



**TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ
KAYITDIŞI EKONOMİYE ETKİSİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Selcan ÜNAL

Kütahya - 2018

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Maliye Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ
KAYITDIŞI EKONOMİYE ETKİSİ**

Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Hatice DAYAR
Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Hazırlayan:
Selcan ÜNAL

Kütahya – 2018

Kabul ve Onay

Selcan ÜNAL'ın hazırladığı “Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2018

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Yrd. Doç. Dr. Hatice DAYAR (Danışman)		
Yrd. Doç. Dr. Fazlı YILDIZ		
Yrd. Doç. Dr. Ahmet ATILGAN		

Doç. Dr. Ayhan KAHRAMAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2018

Selcan ÜNAL



Özgeçmiş

1988 yılında Konya’da doğdu. İlkokul ve ortaokul eğitimini Seydişehir Alüminyum İlköğretim Okulu’nda aldı. Lise eğitimini ise Enis Şanlıoğlu Lisesi’nde devam etti. 2007-2008 eğitim-öğretim yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünü kazandı ve 2010-2011 eğitim-öğretim yılında mezun oldu. Üniversite eğitimi boyunca kişisel gelişimine katkı sağlayacak çeşitli kurum ve kuruluşlarda gönüllü olarak etkinliklere katılım sağladı. 2011-2012 eğitim-öğretim yılında Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans eğitimine başladı. Hâlen eğitimine devam etmektedir.



ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ KAYITDIŞI EKONOMİYE ETKİSİ

ÜNAL, Selcan

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Hatice DAYAR
Ocak, 2018, 88 sayfa

Sınırsız ihtiyaçların kıt kaynaklarla en yüksek fayda tatmin düzeyinde giderilmesini konu edinen ekonominin, egemen olan devletin yasalarına uygun biçimde gerçekleşecek ekonomik faaliyetlerden oluşması gerekir. Ekonomiyi düzenleyen yasalara ve yönetmeliklere aykırı olarak gerçekleştirilen, belgeye bağlanmamış, kanuni defterlere işlenmemiş ekonomik işlemlere kayıtdışı ekonomi denir.

Kayıtdışı ekonomi içeriği ve yapısı gereği ölçülmesi zor bir ekonomik değişkendir. Ancak ekonomi politikalarına yön verecek etkiye sahip olduğundan kayıtdışı ekonominin büyüklüğünün ölçülebilmesi için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bunlar arasında genel-geçer kabul görmüş ve çok sayıda ülke için kullanılan yöntem çoklu-gösterge-çoklu-neden(MIMIC) yöntemidir. Bu yöntem ile elde edilen sonuçlara bakıldığında Türkiye’de kayıtdışı ekonominin oranı 1980 de % 41.99 iken 1990 da % 37.77, 2000 yılında %31.96, 2015 yılında ise % 28.72’ye ulaşmıştır. Görüldüğü gibi ülkemizde kayıtdışı ekonomi oranı yıllar itibari ile düşüş göstermektedir fakat OECD’nin 34 ülkesi arasında en yüksek kayıtdışı ekonomi oranlarına sahiptir. Bu durum kayıtdışı ekonominin ülkemizde gerçek bir sorun olduğunu apaçık göstermektedir.

Ülkemizin diğer sorunu olarak görebileceğimiz ,1921-2017 yılları aralığında 32 kez uygulama alanı bulan vergi afları, uygulamadaki sıklığından dolayı bilim insanları tarafından eleştiri almakta, vergi ahlakı ve vergi bilincini olumsuz etkilediği iddia edilmektedir. Çalışmada ülkemizde çıkarılan vergi aflarının kayıtdışı ekonomiye etkisi araştırılmaktadır. Araştırma neticesinde ulaşılan sonuç; kayıtdışı ekonominin vergi affının uygulanmadığı yıllarda 0.34 oranında, vergi affının seyrek uygulandığı yıllarda 0,40 oranında, vergi aflarının sık uygulandığı yıllarda ise 0.59 oranında azaldığı şeklindedir. Bir diğer sonuç ise kişi başına düşen GSYH aynı dönemde 1000 birim artarsa kayıtdışının 1 puan azaldığıdır.

