefler arasındaki görüş farklılıkları nedeniyle bir kısım gelirler beyan edilmeyerek kayıt dışı bırakılmaktadır. Bu bölümde vergi denetimlerinin, kayıt dışı bırakılan gelirlerin kayıt altına alınması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinliğine değinilecektir.

4.6.1. Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Vergi Denetiminin Etkisi

Mükellefler bir yandan anayasaya göre hak ve ödev olan vergi borcunu eksiksiz yerine getirmek isterken bir yandan da daha az vergi ödeyerek karını maksimize etmek istemektedir. Mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları gelirleri ancak vergi denetimine tabi tutulduklarında ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetimi ile mükelleflerin beyan ettikleri matrahta yapılan hatalar düzeltilerek matrah farkları bulunmaktadır. Vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkarılan bu farkların beyan edilen gelirlere oranı kayıt dışı ekonomi boyutlarını göstermektedir.

Bir başka yöntem ise vergi denetimleri sonucunda tespit edilen kayıt dışı gelirlerin gayri safi yurt içi hasılaya oranı ile o yıl kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tespit edilebilmektedir.¹⁶⁴ Ancak, milli gelir hesabına dikkate alınmasına rağmen bazı gelirler vergiye tabi olmamaktadır. Örneğin; bir mal veya hizmetin üretimi milli gelirin hesaplanmasında dikkate alınırken satışı vergiden istisna veya verginin konusunda girmiyor olabilir.¹⁶⁵ Vergi denetimi yaklaşımı ile kayıt dışı ekonomi boyutları ölçülürken bu ayırım yapılamamaktadır.

“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, vergi kayıp ve kaçaklarını tespit etmektir”.¹⁶⁶ Mükelleflerin tutulması zorunlu bulunan defter ve belgelerinin vergi kanunlarına uygunluğunu araştırılarak muhasebe hileleri, kayıt hataları bulunarak vergi denetimi sağlanmaktadır.

Vergi denetimi, kayıp ve kaçakların araştırılmasının yanı sıra her an denetlenme düşüncesi ile mükellefleri doğru beyan vermeye itmektedir. Özellikle vergi bilinci ve ahlakına sahip olmayan mükellefler, yalnızca “vergi denetimine tabi olabilirim” endişesi ile defter ve belgelerini kanuna uygun tutmak zorunda kalmaktadır.¹⁶⁷ Ayrıca yapılan denetimler

¹⁶⁴ Temel, A., Şimşek, A. ve Yazıcı, K., 1994: 4.

¹⁶⁵ Ünal, 2014: 26

¹⁶⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

¹⁶⁷ Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214.

sonrasında uygulanan cezalar mükelleflerin ödeyeceği vergiden daha fazla olması nedeniyle mükellefleri caydırıcı nitelikte olmaktadır.

Beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen gelirlerin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi, mükelleflerin vergi bilincine sahip olması için etkin bir vergi denetimi gerekmektedir.¹⁶⁸

1.2.4. 4.6.2. Vergi Denetim Sonuçları Ve Analizi

Önceki bölümlerde kayıt dışı ekonomi boyutlarının ölçülmesinde farklı tahmin yöntemlerinin kullanılması nedeniyle her yöntemde farklı sonuçlar alındığından bahsetmiştik. Ancak aynı yöntemle yapılan uluslararası araştırmalarda ülkelerin birbiri ile kıyaslanması mümkün olabilmektedir.

Aynı ölçme yöntemleri kullanılarak yapılan hesaplamalara göre özetle OECD ülkelerinin ortalamasının %16, AB ortalamasının %18, bandında olduğu görülmektedir. Amerika Birleşik Devletlerinde kayıt dışı ekonomi oranının %8 bandı ile dünya ortalamasının çok altında seyrederken bu oranın Almanya’da %15, Türkiye’de ise %28 civarında olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi denetimi, kayıp ve kaçakların araştırılmasının yanı sıra her an denetlenme düşüncesi ile mükellefleri doğru beyan vermeye itmektedir. Özellikle vergi bilinci ve ahlakına sahip olmayan mükellefler, yalnızca “vergi denetimine tabi olabilirim” endişesi ile defter ve belgelerini kanuna uygun tutmak zorunda kalmaktadır

Mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerini vergi denetimleri yapılmadan tespit edilmesi çok zordur. Gerek beyannamelerin vergi dairesine verildiği ilk aşamada, gerekse daha sonra yapılan denetimlerde hatayla veya bilerek yapılan yanlışlar düzeltilerek beyan edilmeyen/eksik beyan edilen gelirler bulunmaktadır. Bunun karşılığında da mükelleflerin vergi kaçırmasının önüne geçmek için vergi cezaları kesilmektedir.

Ayrıca mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu kapsamında yapılan çalışmalar ve mükelleflerin haklarının yasal düzenlemelerle güvence altına alınması neticesinde mükellef ile vergi idareleri arasındaki güvenin artmasına katkı sağlamaktadır. Vergi idarelerinin teşvik edici ve basit uygulamaları karşısında bilgi sahibi olan mükelleflerin artması, vergi denetimlerinin yanında kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli bir yere sahiptir.

¹⁶⁸ Berksoy, 1984 : 88

4.6.2.1. Türkiye’de Vergi Denetim Sonuçları

Ülkemizde vergi denetimlerinden biri olan yoklamalar ile işe başlama, işi bırakma, adres değişikliği kayıt dışı faaliyet yoklaması, re’sen terk gibi mükellefiyetle ilgili maddi olaylar ve kayıtlar araştırılıp tespit edilmektedir.

Gelir idaresi başkanlığı tarafından yapılan denetimler sonucunda 1.1.2018-31.12.2018 döneminde 2.118.528 adet yoklama gerçekleştirilmiştir. Bu yoklamaların ayrıntıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.3. 01.01.2018 – 31.12.2018 Dönemi Elektronik Yoklama İstatistikleri

Görev Türü	Yoklama Sayısı (Adet)
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	431.184
Nakil İşe Başlama Yoklaması	85.719
Adres Değişikliği Yoklaması	167.844
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	137.408
İşi Bırakma Yoklaması	341.952
Nakil İşi Bırakma Yoklaması	31.122
Nakil Vasıtaları Yoklaması	13.355
Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması	20.147
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	3.187
e-Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması	117.016
Ek İşi Bırakma Yoklaması	7.245
Serbest Yoklama	155.376
Şube Açılış Yoklaması	137.382
Ek İşe Başlama Yoklaması	57.231
Şube Kapanış Yoklaması	102.530
Nakil Vasıta Terk Yoklaması	5.744
KDV İade (İmalatçı) Yoklaması	5.812
KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması	10.677
KDV İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması	1.314
MTY-I Yoklaması	428
MTY- II Yoklaması	91
Resen Terk Yoklaması (İşyeri Nezdinde)	109.419
Resen Terk Yoklaması (Şirket Yetkilisi Nezdinde/Mükellef İkametgahında)	64.478
GMSİ Yoklaması (Mülk Sahibi Nezdinde)	67.491
GMSİ Yoklaması (Kiracı Nezdinde)	13.552
Diğer Ücretli Terk Yoklaması	12.434
Özel Esas Yoklaması	15.997
Anlaşmalı Matbaa Yoklaması	2.393
Toplam	2.118.528

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 95

E-yoklama sisteminde GİB personelinin elinde bulunan tablet bilgisayarlar ile yoklama yapılan işyerinde yoklamaya dayanak teşkil eden unsurlar dijital ortamda merkeze aktarılmaktadır.¹⁶⁹ Bu otomasyon sistemi ile daha önce vergi dairesi personelinin yaptığı denetimler sırasında mükellefler tarafından verilen yanlış veya eksik beyanların önüne geçilerek sağlıklı bir denetim sistemi oluşturulmuştur.

Yapılan yoklamalar sonucunda 31.12.2018 tarihi itibarıyla farklı mükellef türlerinin faal mükellef sayıları ve toplam mükellefler içindeki payını gösterir tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.4. 31.12.2018 İtibarıyla Faal Mükellef Türleri İle Sayıları

MÜKELLEF TÜRÜ	MÜKELLEF SAYISI	TOPLAM MÜKELLEF İÇİNDEKİ PAYI
Gerçek Kişi	4.746.214	82,70782%
Limited Şirket	658.773	11,47982%
Anonim Şirket	126.546	2,20520%
Adi Ortaklık	43.606	0,75988%
Kooperatif	34.802	0,60646%
Banka Şubesi	11.621	0,20251%
İş Ortaklığı	4.633	0,08073%
Kollektif Şirket	1.581	0,02755%
Adi Komandit Şirket	121	0,00211%
Avukatlık Ortaklığı	61	0,00106%
Eshamlı Komandit Şirket	1	0,00002%
KDV 3 Mükellefi	146	0,00254%
Diğer	110.426	1,92429%
TOPLAM	5.738.531	100%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 150

Buna göre 31.12.2018 itibarıyla toplam 5.738,531 faal mükellef bulunurken bunların 4.746.214 ü gerçek kişilerden oluşmaktadır. Gerçek kişilerin toplam mükellef içindeki payı %82,7 olarak tespit edilmiştir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetimi ve yoklamaların önemi kadar bu denetim ve yoklamaları gerçekleştirirken yapılan masraflar da önem arz etmektedir. Örneğin 100 TL lik bir vergi borcu için vergi dairesi personelinin yol ve yemek giderleri, tebligat giderleri gibi masraflarla 100 TL harcanması durumunda etkin bir denetim anlayışından söz etmek mümkün değildir.