Anahtar Kelimeler: Kayıtdışı Ekonomi, Af, Vergi Affı

ABSTRACT**THE EFFECT OF TAX AMNESTIES ON SHADOW ECONOMY IN TURKEY****ÜNAL, Selcan****Master's Thesis, Department of Public Finance****Supervisor: Asst. Prof. Dr. Hatice DAYAR****January, 2018, 88 pages**

The economy, which deals with the elimination of unlimited needs with scarce resources at the highest benefit level, must consist of economic activities that will take place in accordance with the laws of the sovereign state. The economy undocumented and unrecorded in legal books and contrary to laws and regulations is called 'Shadow Economy'. Due to the definition of the shadow economy, it is an economic variable difficult to measure. However, since it has the influence on direct economic policies, various methods have been developed to measure the magnitude of the shadow economy. Among them, the method generally accepted and used for many countries is the 'Multi-Indicator-Multiple-Causes' (MIMIC). Considering the results obtained by this method, it is seen that in Turkey while the proportion of the shadow economy in 1980 was 41.99%, in 1990 it was 37.77%; while it was 31.96% in 2000, it reached 28.72% in 2016. It can be concluded that the rate of the shadow economy in our country has been declining for years, but it has the highest shadow economy ratios among the 34 OECD countries. It shows that the shadow economy is a real problem in our country.

As another problem of our country, 32 times applied tax amnesty between the years 1921-2017, is criticized by scientists for its appliance frequency and it is claimed that it adversely affects tax morality and tax consciousness. In the study, the effects of tax amnesties on shadow economy in our country are investigated.

The result of the study is; shadow economy has decreased by 0.34 percent in the years when the tax amnesty has not been applied, by 0.40 percent in the years when the tax amnesty has been applied rarely, and by 0.59 percent in the years when tax amnesty have been applied frequently. Another result is that when the GDP per capita increased by 1000 units, in the same period, shadow economy decreased by 1 point.

Keywords: Shadow Economy, Amnesty, Tax Amnesties.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM KAYITDIŞI EKONOMİNİN TANIMI VE UNSURLARI

1.1. KAYITDIŞI EKONOMİNİN TANIMI.....	3
1.2. KAYITDIŞI EKONOMİYİ OLUŞTURAN FAALİYETLER	6
1.2.1. Yasal Ekonomi İçerisinde Maddi ve Şekli Ödevlerini Gerçekleştirmeyen Faaliyetler.....	6
1.2.2. Verginin Konusuna Giren Yasadışı Gelir Getirici Faaliyetlerin Maddi ve Şekli Ödevini Yerine Getirmemesi	7
1.2.3. Verginin Konusuna Girmeyen Yasadışı Ekonomik Faaliyetler	9
1.3. KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖZELLİKLERİ	9
1.3.1. İstatistiksel Olarak Ölçülemezlik.....	9
1.3.2. Ahlaki Normlara Aykırılık.....	10
1.3.3. Gelirin Vergilendirilmemiş Olması	11
1.4. KAYITDIŞI EKONOMİNİN BOYUTLARI	11
1.4.1. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Kayıtdışı Ekonominin Boyutları	11
1.4.2. Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları	14
1.5. KAYITDIŞI EKONOMİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ.....	16
1.5.1. Dışsal Faktörler.....	16
1.5.1.1. Küreselleşme.....	16
1.5.1.2. Vergi Cennetleri.....	17
1.5.1.3. E-Ticaret Uygulaması	18
1.5.1.4. Vergi Rekabeti	19
1.5.1.5. Transfer Fiyatlandırması	19
1.5.2. Ulusal Faktörler	21
1.5.2.1. Mali Nedenler	21
1.5.2.1.1. Enflasyon ve Ekonomik Krizler	21
1.5.2.1.2. Ekonomik Regülasyonların Fazlalığı	22

1.5.2.1.3. Vergi Oranlarının ve Sosyal Güvenlik Kesintilerinin Yüksekliği	22
1.5.2.1.4. Vergi Yüğü Dağılımındaki Adaletsizlik	23
1.5.2.2. Sosyal Nedenler	24
1.5.2.2.1. Nüfus Artışı, Göç ve Çarpık Kentleşme	24
1.5.2.2.2. Demografik Özellikler	25
1.5.2.3. Siyasi Nedenler	26
1.5.2.3.1. Çıkar ve Baskı Gruplarına Sağlanan İmtiyazlar	26
1.5.2.3.2. Siyasal İstikrarsızlık	26
1.5.2.4. Psikolojik Nedenler	26
1.5.2.4.1. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci	26
1.5.2.4.2. Vergiye Karşı Direnç	27
1.5.2.5. İdari Nedenler	27
1.5.2.5.1. Vergi Denetiminin Yetersizliği	27
1.5.2.5.2. Vergi Cezaları	28
1.5.2.5.3. Vergi Afları	29

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI VE ÜLKEMİZDE UYGULANMASI

2.1. AF VE VERGİ AFFI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....31

2.1.1. Mali Af ve Vergi Affı Kavramları	31
2.1.2. Hukuk Sistemimizde Vergi Affının Yeri ve Hukuki Niteliği	32
2.1.3. Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri	34
2.1.4. Vergi Afları İçin Af Yanlısı ve Af Karşıtı Görüşler	35
2.1.4.1. Af Yanlısı Görüşler	35
2.1.4.2. Af Karşıtı Görüşler	36

2.2. VERGİ AFFININ BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI .38

2.2.1. Devletin Vergi Alacağının Ortadan Kalkması	38
2.2.1.1. Ödeme Yoluyla Ortadan Kalkması	38
2.2.1.2. Zamanaşımı Nedeniyle Ortadan Kalkması	39
2.2.1.3. Terkin İşlemi Nedeniyle Ortadan Kalkması	39
2.2.1.4. Diğer Nedenlerle Ortadan Kalkması	40
2.2.2. Vergi Affının Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması	41
2.2.2.1. Vergi Affının Terkin İşlemi ile Karşılaştırılması	41
2.2.2.2. Vergi Affının Cezalarda İndirim İşlemi ile Karşılaştırılması	41
2.2.2.3. Vergi Affının Pişmanlık ve İslah İle Karşılaştırılması	42
2.2.2.4. Vergi Affının Uzlaşma İle Karşılaştırılması	42

2.3. VERGİ AFLARININ ÇIKARILMA NEDENLERİ43

2.3.1. Mali Nedenler	43
2.3.2. Ekonomik Nedenler	45
2.3.3. Siyasi Nedenler	45
2.3.4. Teknik ve İdari Nedenler	48

2.3.5. Psikolojik Nedenler.....	48
2.4. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARINA GENEL BAKIŞ VE 7020 SAYILI KANUN İÇERİĞİ	48
2.4.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Aflarına Genel Bakış	49
2.4.2. 7020 Sayılı Kanun Hakkında Genel Açıklama.....	52
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ KAYITDIŞI EKONOMİYE ETKİSİ: AMPİRİK OLARAK ANALİZ	
3.1. VERİ SETİ VE METODOLOJİ.....	54
3.2. TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER	55
3.3. DURAĞANLIK ANALİZLERİ.....	57
3.4. BULGULAR	60
3.5. GECİKME KATSAYISININ BELİRLENMESİ	62
3.6. EŞBÜTÜNLEŞİM ANALİZİ	62
3.7. VEKTÖR HATA DÜZELTME MODELİ.....	66
3.8. GRANGER NEDENSELLİK TESTLERİ.....	69
3.9 ANALİZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	70
SONUÇ.....	72
EKLER.....	75
KAYNAKÇA	79
DİZİN	88