2015 yılında yürürlüğe giren 456 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kurumlar vergisi mükellefleri ile kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi gelir vergisi mükelleflerine elektronik tebligat zorunluluğu getirilmiş, ayrıca isteğe bağlı talep edenlerin bu sistemden yararlanması da mümkün hale gelmiştir. Elektronik tebligat sisteminin açıldığı ilk günden 2018 yılı sonuna kadar toplamda 482.774.836 TL tasarruf sağlanmıştır.

¹⁶⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017: 89

GİB'e bağlı vergi dairesi personelleri tarafından 2018 yılında gerçekleştirilen vergi incelemelerinin detayları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.5. Vergi Türleri İtibarıyla 2018 Yılı İnceleme Sonuçları (GİB)

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı	Tarh Edilen Vergi	Kesilen		
							Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Vergi Ziyası Cezası (TL)
Gelir Vergisi	1.186	1.568	361.120.012	58.145.509	13.172.340	13.634.601	4.210	2.979.456	13.635.234
Kurumlar Vergisi	214	225	16.815.117	8.644.401	1.782.245	1.792.854	24.806	2.179.720	2.203.846
KDV	928	1.144	2.944.090.432	128.881.947	57.271.984	55.721.437	34.395	8.571.335	143.233.022
ÖTV	136	159	1.335.893	1.617.974	2.410.290	2.308.818	2.285	102.739	3.861.671
Bank. Sig. Mua. Ver.	3	3	20.218.650	3.039	152	397	-	16.424	397
Veraset ve İnt. V.	6	7	321.000	655.986	57.766	57.766	-	-	5.369
Damga V.	39	36	60.157.756	9.188.723	2.343.331	2.343.638	-	350	2.420.401
Geçici Vergi	221	370	78.992.565	27.441.570	2.531.185	3.140.358	924	735.602	3.904.391
Diğerleri	1.352	1.552	484.006.302	904.817.358	21.424.287	21.384.139	22.363	4.609.413	8.275.331
TOPLAM	4.085	5.064	3.967.057.728	1.139.396.507	100.993.579	100.384.007	88.983	19.195.039	177.539.661

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018:104.

Buna göre Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2018 yılında yapılan denetimlerinde;

“4.085 mükellef incelenmiş, 5.064 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, incelenen 3.967.057.728 TL matrah üzerinden 1.139.396.507 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 100.384.007 TL vergi tarh edilmiş ve 196.823.683 TL vergi cezası kesilmiştir.”¹⁷⁰

Yukarıdaki tablodaki veriler incelendiğinde mükellefler tarafından beyan edilen gelir vergisi matrah toplamı 58.145.509 TL olup vergi incelemesi sonucunda 13.172.340 TL matrah farkı tespit edilmiştir. Bulunan matrah farklarının beyan edilen matrah farkına oranı, bir başka deyişle kayıt dışı bırakılan gelirlerin oranı bir önceki yılda %96 iken, 2018 yılında %22 olarak gerçekleşmiştir. Kurumlar vergisinde ise 2018 yılında beyan edilen gelirin %50 sini kayıt dışı bırakıldığı tespit edilmiştir.

GİB personelleri, yaptıkları yaygın ve yoğun denetimlerde, vergi denetimleri yanısıra fiili hasılat, kaçak işletmelerin tespitini de gerçekleştirmektedir. Buna göre 2018 yılında 2128 adet fiili hasılat denetimi yapılmış, 29.516 mükellefe kayıt dışı çalışırken yeni mükellef tesis ettirilmiştir. 2018 yılında 260.020 adet yaygın ve yoğun denetim yapılırken, toplamda 75.738.130 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu (VDK) verilerine göre 31.12.2018 itibarıyla 2.727.208 adet faal gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi bulunurken bunların 44.376'sı 2018 yılında

¹⁷⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018, 31.

incelemeye tabi tutulmuştur. Buna göre son beş yılda incelenen mükellefler ve inceleme oranları aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.6. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin Sayısı ve İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

Kaynak: Vergi denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 43.

* www.gib.gov.tr verilerine göre faal olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden oluşmaktadır.

Buna göre Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 2016 yılında %1,96'lık kısmı, 2017 yılında %1,68'i incelemeye tabi tutulurken bu oran 2018 yılında %1,63 olmuştur. Son yıllarda getirilen yapılandırma (af) kanunları ile matrah arttırımı ve yapılandırma yapan mükelleflerin incelenmesinin önü kapatılması nedeniyle inceleme oranlarının düşüşünden söz etmek mümkündür.

Tablo 4.7. Yıllar itibariyle Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

Yıllar	Mükellef Başına Tarh İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	Mükellef Başına Toplam Ceza ve Vergi (TL)
2014	143.610	299.953	443.563
2015	167.087	321.138	488.225
2016	145.229	319.258	464.487
2017	133.052	325.259	458.311
2018	196.566	447.598	644.164

Kaynak: Vergi denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu: 45.

VDK'nın 2018 verilerine göre mükellef başına tarh istenen vergi tutarı 196.566 TL iken toplam ceza tutarı ise 644.164 TL olmuştur. Son 5 yılda yapılan inceleme sonuçlarına göre bir mükellef başına tarh edilen vergi tutarlarında azalmalar söz konusu olsa da artan bir seyir izlediği görülmektedir.

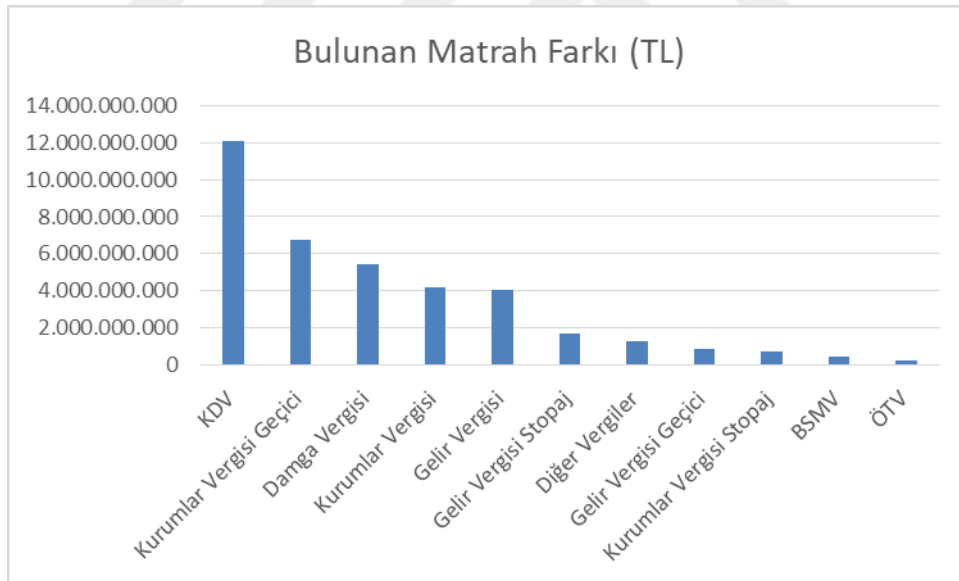
Vergi müfettişleri tarafından 2018 yılında yürütülen incelemelerin vergi türleri itibarıyla sonuçları, aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.8. Vergi Türleri itibariyle 2018 yılı İnceleme Sonuçları (VDK)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	4.201.464.344	763.592.687	1.498.653.986
Kurumlar Vergisi Geçici	6.761.631.738	*662.711.930	1.690.623.542
Gelir Vergisi	4.046.792.399	186.366.600	386.900.095
Gelir Vergisi Geçici	842.774.855	*65.779.043	130.735.633
KDV	12.104.078.223	4.917.247.676	12.267.600.968
BSMV	409.854.788	19.454.243	34.136.511
ÖTV	253.268.886	1.523.633.851	3.135.567.088
Damga Vergisi	5.449.583.992	46.431.224	48.649.216
Gelir Vergisi Stopaj	1.686.880.618	305.411.382	401.463.056
Kurumlar Vergisi Stopaj	700.620.298	80.062.537	81.517.349
Diğer Vergiler	1.254.704.133	152.109.045	186.766.082
TOPLAM	37.711.654.275	8.722.800.218	19.862.613.528

Kaynak: Vergi denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu: 46.