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: Dünyada Kayıtdışı Ekonomi Tahminleri	12
Tablo 1.2: OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu.....	13
Tablo 1.3: Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Tahminleri	15
Tablo 1.4: MIMIC Yöntemi Kullanılarak Elde Edilen Türkiye Ekonomisi Kayıtdışı Ekonomi Büyüklük Tahminleri.....	16
Tablo 2.1: Konsolide Bütçe Dengesi, Gelirleri ve Giderleri (Bin TL) ile Bütçe Dengesinin GSYH’ye Oranı (1980-2016).....	44
Tablo 2.2: 1980 Sonrası Seçim Yılları ile Vergi Affı Yıllarının Karşılaştırılması	47
Tablo 2.3: 1921- 2017 Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları	50
Tablo 3.1: Değişkenlerin Açıklamaları	54
Tablo 3.2: Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	56
Tablo 3.3: Sabit Kök Birim Testleri.....	58
Tablo 3.4: Değişkenlerin Bütünleşme Düzeyi	60
Tablo 3.5: Regresyon Analizi Sonucu.....	61
Tablo 3.6: Modelin En Uygun Gecikme Uzunluğunun Belirlenmesi.....	62
Tablo 3.7: Sabit Terimli Eşbütünleşim Analizi.....	64
Tablo 3.8: Sabit Terimli Eşbütünleşim Denklemi.....	64
Tablo 3.9: Eğilim Katsayılı Eşbütünleşim Analizi	65
Tablo 3.10: Eğilim Katsayılı Eşbütünleşim Denklemi.....	65
Tablo 3.11: Sabit Terimli Vektör Hata Düzeltme Analizi	67
Tablo 3.12: Eğilim Katsayılı Vektör Hata Düzeltme Analizi	68
Tablo 3.13: Granger Nedensellik Test Sonuçları	69

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Vergi Hukukunda Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı.....	6
Şekil 3.1: Değişkenlerin Zamana Bağlı Değişimleri	57



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MIMIC	Çoklu-Gösterge-Çoklu-Neden Yöntemi
MK	Medeni Kanun
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu



TEZ METNİ

GİRİŞ

Devletin en önemli kamu gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devlet yasama organı aracılığıyla vergilendirme yetkisini kullanır ve kullandığı bu yetki ile vergiye muhatplara şekli ve maddi ödevler yükler. Bu ödevleri yerine getiren gerçek ve tüzel kişiler kayıtlı ekonominin parçası olurken, bahsi geçen ödevleri gerçekleştirmeyenler ise kayıtdışı ekonomiyi var ederler.

Kayıtdışı ekonomi, çok boyutlu, farklı faaliyetleri bünyesinde barındıran fazlasıyla karmaşık bir olgu ve ölçülmesi zor bir ekonomik değişkendir. Ülkemizde kayıtdışı ekonomi boyutu önemli ve büyük bir orana sahip olup, etkileri bir çok bilim insanı tarafından incelenmektedir.

Kayıtdışı ekonomi ile vergilendirme yapısı arasında kuvvetli bir bağ vardır. Şöyle ki; bir ülkenin vergilendirme sistemi, vergi denetimi ve mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakı ne kadar iyiye, kayıtdışı ekonomi oranının o kadar düşük olması beklenmektedir.

Ülkemizin vergilendirme sistemine ait en büyük problemlerinden birisi vergi affı uygulamalarının sıklığıdır. Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar 32 kez vergi affı uygulaması gerçekleştirilmiştir. Ülkemizin bu uygulama sıklığının olumsuz etkilerini farklı alanlarda yaşadığı söylenilebilir.

“Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi” adlı çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, kayıtdışı ekonominin tanımı, özellikleri, boyutları ve Türkiye’de kayıtdışı ekonomiyi ortaya çıkaran nedenlerden bahsedilmiştir.

İkinci bölümde, af ve vergi afları ile ilgili genel bilgilere yer verilmek ile birlikte, vergi aflarının benzer kavramlarla karşılaştırılması ve nedenleri incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisini ölçen ekonometrik çalışmaya yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

KAYITDIŞI EKONOMİNİN TANIMI VE UNSURLARI

1.1. KAYITDIŞI EKONOMİNİN TANIMI

Devletin en önemli kamu geliri olan vergi, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla ve/veya ekstra-fiscal amaçları gerçekleştirmek üzere, devletin egemenlik hakkına dayalı olarak çıkardığı yasalarla, gerçek veya tüzel kişilerden, ödeme gücüne göre, karşılıksız ve nihai olarak alınan parasal tutardır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 74). Devlet yasama organı aracılığıyla kullandığı vergilendirme yetkisine dayanarak, VUK'un 19. Maddesinde tanımlanan vergiyi doğuran olayla bağ kuran tüm gerçek ve tüzel kişilerden, tahakkuku gerçekleşen vergiyi cebri olarak alır ve mükellefe maddi ve şekli ödevler yükler. Bu süreçte vergiye muhatap bazı kişi ve kuruluşlar ödeme yükümlülüğüne tepki göstererek ödeme yapmaktan kaçınmakla birlikte, şekli ödevlerini de yerine getirmezler. Mükellefin şekli ödevleri; işe başlama-bırakma bildirimi ve diğer bildirimler, defter tutma, beyanname verme, saklama, ibraz etme, levha bulundurma, belge düzenine ve kayıt düzenine ilişkin ödevlerden oluşur (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014: 11-33). Mükellef şekli ödevlerini yerine getirmeyerek kendisini kayıtlı ekonominin dışına atar. Bu durum hem kayıtdışı ekonomi olgusunun oluşmasına hem de devletin vergi gelir kaybı yaşamasına yol açar.

Sınırsız ihtiyaçların kıt kaynaklarla en yüksek fayda tatmin düzeyinde giderilmesini konu edinen ekonominin, egemen olan devletin yasalarına uygun biçimde gerçekleşecek ekonomik faaliyetlerden oluşması gerekir. Uygulamada hem Türkiye ekonomisi hem de diğer ülke ekonomilerinde bu duruma aykırı faaliyetlerin varlığı mevcuttur. Bu yüzden ekonomi, yapılan faaliyetlerin hukuka uygun olup olmadığına bakılarak, yasal ekonomi ve yasadışı ekonomi ayrımına tabi tutulur. Hukuka uygun olmayan faaliyetler sonucu elde edilen gelire kara para, bu faaliyetlerin oluşturduğu ekonomiye ise yasadışı ekonomi denir. Yasadışı ekonominin, devletin kayıt altına alamadığı ve denetleyemediğı ekonomi olduğu gerekçesiyle, kayıtdışı ekonomi içerisinde yer aldığı söylenir, fakat, yapılan faaliyetlerin yasadışı olması, faaliyetten elde edilen gelir üzerine düşecek vergi yükünü ortadan kaldırmadığı için, yasadışı ekonominin, kayıtlı ekonomiye giren bir kısım faaliyetleri bulunmaktadır. Vergi hukukunda vergi ehliyeti geçerli olup, yapılan faaliyetin yasadışı olması verginin doğmasını engelleyemez. Bu durumda kişi ve kuruluşlar yaptıkları iş ne olursa olsun, faaliyet sonucu elde ettiği gelire dayalı vergi yükümlüsü olur, şekli ve maddi olmak üzere görevler yüklenir. Devlet, vergi daireleri aracılığıyla re'sen tarhiyat yoluna giderek, vergi konusu içine giren yasadışı

faaliyetleri de vergi yükümlüsü yaparak kayıt altına alır. Bu açıklamayla birlikte Vergi Hukuku kapsamında kayıtdışı ekonominin tanımını yapacak olursak, kayıt dışı ekonomi, devletin egemen olduğu vergilendirme yetkisi kapsamında yapılan yasal ekonomik faaliyetler ve vergi konusuna giren yasadışı ekonomik faaliyetler neticesinde, şekli ve maddi ödevlerini gerçekleştirilmeyen gelir getirici faaliyetler bütünüdür diyebiliriz.

Kayıtdışı ekonominin oluşmasını neden olan faktörler çeşitlilik gösterdiği için tanımlanması ve adlandırılmasında farklılıklar gözlenmektedir.

Kayıtdışı ekonomiyle ilgili yerli literatürdeki tanımlardan bazıları şunlardır:

Derdiyok’a göre kayıtdışı ekonomi, “GSMH hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen, gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür” (Derdiyok, 1993: 54).

Temel’e göre kayıtdışı ekonomi, “mal ve hizmet üretiminin konusuna girmesine rağmen, ekonominin geleneksel ölçüm yöntemleri kullanılarak tamamıyla ölçülemediğinden, milli muhasebe kayıtlarında bulunmayan ve GSMH büyüklüklerine yansımaya kısımlardan oluşmaktadır” (Temel, Şimşek ve Yazıcı, 1994: 1).