2018 yılında VDK tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde bulunan 37.711.654.275 TL matrah üzerinden 8.711.654.275 TL vergi tarhi istenmiştir. Tespit edilen matrah farklarının vergi türleri itibariyle dağılımı Grafik 4.1’de yer aldığı gibidir.

**Grafik 4.1. Vergi Türleri İtibariyle İncelemelerde Tespit Edilen Matrah Farkı Dağılımları (2018)**

Kaynak: Vergi denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu: 46.

Buna göre 2018 yılında tespit edilen en fazla matrah farkı Katma Değer Vergisindeyken bunu sırasıyla Kurumlar Geçici ve Damga Vergisi takip etmektedir. KDV de tarhi istenilen vergi, toplam vergilerin %56,37 sini oluştururken, ÖTV %17,47 sini oluşturmaktadır.

4.6.2.2. Almanya’da Vergi Denetim Sonuçları

Avrupa Birliği’nde üyelerin menfaatlerinin korunması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında faaliyet gösteren OLAF, üye ülkelerin birbirleriyle ve dış ülkelerle yaptıkları ticaretlerin denetiminde ciddi yaptırımları olan bir denetim örgütüdür. Kayıt dışı ekonominin Avrupa Birliği’nde ortalama %16 civarında olması, ülkelerin kendi özelinde yapılan denetimler yanı sıra OLAF tarafından da standart bir denetime tabi olması olarak görülebilir.

Almanya’da federal ve eyaletlerde teşkilatlanan denetim elemanları, inceleyecekleri sektörlerde ve vergi türlerinde uzmanlaşmış kişilerden oluşmaktadır. Ayrıca denetim elemanlarının vergi kaçakçılığıyla ilgili yaptırım gücünün yüksek olması, gerektiğinde tutuklama yetkisinin bulunması, mükelleflerin vergi kaçırmasında caydırıcı bir etkiye sahip olmaktadır. Dolayısıyla Almanya’da kayıt dışı ekonomi oranlarının azlığından söz ederken denetim elemanlarının yetki ve görevlerinin geniş ve kapsamlı olması da önemli bir etken olmaktadır.

Almanya Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) tarafından 2018 de yayımlanan verilere göre 2017 yılı baz alınarak işletme büyüklükleri, inceleme sayıları ve incelenen işletmelerin oranı aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.9. Almanya’da Faal ve İncelenen İşletme Sayıları (2017)

İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜ	FAAL İŞLETME SAYISI	İNCELENEN İŞLETME SAYISI	İNCELEME ORANI(%)
BÜYÜK	186.339	40.668	21,8
ORTA	792.326	50.126	6,3
KÜÇÜK	1.191.438	39.031	3,3
EN KÜÇÜK	5.646.198	59.001	1
TOPLAM	7.920.418	191.787	2,4

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik 2018, 84

Yukarıdaki tabloya göre toplam mükelleflerin %2si olan büyük işletmelerin %21,8 i incelemeye tabi tutulurken bu oran en küçük işletmelerde %1 dir. Faal işletme sayısının 7.920.418 olduğu Almanya’da toplam mükelleflerin sadece %2,4 ü incelemeye tabi olmuştur.

2017 yılında yapılan denetimler sonucunda işletme büyüklüklerine göre bulunan matrah farkları ile incelenen işletme başına düşen matrah farkları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.10. Almanya’da Vergi İncelemelerinde Bulunan Matrah Farkları (2017)

İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜ	BULUNAN MATRAH FARKI (MİLYAR EURO)	İNCELENEN İŞLETME BAŞINA DÜŞEN MATRAH FARKI (EURO)
BÜYÜK	13,8	340.068
ORTA	1,3	26.913
KÜÇÜK	0,7	18.278
EN KÜÇÜK	0,9	14.673
TOPLAM	16,7	399.932

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik 2018, 84

Buna göre toplam mükelleflerin sadece %2sini oluşturan büyük mükelleflerin incelenmesi sonucunda 13.8 Milyar € tutarında matrah farkı tespit edilmiştir. Bu da denetlenecek mükelleflerin seçiminde ne kadar başarılı olduğunu ortaya koymaktadır.

2017 yılı itibariyle Almanya’da federal eyaletlerin vergi denetimlerinde toplam 13.651 vergi denetmeni görev yaparken bu denetçiler tarafından yapılan incelemelerde 16,7 Milyar Euro tutarında matrah farkı tespit edilmiştir. Dolayısıyla Almanya’da 2017 yılında yapılan vergi denetimlerinde bir inceleme elemanı başına 1.23 Milyon Euro matrah farkı düşmektedir.¹⁷¹

Aşağıdaki tabloda Almanya’da mükelleflerin büyüklüklerine göre kaç yılda bir incelemeye girdiklerini yer almaktadır.

Tablo 4.11. Almanya’da Yıllık Vergi İnceleme Döngüsü

İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜ	YILLIK İNCELENME DÖNGÜSÜ
BÜYÜK	4,58
ORTA	15,81
KÜÇÜK	30,53
EN KÜÇÜK	95,7

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik 2018, 84

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, büyük mükelleflerin her dört buçuk yılda bir, küçük mükelleflerin otuz yılda bir, en küçük mükelleflerin ise doksan beş yılda bir incelemeye tabi tutulması söz konusu olmaktadır.

4.6.2.3. ABD’de Vergi Denetim Sonuçları

Amerika Birleşik Devletlerinde vergilerin toplanması ve yönetimi konusunda yetkili birim olan IRS’te toplam 81.310 personel görev yapmaktadır. ABD’de faal mükellef sayıları yerine vergi dairesine verilen beyanname sayıları dikkate alınmış, mükelleflerin beyan ettikleri gelir

¹⁷¹ Bundesministerium der Finanzen, 2018: 84

dilimine göre küçük ve büyük şirketler olarak ayrılmıştır. IRS'e verilen beyanname sayıları ve inceleme oranları, beyan edilen gelir dilimlerine göre ayrılmış halde ayrıntılı olarak aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.12. ABD'de Vergi Dairesine Verilen Ve İncelenen Beyanname Sayıları (2017)

KÜÇÜK ŞİRKETLER	BEYANNAME SAYISI	İNCELENEN BEYANNAME SAYISI	İNCELEME ORANI(%)
250.000\$ altı	849.698	4.370	0,5
250.000\$-1.000.000\$	302.052	3.221	1,1
1.000.000\$-5.000.000\$	169.366	1.587	0,9
5.000.000\$-10.000.000\$	35.889	452	1,3
BÜYÜK ŞİRKETLER			
10.000.000\$-50.000.000\$	42.392	1.676	4
50.000.000\$-100.000.000\$	9.141	930	10,2
100.000.000\$-250.000.000\$	9.031	897	9,9
250.000.000\$-500.000.000\$	5.529	550	9,9
500.000.000\$-1.000.000.000\$	4.127	462	11,2
1.000.000.000\$-5.000.000.000\$	5.293	810	15,3
5.000.000.000\$-20.000.000.000\$	1.580	424	26,8
20.000.000.000\$ ve üstü	616	360	58,4

Kaynak: IRS 2017 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17datbk.pdf>, (erişim tarihi: 11.05.2019)

IRS tarafından gerçekleştirilen inceleme detaylarına bakıldığında küçük işletmelerin ortalama %1 oranında incelendiği görülürken 20 Trilyon \$ ve üstü gelir beyan eden mükelleflerin yarısından daha fazlası incelemeye tabi tutulmuştur.

Aşağıdaki tabloda ise yapılan incelemelerin türleri ve tarihi önerilen vergi tutarları yer almaktadır.

Tablo 4.12. ABD'de Saha Ve Uyum İncelemeleri (2017)

KÜÇÜK ŞİRKETLER	İNCELENEN BEYANNAME SAYISI	TOPLAM TARHİYAT(BİN \$)	SAHA İNCELEMESİ	SAHA İNCELEMESİ SONUCUNDA ÖNERİLEN TARHİYATLAR (BİN \$)	YAZIŞMA YOLUYLA (UYUM) İNCELEME	YAZIŞMA YOLUYLA (UYUM)İNCELEME SONUCU ÖNERİLEN TARHİYATLAR (BİN \$)
250.000\$ altı	4.370	211.543	4.278	145.530	92	66.013
250.000\$-1.000.000\$	3.221	126.306	3.157	124.360	64	1.946
1.000.000\$-5.000.000\$	1.587	68.034	1.495	67.934	92	100
5.000.000\$-10.000.000\$	452	87.234	414	87.196	38	38
BÜYÜK ŞİRKETLER						
10.000.000\$-50.000.000\$	1.676	158.539	1.585	157.494	91	1.045
50.000.000\$-100.000.000\$	930	75.333	887	75.327	43	6
100.000.000\$-250.000.000\$	897	80.355	842	80.256	55	99
250.000.000\$-500.000.000\$	550	102.312	483	101.675	67	637
500.000.000\$-1.000.000.000\$	462	320.069	413	319.695	49	374
1.000.000.000\$-5.000.000.000\$	810	1.734.213	737	1.727.235	73	6.978
5.000.000.000\$-20.000.000.000\$	424	3.456.110	381	3.454.706	43	1.404
20.000.000.000\$ ve üstü	360	11.062.170	331	10.444.398	29	617.772
TOPLAM	15.739	17.482.218	15003	16.785.806	736	696.412