Şeker’e göre kayıtdışı ekonomi, “kamu otoritelerinin denetimi dışında meydana gelen her türlü ekonomik işlem veya faaliyet olarak” tanımlanabilir (Şeker, 1995: 25).

Özsoylu’ya göre kayıtdışı ekonomi; “geleneksel ölçüm teknikleriyle ölçülemeyen, resmi makamlara yansımamış ve belli bir çıkar karşılığında mal ya da hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tümünü kapsar” (Özsoylu, 1996: 111).

Altuğ’a göre “ekonomiyi düzenleyen yasalara ve yönetmeliklere aykırı olarak gerçekleştirilen, belgeye bağlanmamış, kanuni defterlere işlenmemiş ekonomik işlemlere kayıtdışı ekonomi” denir (Altuğ, 1999: 3).

Akbulak ve Tahtakılıç’a göre kayıtdışı ekonomi, “kayıtlarda gözükmeyen, ölçülemeyen, vergilendirilemeyen yasal ya da yasadışı gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler” şeklinde tanımlanabilir (Akbulak ve Tahtakılıç, 2003: 40).

Doğruöz’e göre kayıtdışı ekonomi, halihazırda istatistik yöntemlerine göre tahmin güç olan ve gayri safi milli hasıla hesaplarını bulmada kullanılmayan gelir oluşturan ekonomik faaliyetlerin tamamı şeklinde tanımlanabilir (Doğruöz B., 2017: 1).

Kayıtdışı ekonomiyle ilgili yabancı literatürdeki tanımlardan bazıları şunlardır:

Schneider'e (2002) göre "kayıtdışı ekonomi, katma değere katkıda bulunan ve milli muhasebe içerisinde milli gelire eklenmesi gereken ancak ulusal istatistik kurumları tarafından kayıtlı olmadıkları için ölçülemeyen her türlü ekonomik faaliyetlerdir" (Schneider, 2002: 2-4).

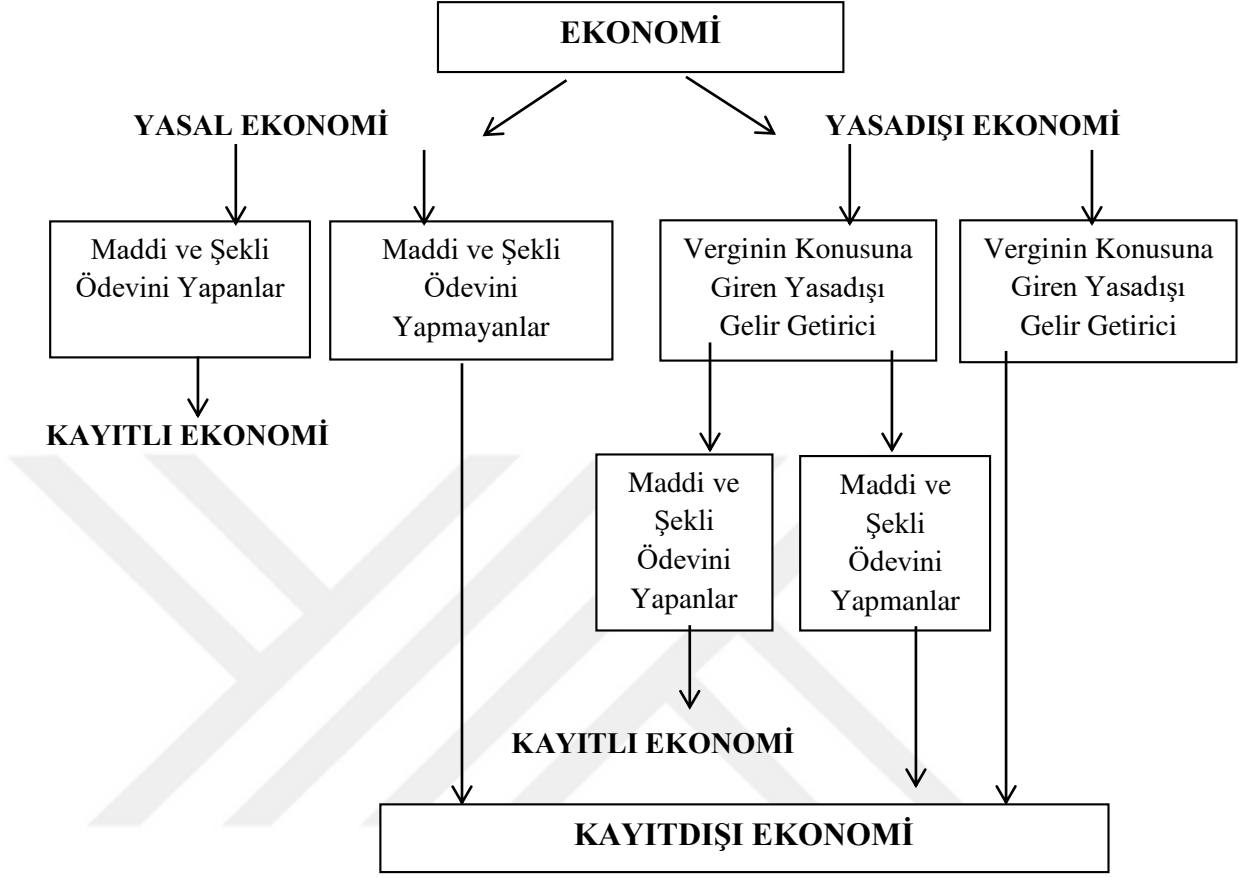
Tanzi'nin (1982) daha geniş anlamlı tanımıyla; "kayıtdışı ekonomi, bireylerin ve firmaların kendi ekonomik faaliyetlerini devletin müdahalesi olmaksızın yapma eğilimidir" (Tanzi, 1983: 285).

Smith ise (1994) kayıtdışı ekonomiyi; "resmi gayrisafi milli hasıla hesaplamalarına dahil edilemeyen, yasal veya yasadışı, piyasa temelli mal ve hizmet üretimi" olarak tanımlamaktadır (Smith, 1994: 3).

Tanımlarının çeşitliliği kadar literatürde kayıtdışı ekonomi yerine kullanılan birçok adlandırma yer almaktadır.

Kayıtdışı ekonomi farklı yazarlar tarafından, kara ekonomi, nakit ekonomisi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, kayıtdışı ekonomi, yasadışı ekonomi, enformel sektör, yeraltı ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi gibi adlarla ifade edilmektedir. Bu tanımlar farklı içeriklere sahip olmalarına rağmen, üzerinde fikir birliğine varılmış bir tanımın olmaması nedeniyle birbirleri yerine de kullanılabilirler (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001).

Şekil 1.1: Vergi Hukukunda Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı



1.2. KAYITDIŞI EKONOMİYİ OLUŞTURAN FAALİYETLER

1.2.1. Yasal Ekonomi İçerisinde Maddi ve Şekli Ödevlerini Gerçekleştirmeyen Faaliyetler

Yasal ekonomi, devletin, kanunları aracılığıyla belirttiği usul ve esaslar çerçevesinde, gerçek ve tüzel kişilerin yapmış oldukları ekonomik faaliyetlerden oluşur. Mülkilek veya şahsilik bağıyla devlete bağı olan kişi ve kuruluşlar, vergi usul kanununda belirtilen verginin konusuna giren herhangi bir faaliyeti gerçekleştirmeleri sonucu vergi yükümlüsü haline gelir. Her vergi yükümlüsünün yapması zorunlu olan maddi ve şekli ödevler vardır. Vergi mükellefinin maddi ödevi vergi borcunu ödemesidir. Şekli ödevleri ise VUK'da 'Mükellefin Ödevleri' başlığı altında belirtilmiştir. Bunlar,

a) Bildirme

- İşe Başlamayı Bildirme
- Değişiklikler (Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi, İş Değişikliklerinin Bildirilmesi, İşletmede Değişikliğin Bildirilmesi, Bina Ve Arazi Değişikliklerinin Bildirilmesi)
- İş Bırakma

b) Defter Tutma

c) Belge Temini Ve İptali

d) Belge Düzenleme

e) Muhafaza Ve İbraz Mecburiyeti

f) Diğer Ödevler (Vergi İncelemesinde Yetkililere Yardım, Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi, Vergi Levhası, Bilgi Verme Yükümlülüğü, Mal ve Hizmet Alımlarına Ve Satışlarına İlişkin Bildirim, Mükelleflerin Beyanname Verme ve Ödeme Sürelerine İlişkin Yükümlülükleri)'dir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014: 11-33).