Kaynak: IRS 2017 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17datbk.pdf>, (erişim tarihi: 11.05.2019)

Yukarıdaki verilerden de anlaşılacağı üzere incelemeye tabi tutulan beyanname sayısı 15.739 iken bu beyannamelerin incelenmesi sonucunda 17,4 Milyar \$ tutarınca vergi tarhiyatı

önerilmiştir. İncelemelerin %96'lık kısmı saha incelemesi olarak gerçekleşmiş, bu incelemelerden toplamda 17,4 Milyar \$ vergi tarh edilmiştir. Beyan edilen gelir dilimlerine göre bakıldığında 250.000 \$ ve altı gelir elde eden mükelleflerin vergi dairesine verdiği 4.370 adet beyannamenin 92 adedi mükellefe tebligat göndermek suretiyle uyum incelemesi yapılmıştır. Aynı şekilde 10.000.000\$ ve üstü gelir beyan edilen 1676 adet beyannamesinin 1585 adedi vergi müfettişleri tarafından sahada inceleme yapılmış, 91 adedi ise uyum incelemesine tabi tutulmuştur. Saha incelemesinde 15.003 adet beyanname üzerinden 16,7 Milyar \$ vergi tarhiyatı önerilmiş, uyum incelemesinde ise 736 adet beyanname üzerinden yaklaşık 7 Milyon \$ vergi tarhiyatı önerilmiştir.

4.6.2.4. Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Denetim Sonuçlarının Analizi

Türkiye, ABD ve Almanya'da bulunan kayıt dışı ekonomi oranlarına ve gerçekleştirilen vergi denetim rakamlarına önceki bölümde yer verilmişti. Buna göre Kayıt dışı ekonomi oranının ortalama olarak Türkiye'de %28, ABD'de %8 ve Almanya'da %14 civarında olduğunu söylemek mümkündür.

Bu ülkelerin vergi birimlerine baktığımızda; Türkiye'de Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu, Almanya'da AB'ye bağlı OLAF ve Maliye Bakanlığına (Bundesministerium der Finanzen) bağlı Yüksek Maliye Teşkilatı ve ABD'de Hazine Bakanlığına bağlı İç Gelir Servisi (IRS) tarafından vergi denetimleri yapılmaktadır.

ABD ve Almanya'da federal bir siyasi yapı bulunurken denetim birimleri merkezde ve eyaletlerde görev bölüşümü yapmaktadır. Türkiye'de ise mali tüm denetimler Maliye Bakanlığı sorumluluğunda olup merkez ve taşra birimlerince gerçekleştirilmektedir.

Ülkelerin siyasi yapısından kaynaklanan farklılığın yanısıra mükellefleri sınıflandırma biçimi de farklılık göstermektedir. Türkiye'de mükellefler gelir, kurumlar, KDV gibi vergi türleri itibariyle sınıflandırılırken Almanya'da beyan edilen vergi dilimlerine göre belli tutar aralığındaki mükellefler en küçük, küçük, orta ve büyük işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. ABD'de ise mükellef bazında değil beyanname bazında bir sınıflandırma vardır. Buna göre 10 Milyon \$ a kadar gelir beyan edenler küçük şirketler olarak adlandırılırken bu tutar ve üstünde gelir beyan edenler büyük işletmeler olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye'de vergi türleri itibariyle sınıflandırma yapılması, bir kişinin birden fazla vergi türünde mükellefiyet tesis ettirmesi nedeniyle kıyaslama açısından farklılık

oluşturabilmektedir. Yine ABD’de mükellef yerine beyanname sınıflandırması yapılması birebir karşılaştırma imkanı vermemektedir.

2018 yılı verilerine göre Türkiye’de farklı vergi türleri itibariyle faal olarak toplam 5.7 milyon vergi mükellefi bulunmaktadır. Bunların %82’si ise gerçek kişilerden oluşurken, %47,5’i gelir ve kurumlar vergisi mükellefidir.

2017 yılı verilerine göre Almanya’da faal işletme sayısı 7,9 Milyon olup bu işletmelerin %70’i en küçük işletmelerden oluşmaktadır. Büyük işletmeler ise toplam işletmelerin sadece %2’sini oluşturmaktadır.

2017 yılı verilerine göre ABD’de ise vergi dairesine verilen beyannemelerin toplamı 1.4 milyondur. Bu beyannameler yıllık geliri 10 Milyon Dolara kadar olan küçük şirketler toplam beyanname sayısının %94’ünü oluşturmaktadır. En yüksek vergi dilimine giren (20 Trilyon \$ ve üstü) büyük işletme grubu ise toplam işletmelerin %0,04’ünü oluşturmaktadır

Türkiye’de 2018 yılında yapılan denetimlerde GİB ve VDK tarafından yapılan denetimlerde toplam 48.460 mükellef incelemeye tabi tutulmuş, bu incelemeler sonucunda 38,8 Milyar TL matrah farkı tespit edilmiştir. Buna göre incelenen mükellef başına 800 bin TL matrah farkı düşerken, denetim elemanı başına 3,1 Milyon TL düşmektedir. Tarh edilen toplam vergi tutarı 8,8 Milyar TL iken, GMSİ hariç gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin inceleme oranı %1,63’tür.

Almanya’da ise 2017 yılında incelenen tüm işletmelerde 16,7 Milyar Euro matrah farkı tespit edilmiştir. İncelenen işletme başına düşen matrah farkı 400 Bin Euro iken bunun %85 i, toplam işletmelerin %2 sini oluşturan büyük işletmelerden elde edilmiştir. İnceleme elemanı başına düşen matrah farkı ise 1,2 Milyon Eurodur.

ABD’de IRS tarafından 2017 yılında gerçekleştirilen inceleme detaylarına bakıldığında 17 Trilyon \$ tutarında vergi tarh edilmiştir. Küçük işletmelerin ortalama %1 oranında incelendiği görülürken beyan edilen gelir arttıkça inceleme oranının da paralel olarak arttığı anlaşılmaktadır. Buna göre 2017 yılında 5 Trilyon \$ ile 20 Trilyon \$ arasında gelir beyan eden her dört mükelleften biri nezdinde inceleme yapılmışken, 20 Trilyon \$ ve üstü gelir beyan eden mükelleflerin % 58,4 ü incelemeye tabi tutulmuştur.

ABD’de gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, mükellef odaklı denetim yapılmasının yanı sıra bu denetimlerde teknolojik imkanlardan da yararlanılmaktadır. Ayrıca incelenecek

mükellef ve sektörlerin doğru olarak seçilmesi yapılan denetimlerin etkinliğini arttırmaktadır.¹⁷²

Almanya ve ABD'ye bakıldığında, incelemelerin daha çok büyük mükellefler üzerinde yapıldığı ve matrah farklarının büyük bir oranının bu mükelleflerde tespit edildiği görülmektedir. Bu ülkelerde özellikle belli tutar üzerinde gelir beyan eden mükelleflerin koşulsuz şartsız vergi denetimine tabi olması bunun en büyük sebebidir. Ülkemizde ise siyasi otoriterin vergi denetimlerine müdahale etmesi nedeniyle büyük mükelleflerin incelenmesi pek mümkün olamamaktadır.

Türkiye'de vergi denetiminde görev yapan yaklaşık 9 bin personel bulunmakta iken Almanya da 13,6 bin, ABD'de ise 81,3 bin denetim personeli görev yapmaktadır. Ayrıca bu ülkelerde her eyaletin kendine özgü denetim birimlerinin bulunması, hatta mahalle mahalle teşkilatlanması, sıkı bir vergi denetimini yapıldığını göstermektedir.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında vergi denetimlerinin başarılı olması için incelenecek mükelleflerin nasıl seçildiği de önemlidir. Almanya'da kayıt dışı ekonominin dünya ortalamasına göre az olmasının nedenlerinden biri de incelenecek mükellefler seçiminde kullanılan sistemdir. Convera's RetrievalWare adı verilen özel yazılım programı ile risk analizi yapılarak belirlenen mükelleflerin incelenmesi neticesinde yüksek vergi kaçağı tespit edilmektedir.¹⁷³

Elektronik ortamda beyanname verilmeye 1985 yılında başlanan ABD'de incelenecek mükelleflerin tespitinde teknolojik yazılımlardan yararlanılması, vergi denetimlerinin başarılı olmasını sağlamaktadır. DIF, UI DIF gibi risk analiz programları ile daha fazla mükellef incelemek yerine mükelleflere verilen puanlarla inceleme önceliği oluşturulması, denetim birimlerinde dosya yükünün azaltılarak vergi kaçırma potansiyeli olan mükelleflerin incelenmesinde önemli bir rol oynamıştır.

Türkiye'de elektronik ortamda beyannameler 2005 yılından itibaren verilmeye başlanmıştır. VDK-RAS ve MBR adı verilen risk analiz sistemlerinin kullanımına da diğer ülkelere daha geç geçildiği görülmektedir. Yeni iş yerlerinin açılması ve farklı iş kollarının artması, özellikle e-ticaret sitelerinin yaygınlaşması sonucunda yapılacak denetimlerde teknolojinin kullanılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Ayrıca 2011 yılında denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesinden sonra denetim sisteminin yerleşmesi biraz zaman almıştır.

¹⁷² Kol, 2019: 117

¹⁷³ Şaan, 2008: 93

Her ne kadar kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik programlar hayata geçirilse de, son yıllarda getirilen af kanunları mükelleflerin denetimini engellemektedir.

Vergi denetimlerinin etkinliğini sağlamada bir diğer konuda mükelleflerin vergiye uyumudur. ABD’de mükellef ve idare arasında yazışma-tebligat yoluyla yapılan uyum incelemeleri kapsamında tespit edilen küçük maddi hatalar düzeltilmesi için mükellefe bildirilmektedir. Böylece tüm gelirlerini beyan eden ancak beyannamede şekil şartlarına uymayan mükellefler nezdinde ayrıca derinlemesine bir inceleme yapılmamaktadır. Uyum incelemeleri, mükelleflerin vergiye uyumunun, vergi ahlakı ve bilincinin geliştirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Almanya’da beyannamelerin vergi mükellefleri tarafından vergi dairesine verildiği ilk aşamada bulunan maddi hataların sınırlı da olsa vergi dairesi çalışanlarınca re’sen düzeltilmesi, mükelleflerin vergi idaresine güvenini arttırdığı da ortadadır. Ayrıca vergi mükelleflerinin haklarının yasal düzenlemelerle korunması da vergi idaresi ve mükellefler arasındaki bağı güçlendirmektedir. Vergi otoritelerine güven duyan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu, vergi bilinci ve ahlakının artmasına, dolayısıyla beyannamelerin hata ve eksik oranının azalmasına neden olmaktadır. Bu da Almanya’da kayıt dışılığı azalmasında etkenlerden biri olmaktadır

Türkiye’de ise mükelleflerin vergiye uyumu kapsamında böyle bir uyum incelemesi bulunmamakta olup mükellefler beyan ettikleri gelirlerinden zamanaşımı süresi olan beş yıl boyunca sorumlu olup, incelemeye tabi olduklarında bu beyannamelere bakılmaktadır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde anlatıldığı üzere gelir dağılımında adaletsizliğin olması, yüksek enflasyon ve işsizlik oranlarının bulunması, ekonomik krizler, mükelleflere tanınan istisna ve muafiyetler ile vergi kanunlarının ve vergi dairesi uygulamalarının karmaşıklığı gibi kayıt dışı ekonomiye neden olan unsurlara ülkemizde sıklıkla karşılaşılmaktadır. Avrupa ve ABD’den alınan uygulama örnekleri ile vergi denetim sisteminin geliştirilmesi ile kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetimi etkinliği sağlanabilir.

4.6.3. Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Türk Vergi Sisteminde çok sayıda kanun, tebliğ, genel tebliğ, sirkü ve özelge bulunmaktadır. Tüm bunların yanında mükerrer ve geçici maddeler ile kanunları uygulamakla sorumlu tutulan mükelleflerin, defter tutup beyanname düzenleyen muhasebeci/mali

müşavirler ile bu defter ve beyannamelerin vergi kanunlarına uygunluğu denetleyen denetim elemanlarının işlerini zorlaştırmaktadır.

Vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin çokluğu ile istatistiksel olarak her üç yılda bir getirilen vergi afları¹⁷⁴ mükelleflerin vergiden kaçınmasına neden olmakta, dolayısıyla vergi denetiminin gelir dağılımında adaleti sağlama amacına ters düşmektedir.

Diğer bir sorun ise Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişlerinin zorlu eğitim süreçleri, turneler ve ağır sınav şartları altında bir yandan kendilerini yetiştirmeye çalışması bir yandan da verilen görevleri yerine getirmeye çalışmasıdır.¹⁷⁵ Ayrıca seçim dönemlerinde idare tarafından inceleme yapılmaması konusunda baskı yapılması ile süresinde bitmesi gereken denetim işlemlerinin aksatılması, bu nedenle ilgili dönem kamu gelirlerinin zamanaşımına uğramasına neden olabilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için etkin bir vergi denetimi olmalıdır. Denetim ne kadar etkin olursa, vergiden kaçınma eğilimi o kadar azalır. Vergi denetimi vergi kanunlarını uygulamayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe, kayıt dışı ekonominin ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek mümkün değildir.¹⁷⁶

ABD ile kıyaslandığında Türkiye’de vergi denetim elemanlarının sektörel bazda değil mükellef bazında inceleme yapması yapılan denetimlerin etkinliğini azaltmaktadır. Müfettişlerin farklı sektör ve vergi türlerinde uzmanlaşarak hakim olduğu konular üzerinde denetim yapması, inceleme sonuçlarını daha verimli hale getirecektir.

Ayrıca denetim elemanlarına buldukları matrah farkları üzerinden prim verilmesi de denetimlerde etkinliği arttıracaktır. Bir denetim elemanı incelediği mükellefin evraklarını detaylı incelemekte serbest olduğu gibi yüzeysel bir inceleme ile elde ettiği bulgular üzerinden vergi ve ceza önerebilmektedir. Fazla iş yükü ve sınırlı inceleme süresinin olması nedeniyle bu elemanlara verilecek teşvik primleri, denetimlerin daha özenli olmasına vesile olacaktır. Bu primlerin suistimale açık olması nedeniyle, doğrudan maddi bir karşılık yerine yıl içinde yapılacak puanlama usulü performans değerlendirilmesinde dikkate alınabilir.

Bir diğer nokta, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı VDK’nın yürütmenin emrinden çıkarılarak sayıştay gibi bağımsız bir yapı haline getirilmesidir.¹⁷⁷ Denetimlerin siyasi baskıdan uzak, nesnel ölçütlerle ve tarafsızca uygulanması vergi sisteminin kuvvetlendirilmesi açısından önem arz etmektedir.

¹⁷⁴ <http://www.hurriyet.com.tr/3-yilda-bir-vergi-affi-26550684>, (Erişim tarihi: 10.03.2018)

¹⁷⁵ Ergen ve Kılınçkaya, 2014:283

¹⁷⁶ Aydemir, 1995: 234.

¹⁷⁷ Yılmaz, 2018: 120

Uzlaşma komisyonu müessesesi de vergi denetimlerinin etkinliği olumsuz yönde etkileyen bir uygulamadır. Bu komisyon, denetim sonucu mükellefle ile yaşanan uyuşmazlıkların giderilmesini amaçlamaktadır. Amaca bakıldığında mükellef odaklı bir uygulama olarak belirtilse de gelinen noktada bu komisyonun; daha çok tarh edilen vergiler ve kesilmesi öngörülen cezaların indirimini sağladığı algısı yerleşmiştir.¹⁷⁸ Uygulamada herhangi bir kanun ya da yönetmelik gereği olmaksızın, uzlaşmaya giren her mükellefe kesilecek cezaların %90-95 oranında indirimine gidildiği, hatta bazen vergi aslının dahi düşürüldüğü görülmektedir.

Vergi mevzuatının sade, basit ve anlaşılabilir hale getirilmesi, istisna ve muafiyetlerin kapsamının daraltılması ile eşit ve adaletli bir vergi sistemi oluşturulmalıdır. Özellikle büyük işletmelere tanınan istisna ve muafiyetler nedeniyle küçük ve orta büyüklükteki işletmeler üzerinde oluşan haksız rekabetin azaltılması gerekmektedir.

Müfettişlerin, elektronik uygulamalar ile mükelleflere ait her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilmesi ve vergi dairesi otomasyonlarının tüm resmi kurumlarla entegre edilmesi gerekmektedir. Hali hazırda kullanılan otomasyon sistemi ile banka hesaplarına erişim izni sınırlı da olsa verilirken, tapu kayıtlarının entegrasyonunun 1-2 yıl geriden gelmesi denetimlerin verimliliği düşürmektedir.

Günümüzde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ve kullananların vergi sisteminin açıklarından yararlandığı görülmektedir. Örneğin düzenlenen bir faturadaki iş ve işlemlerin doğruluğunun tespiti ancak vergi denetimleri ile yapılmaktadır. Bu denetimlerde faturaların gerçekten bir mal veya hizmet alımında kullanılıp kullanılmadığına, belli bir tutar üzerindeki fatura bedelinin banka ve resmi kurumlar aracılığıyla yapılıp yapılmadığına bakılmaktadır. İncelemelerin geçmiş yılları kapsadığı düşünüldüğünde faturada belirtilen mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığının tespiti neredeyse imkânsızdır. Bu nedenle incelemeler sadece banka ve resmi kurumlardan istenen dekontlar veri alınarak yapılmaktadır. Sahte fatura düzenleyicileri, belli bir komisyon karşılığında düzenledikleri faturaya istinaden hazırladıkları paraları, kullanıcılar üzerinden banka yoluyla kendi hesaplarına geçirerek ödeme yapılmış gibi sistemi kandırmaktadırlar. Bu faaliyetlerin tespiti ise ancak bankalar ve vergi idaresi otomasyonunun entegrasyonu sayesinde mümkün olacaktır.

Hali hazırda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan internet vergi dairesi hizmeti mükelleflerin vergi dairesine gitmeden internet üzerinden vergi işlemlerini yürütmesini

¹⁷⁸ Önal Konukçu ve Debi, 2011: 225

sağlamaktadır. Bu hizmetin geliştirilerek kullanımını yaygınlaştırılması ile vergi dairelerinde oluşan yoğunluk azalacak, vergi tahsilatı, yoklama, mükellefiyet tesisi gibi işlemler daha hızlı sürede sonuçlandırılabilir.

Beyannamelerin vergi dairesine verilmesinden sonra uyum incelemesine tabi tutularak maddi hataların düzeltilmesi, mükellef açısından ileride daha yüksek cezalarla karşılaşmasını önlerken inceleme elemanlarının da vergi kayıp ve kaçaklarına daha fazla zaman ayırmasını sağlayacaktır.

Asgari ücretli personeller üzerindeki vergilerin kaldırılması, işkur aracılığıyla verilen SGK teşvik primlerinin artırılarak iş gücü maliyetlerinin düşürülmesi, kayıtlı bir ekonomiye geçişi hızlandırılacaktır. Bir işçinin maaşı, net ücrete ilave olarak işçi adına işveren tarafından ödenen vergi ve SGK primlerinden oluşmaktadır. Mevcutta verilen SGK teşvik primlerinden yararlanılması için geçmiş borçlarının bulunmaması ve SGK primlerinin düzenli olarak ödenmesi şartı bulunmaktadır. Bu teşvik primlerinin artırılması hem işverenlerin kayıtlı işçi çalıştırmasına teşvik ederken hem de primlerini zamanında ve düzenli ödeyen mükellefler ödüllendirilmesini sağlamaktadır.

Ayrıca vergi yükünün ekonomik ve mali politikalar ile tabanının genişletilmesi, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının azaltılarak gelir dağılımında adaletin sağlanması da refah içinde yaşayan bireylerin kayıt dışı ekonomik faaliyetlerinin azalmasını sağlayacak, vergi denetimlerinin verimliliğini artıracaktır.

SONUÇ

Ekonomik ve ticari faaliyet gösteren mükellefler, bir takım faaliyetlerini kayıt dışı bırakmak suretiyle bu faaliyetlerini kamu otoritelerinden saklamaktadırlar. Kayıt dışı bırakılan bu faaliyetlerin tümüne kayıt dışı ekonomi adı verilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin mali ve ekonomik nedenler başta olmak üzere sosyal ve siyasal etkenlere bağlı olarak pek çok nedeni vardır. Bunlardan bazıları; dolaylı ve dolaysız vergilerin mükellefler üzerinde oluşturduğu vergi yükü ve buna bağlı olarak gelir dağılımında oluşan adaletsizlik, ekonomide yaşanan yüksek enflasyon, krizler ve istikrarsızlıklar, ekonominin neredeyse tamamını oluşturan küçük işletmelerin varlığı, vergi idaresinin uygulamaları ve vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi muafiyet ve istisnalarının fazla olması, yapılandırma adı altında af kanunlarının çıkarılması ve internet ortamında yapılan satışların denetimden uzak olmasıdır.

Kayıt dışı ekonominin boyutlarını ölçmede birbirinden farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bunlar, mikro veriler kullanılan doğrudan yöntemler, makro veriler ve istatistiksel hesaplamaların yer aldığı dolaylı yöntemler ve ekonomik göstergeler ile bunlara neden olan etkenlerin bir arada değerlendirildiği MIMIC yaklaşımıdır.

Her ne kadar kullanılan yöntemler fazla olsa da istatistiksel verilerin eksikliği ve farklı ölçüm yöntemlerinin kullanılması nedeniyle sonuçlar da birbirini tutmamaktadır. Ancak yapılan uluslararası araştırmalara göre OECD ülkelerinin ortalamasının %16, AB ortalamasının %18 bandında olduğu görülmektedir. ABD’de %8’lik bir oran ile kayıt dışı ekonominin en az olduğu ülkelerden biri olurken bu oranın Almanya’da %15, Türkiye’de ise %28 civarında olduğu anlaşılmaktadır. Kayıt dışı ekonominin en çok olduğu ülkelerden Azerbaycan ile Peru’nun ise %50’nin üzerinde kayıt dışı ekonomisi bulunmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi oranlarının azaltılması için öncelikle kayıt dışı ekonomiye neden olan etkenler iyi analiz edilmeli, bu etkenleri tamamen giderecek çözüm arayışlarında bulunulmalıdır. Daha sonra ise kayıt dışı ekonomi ile mücadele için etkin vergi denetimleri gerçekleştirilmelidir.

Vergi denetimi, beyana dayalı vergi sisteminde mükelleflerin bilerek veya hata ile beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin vergi kanunlarına uygun bir şekilde incelenerek kayıt altına alınmasıdır. Türkiye’de vergi denetimi; yoklama, inceleme, bilgi verme, arama ve iç denetim (teftiş) şeklinde iken, ABD’de vergi denetimi; saha ve uyum incelemesi olarak ayrılmaktadır.

Ülkelerin siyasi yapısı, kurumların örgütlenme biçimi farklı olsa dahi kayıt dışı ekonomi ile mücadele eden denetim birimleri bulunmaktadır. Türkiye’de vergi denetimleri Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın sorumluluğunda olup Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) ve Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK) tarafından gerçekleştirilmektedir.

Avrupa Birliğine üye ülkelerin birbirileri ve dışarıdan yaptıkları ticaretlerde vergi kayıp ve kaçaklarını denetleyen Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (OLAF) bulunurken, üye ülkelerin her birinde farklı teşkilat yapıları ile birlikte vergi denetim birimleri bulunmaktadır. Almanya’da vergi denetim birimleri Maliye Teşkilatı, Federal ve Eyalet Maliye Bakanlıkları, Yüksek Maliye Müdürlükleri ve eyaletlerin vergi daireleri olarak üç kademedir oluşmaktadır.

Fransa’da Büyük ölçekli mükelleflerin vergi denetimleri DVNI (Direction des Verifications Nationales et Internationales) tarafından ulusal düzeyde, orta ölçekli mükelleflerin denetimleri DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales) tarafından bölgesel düzeyde ve küçük ölçekli mükelleflerin denetimleri ise DSF (Direction des Services Fiscaux) tarafından şube müdürlüğü olarak yerel düzeyde gerçekleştirilmektedir. DNEF (Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales) adı verilen kurum da ulusal düzeyde vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında faaliyet göstermektedir.

İngiltere’de vergi denetimleri Maliye Bakanlığı’na bağlı İç Gelir ve Gümrük idaresi (HMRC - Her Majesty Revenue & Customs.) sorumluluğunda iken İtalya’da Kamu Mali Denetim Birimi (Ispettitivi Di Finanze Pubblica) tarafından gerçekleştirilmektedir.

Kayıt dışı gelir elde eden, ekonomik ve ticari faaliyetlerini kamu otoritelerinden saklayan mükelleflere uygulanacak vergi denetimleri ile devletin mahrum bırakıldığı vergi gelirleri tahsil edilmiş olmaktadır. Ayrıca denetlenme endişesi taşıyan diğer mükellefler üzerinde caydırıcı etki yaratarak vergi kaçırmanın maliyeti arttırılmaktadır

ABD, Almanya gibi kayıt dışı ekonomi oranının diğer ülkelere göre az olmasının altında vergi denetimlerinin fazla olmasından ziyade etkin ve başarılı vergi denetimleri bulunmaktadır. Etkin vergi denetiminde; sektör ve vergi türleri ile uzmanlaşmış denetim elemanlarının geniş ve kapsamlı yetkilere sahip olması, denetlenen mükellefler tarafından caydırıcı bir unsur olarak görülmesini sağlamaktadır.

Bu ülkelerde mükelleflerin gerek beyannamelerini vergi dairesine verdikleri ilk aşamada, gerekse daha sonra yapılan denetimlerde, hatayla veya bilerek yaptığı yanlışlar

düzeltilerek beyan edilmeyen/eksik beyan edilen gelirlerin bulunması ancak vergi denetimleri ile mümkündür.

Risk analiz programları ile incelenecek mükelleflerin seçilmesi, daha çok mükellefin incelenmesinden ziyade etkili bir denetim sistemini getirecektir. ABD’de olduğu gibi mükelleflere puanlar verilmesi, öncelikle incelenecek mükelleflerin tespitini kolaylaştıracaktır.

Denetim elemanlarının kaliteli ve uygulamaya yönelik eğitimler ile yetiştirilmesi, uygulamada yapılan hataların da önüne geçecektir. Ayrıca fazla iş yüküne sahip olan müfettişlere, yaptıkları incelemeler kapsamında verilecek teşvik primleri, incelemelerin daha özenli olmasına ve vergi gelirlerinin artırılmasını sağlayacaktır.

Vergi Denetim Kurulu’nun Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinden çıkarılarak Sayıştay gibi bağımsız bir yapıya sahip olması, yapılacak denetimlerin siyasi baskıdan uzak ve tarafsız uygulanmasını sağlayacaktır.

Uzlaşma komisyonunun vergi ve cezaların indirim müessesesi olmaktan çıkarılarak amacına uygun olarak uyuşmazlıkları çözmesi gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükelleflere kesilecek cezaların indirilmesi, yapılan denetimlerin verimliliğine gölge düşürmektedir. Ayrıca, vergi cezalarının arttırılarak caydırıcı bir etkiye sahip olması, denetimlerin etkinliğini arttıracaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen internet vergi dairesi hizmeti geliştirilerek mükelleflerin vergi dairesine gitmeden iş ve işlemlerini gerçekleştirmesi yaygınlaştırılmalıdır. Ayrıca e-defter, e-yoklama gibi internet üzerinden kullanılan uygulamaların artırılması da vergi denetimlerinin etkinliğini arttıracaktır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu kapsamında teşvik edici uygulamalar ve mükelleflerin haklarının yasal düzenlemelerle güvence altına alınması, okullarda verilecek eğitimlerle vergi bilincinin aşılması da vergi denetimlerinin etkin ve başarılı olmasında önemli bir etken olacaktır.

Ülkemizde vergi mevzuatının karmaşıklığı, zamanında vergi ödemeyenlerin ödüllendirilmesi, ödeyenlerin ise cezalandırılması olarak vergi aflarının gündeme gelmesi ve denetim elemanlarının yetiştirilmesinde yaşanan sorunlar nedeniyle vergi denetimlerinde sorunlar yaşandığı görülmektedir. Vergi mevzuatının karmaşıklığının giderilerek basit, sade ve anlaşılabilir olması, istisna ve muafiyetlerin kapsamının daraltılarak eşit ve adaletli bir vergi sistemi getirilmesi, vergi denetimlerinde etkinliği arttıracaktır.

Vergi Denetimi kayıt dışı ekonomi ile m¼cadelede ¼nemli bir etkindir. Ancak bunun yanında kayıt dışı ekonomi ile m¼cadelede vergi oranlarının d¼ř¼r¼lmesi ve vergi y¼k¼n¼n tabana yayılması ile ilgili ¼alıřmalar yapılmalı, vergi kanunları basit ve anlaşılabilir hale getirilmeli, istihdam edilenlerin mali y¼k¼leri azaltılmalı, toplumda vergi bilinci ve ahlaki geliştirilerek siyasi mekanizmanın da bu s¼re¼te kararlılık g¼stermesi ¼nem arz etmektedir.



KAYNAKÇA

- Acar, İ. (2015). “Türkiye’de Gelir Dağılımı”. *Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 4:8.
- Akbulak, Y. ve Tahtakılıç A.K. (2003). “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”, *Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 40(468): 17-41.
- Akarsu, Ü. Ve Aydın, M. (2015). “Ekonomik Krizlerde Kayıt Dışı Ekonomi: Seçilmiş Bazı Ülkeler İle Türkiye Değerlendirmesi”. *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13:3. Çanakkale.
- Aktan, C. (1999). “Ağır Vergi Yüğü Ve Yeraltı Ekonomisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 125
- Aktan, C., Dileyici, D. ve Vural, İ.Y (2006): “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Atılgan, H. (2004). “Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi”, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Akbay, M. (1990) “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, *Maliye ve Gümrük Bak. Araştırma ve Planlama Kurulu*, Ankara.
- Aslanoğlu, S. Ve Yıldız S. (2007). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları Ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 6:134.
- Ay, A., Erdoğan S., Ve Sugözü, İ.H. (2014). “Türkiye’de Vergi Yükünün, Enflasyonun Ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012)”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı, 2014:23-32. Konya
- Aydemir, Ş. (1995). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları*, İstanbul.
- Aydın M.B. (2006). “Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı – 7”. *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 15 Mayıs 2006
- Baldemir, E., Gökalp M.F Ve Avcı, M. (2005). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Mımcı Modeli İle Tahminlenmesi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 2: 231-243
- Baran, T. (2008). “Türkiye ve AB’de Vergi Denetimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 31:237
- Beşel, F. Ve Gürdal, T. (2017). “Almanya Ve Fransa’da Vergi Denetimi”, *2nd International Congress On Political, Economic And Social Studies (ICPESS)* , 19-22 Mayıs 2017, Sarajevo / Bosnia

- Beşel, F. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği*, Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Biniş M. Ve Arslan M. (2014). “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20 Mayıs 2014, Antalya
- Bundesministerium der Finanzen (2018), “*Datensammlung zur Steuerpolitik*”. Almanya.
- Binbirkaya, İ. (2006), *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Berksoy, T. (1984). *Gelismekte Olan Ülkelerde Vergi Gayreti*, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Bilen, A. (2008). “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Bir Anket Çalışması: Doğu Anadolu Bölgesi Örneği”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak 24 :135.
- Candan, M. (2007). *Kayıt Dışı İstihdam, Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı Ve Toplumumuz Üzerindeki Sosyo-Ekonomik Etkileri*, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Ankara.
- Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2013). *Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018*, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi Dairesinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Çetintaş, H. ve Vergil, H. (2003). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4:1. Zonguldak.
- Çoruhlu Kamalıoğlu, N.(2014). *Kayıt Dışı İstihdam Ve Türkiye’de Uygulanan Mücadele Politikalarının Değerlendirmesi*, Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Değirmendereli, A. (2015), “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4: 37
- Derdiyok, T. (1993). “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini”, *Türkiye İktisat Dergisi*, Tobb Yayını, 13.
- Elgin, C. Ve Öztunalı, O. (2012). “Shadow Economies Around The World: Model Based Estimates”, *Boğaziçi Üniversitesi Ekonomi Bölümü Dergisi*, İstanbul.
- Ercan, M. (2006). *Kayıtdışı Ekonomi Ve Hızlı Tüketim Malları Sektörü*, Nurol Matbaacılık, Ankara.

- Gediz Oral B., Arpazlı Fazlılar T. Ve Koç Ö.E. (2015). “Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2015, 20:2,119-149. Isparta
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007). *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı. Ankara
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2015) *Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2014-2018)*. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2018). *Gelir İdaresi Başkanlığı Faliyet Raporu*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara.
- Gökçe, C. (2006). *Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kiyi Bankacılığı Ve Türkiye Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Gönnetlioğlu, H. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi: Nedenleri, Boyutları Ve Türkiye Örneği*, Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya
- Güler H. Ve Toparlık H. (2018a). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerindeki Etkisi”, *İstanbul İktisat Dergisi*, 68:2018/1,161-179, İstanbul.
- Güler H. Ve Toparlık H. (2018b). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü Ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2018:11(1), 209-220
- Güloğlu, T. (2005). “*Türkiye’de Kayıtdışı İstihdam Gerçeğine Bir Bakış*”, Ithaca, NY: Cornell University, School of Industrial and Labor Relations, International Programs.
- Güran, M.C. (1997) “Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 194: 96-118
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-nedir>,(Erişim tarihi: 01.04.2019)
- Hazman, G. (2011). “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16:1, 205-216.
- Işık, N. ve Acar , M. (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar Ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, Kayseri.
- Karaarslan, E. (2010). “Kayıt Dışı İstihdam ve Neden Olduğu Mali Kayıpların Bütçe Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği.” *Mali Hizmetler Derneği Yayın*, No: 7, Ankara.

- Karyağdı N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde İnceleme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara
- Kaleli, E. (2015). *Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Gelirleri Ve Ekonomi Üzerine Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Kesikoğlu, F. Ve Akalın, G. (2007). “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi Ve Büyüme İlişkisi”, *Zkü Sosyal Bilimler Dergisi*, 3:5. Zonguldak.
- Kıldış, Y. (2000). “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu Ve Çözüm Önerileri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 2:2, İzmir.
- Kılınçkaya L. ve Ergen Z. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi Ve Sistemin Aksaklıkların Değerlendirilmesi”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 2014:1
- Kımay, B. (2010). *Dünya’da ve Türkiye’de Gelir İdarelerinin Yapılanması, Etkinliği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyetleri Ve Sorumlulukları*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Kırcı, N. (2006). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini: Ekonometrik Bir Yaklaşım*, Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kol, N. (2019). “Türkiye’deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: ABD Örneği”, *Vergi Raporu Dergisi*, 132: 113-121
- Kök, R. Ve O. Şapçı (2006). “Kayıtdışı Ekonomi Ve Türkiye Ekonomisi’ndeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi”, *International Confrence On Economics*, 11–13 Eylül, Ankara.
- Kumkale, R. (2014). Vergisel Sorunların Kökenleri Ve Ekonomiye Etkisi, *Terazi Hukuk Dergisi*, 659-675
- Kuştepelı, Y ve Halaç, U. (2004). “Türkiye’de Genel Gelir Dağılımının Analizi ve İyişleştirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6:4, İzmir.
- Maliye Bakanlığı, (2013). “2013 yılı Faaliyet Raporu”. Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Merter, M.E (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yöntemi*, Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Oğuztürk, B.S Ve Ünal, E.K (2015) “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi*, 7:13.
- Önder, M. (2012). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Öneriler*, Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

- Önal-Konukçu, Ö., DEBİ (2011). *Türkiye’de Ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi Ve Analizi*, Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Pazarlıoğlu, M. V. ve Çevik, E. (2005). “Ratchet Model Uygulaması: Türkiye Örneği”, 7. *Ulusal Ekonometri Ve İstatistik Sempozyumu*, 26-27 Mayıs 2005, İstanbul.
- Sandalcı U. Ve Sandalcı İ. (2017). “Vergi Ahlakı Ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: Oecd Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme”. *Sakarya İktisat Dergisi*, 6:1, 2017, 70-93
- Savaşan, F., (2011), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı”, *Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı*, Sayı: 35, Ankara.
- Sugözü, İ.H. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi Ve Türkiye*, Nobel Yayınevi, Ankara
- Şaan, A. (2008). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Tecim B.A.H. (2005). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Denetiminin Önemi”, *Vergi Raporu Dergisi*. 76:177-195
- Temel, A., Şimşek, A. ve Yazıcı, K. (1994), “Kayıtdışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü”, *Devlet Planlama Teşkilatı*, Ankara.
- Tokat, Y. (2010). “Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa’nın Vergi Hukuku Ve Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, 208.
- Yılmaz, H. (2018). *Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler*, Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale
- Teyyare, E. (2018). “Oecd Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi Ve Kurumsal Kalite İlişkisi”, *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 14:1.
- Us, V. (2004). *Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara.
- Us, V. (2006). “Türkiye Ekonomisinde Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçmeye Yönelik Ampirik Çalışma: Elektrik Üretimi Yaklaşımı”, *Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8:11. Ankara.
- Ünal, E.K. (2014). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Ünal, İ. Ve Erdoğan, Y.A, (2014). “Vergi İncelemesinde Ölçek Etkisi ve ABD Gelir İdaresi Uygulama Sonuçları”, *Vergi Raporu Dergisi*, 178.
- Ünlü, U. (2019). “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü Ve Önemi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 232:279-289.

- Vergi Denetim Kurulu (2018). *Vergi Denetim Kurulu Faliyet Raporu*, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Ankara.
- Yıldırım, H. (2012). *Türkiye’de 2001’den Günümüze Kayıt Dışı Ekonominin Sosyal Güvenlik Kurumu Açıkları Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Yılmaz, G.A. (2004) “Kayıt Dışı Ekonomi: Ulusal Ve Küresel Boyutları Ve Dinamiklerinin Analizi”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs, Antalya, 455-496.
- 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 30474 Sayı Ve 10.07.2018 Tarihli Resmi Gazete
- 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun, 25817 Sayı Ve 16.05.2005 Tarihli Resmi Gazete

İnternet Kaynakları

- IRS 2017 Data Book, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf>, (Erişim tarihi: 11.05.2019)
- <http://disiliskiler.kulturturizm.gov.tr/TR-127495/avrupa-birligi.html>, (Erişim tarihi: 09.04.2019)
- Akşam Gazetesi, “Asgari ücret sahtekarlığına karşı jet çalışma başlatıldı: Patrona hapis yolu göründü!”[Http://Www.Aksam.Com.Tr/Guncel/Asgari-Ucret-Sahtekarligina-Karsi-Jet-Calisma-Baslatildi-Patrona-Hapis-Yolu-Goru-127837h/Haber-127837](http://www.aksam.com.tr/Guncel/Asgari-Ucret-Sahtekarligina-Karsi-Jet-Calisma-Baslatildi-Patrona-Hapis-Yolu-Goru-127837h/Haber-127837), (Erişim tarihi: 20.01.2019)
- Boğaziçi Üniversitesi, “Kayıt dışı ekonomi, büyümenin önünde en büyük engel”.
[Http://Tto.Boun.Edu.Tr/Tr/Content/Kayit-Disi-Ekonomi-Buyumenin-Onunde-En-Buyuk-Engel](http://to.boun.edu.tr/Tr/Content/Kayit-Disi-Ekonomi-Buyumenin-Onunde-En-Buyuk-Engel), (Erişim tarihi: 24.01.18)
- Eğilmez, M., “Türkiye’de Dışlama ve İşleme Etkisi”.
[Http://Www.Mahfiyegilmez.Com/2017/09/Turkiyede-Dslama-Ve-İcleme-Etkisi.Html](http://www.mahfiyegilmez.com/2017/09/Turkiyede-Dslama-Ve-İcleme-Etkisi.Html), (Erişim tarihi: 19.03.2018)
- Habertürk, “104 milyar liralık kayıt dışı delik!”.
[Http://Www.Haberturk.Com/Ekonomi/Makro-Ekonomi/Haber/643277-104-Milyar-Liralik-Kayit-Disi-Delik#](http://www.haberturk.com/Ekonomi/Makro-Ekonomi/Haber/643277-104-Milyar-Liralik-Kayit-Disi-Delik#), (Erişim tarihi: 24.01.18)
- Hürriyet, “Türkiye Kayıt Dışı Ekonomide Birinci”.
[Http://Www.Hurriyet.Com.Tr/Turkiye-Kayitdisi-Ekonomide-Birinci-40041686](http://www.hurriyet.com.tr/Turkiye-Kayitdisi-Ekonomide-Birinci-40041686)
- Kumcu, E, “Fiş Toplama ve Vergi İadesi” , ((Erişim tarihi: 15.03.2018)
[Http://Www.Hurriyet.Com.Tr/Fis-Toplama-Ve-Vergi-İadesi-5962890](http://www.hurriyet.com.tr/Fis-Toplama-Ve-Vergi-İadesi-5962890), (Erişim: 15.04.2019)

- Milliyet, “Dünyanın parası vergi cenneti adalara akıyor”,
[Http://Www.Milliyet.Com.Tr/Dunyanin-Parasi-Vergi-Cenneti/Ekonomi/Detay/2219564/Default.Htm](http://Www.Milliyet.Com.Tr/Dunyanin-Parasi-Vergi-Cenneti/Ekonomi/Detay/2219564/Default.Htm) (Erişim tarihi: 24.01.18)
- OECD, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart>, (erişim tarihi: 10.04.2019)
- TÜİK, (2017). *Gelir Ve Yaşam Koşulları Araştırması*, www.tuik.gov.tr (Erişim tarihi: 24.05.2019)
- <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Onuncu-Kalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-2014-2018.pdf> , (Erişim tarihi 10.04.2019)
- <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/2884,ipa2trpdf.pdf?0> (Erişim tarihi: 09.04.2019)
- <http://www.alomaliye.com.tr> , (Erişim tarihi: 19.05.2019)
- <Http://Www.Bursa-Smmmo.Org.Tr/Yazarlar/Makaleler/136age.Pdf> (Erişim tarihi: 24.11.18)
- <http://www.eurovizyon.co.uk/londra/isyeri-sahiplerine-vergi-denetimi-uyarisi-h31718.html>,
 (Erişim tarihi: 10.04.2019)
- <http://www.gib.gov.tr>, (Erişim tarihi: 01.03.2019)
- <https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-nedir>, (Erişim tarihi: 01.04.2019)
- <https://www.ticaret.gov.tr/blog/ulkelerden-ticari-haberler/belcika/belcika-avrupada-en-cok-vergi-uygulayan-ikinci-ulke> (Erişim tarihi 08.05.2019)
- <http://www.mfa.gov.tr/belcika-siyasi-gorunumu.tr.mfa> erişim tarihi 08.05.2019

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI	Mustafa GÜLCEMAL
Doğum Yeri - Tarihi	ANTALYA - 1990
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Korkuteli Lisesi
Lisans Diploması	Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 30.05.2012, 3,02/4
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
İŞ DENEYİMİ	
Çalıştığı Kurumlar	Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı TDT Havacılık Bakım A.Ş
E-Posta	mustafagulcemal@windowslive.com