Mükellef ile vergi konusu arasında bağ kurulduğu an, vergiyi doğuran olay gerçekleşir ve vergi borcu doğar. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu yapması gereken ödevleri yapmak zorundadır fakat bu görevi ifa etmeyenlerde bulunmaktadır. Şekli ödevlerini yerine getirmeyerek kayıtlı ekonomi dışına çıkarken, maddi ödevini yerine getirmeyerek de vergi kayıp ve kaçığına yol açarlar. Yapmış oldukları faaliyet yasal iken kazanç sonrası yapılması gereken kanuni gerekleri yerine getirmedikleri için elde etmiş oldukları kazançlar kayıtdışı ekonomi içerisinde değerlendirilir.

1.2.2. Verginin Konusuna Giren Yasadışı Gelir Getirici Faaliyetlerin Maddi ve Şekli Ödevini Yerine Getirmemesi

Türk medeni kanunumuzda kişiler, hak ve fiil ehliyeti olmak üzere iki ehliyete sahiptir. Hak ehliyeti, MK'nın sekizinci maddesinde 'Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.' şeklinde açıklanmıştır. MK'nın yirmi sekizinci maddesinde 'Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.' ifadesi yer almaktadır. Kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere; doğmuş olmak hatta sağ doğmak şartıyla cenin olmak, hak ehliyetine sahip olmak için yeterlidir.

MK'nın 9.maddesinde 'Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir.' ifadesi yer almaktadır. Fiil ehliyeti (medeni hakları kullanma ehliyeti), bir kimsenin bizzat kendi fiil ve işlemleriyle kendi lehine haklar, aleyhine borçlar yaratabilme iktidarındır (Akıntürk, 2006: 120).

Tüzel kişilerde hak ehliyeti; MK'nın kırk sekizinci maddesinde 'Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler.' şeklide, tüzel kişilerde fiil ehliyeti MK'nın kırk sekiz kırk dokuzuncu maddesinde 'Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar.' şeklinde açıklanmaktadır.

VUK'un 9/2. maddesinde ise, 'mükellef ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.' ifadesi yer almaktadır. Kanuni ehliyet, fiil ehliyeti kavramını anlatmakta ve kanuni ehliyeti olmasa hadi hak ve borç sorumluluğunun vergiyi doğuran olayla bağ kurması sonucu oluşacağını vurgulamaktadır. Bu durumda tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşların, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir (Yüce, 2014: 20).

Vergiyi doğuran olayın kanunen yasak olmasının, vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmaması hak ve fiil ehliyetinin de üstünde olan vergi ehliyeti kavramının doğmasına yol açmıştır. Verginin üzerinden alınan fiil ya da olay yani verginin konusuna giren her türlü faaliyet, gerçekleştirildiği zaman vergi borcu doğmasına yol açar. Böylece yaptıkları iş yasadışı dahi olsa, vergi konusu içinde geçiyorsa, bu faaliyeti gerçekleştiren kişi ve kuruluş maddi ve şekli ödevleri olan mükellef veya vergi sorumlusu sıfatını kazanır.

Yasadışı iş ve eylemde bulunan bir kişinin faaliyeti sonucu doğan ödevlerini gerçekleştirdiği zaman, yapmış olduğu yasa dışı işi ifşa etmiş olacağı aşikardır ve uygulamada buna rastlanmayacağı da bir gerçektir fakat bu durum onların maddi ve şekli ödev sahibi oldukları gerçeğini ortadan kaldırmaz. Konusu geçen maddi ve şekli ödevlerin gerçekleşmesi ancak, vergi dairesinin re'sen tarhiyatı neticesinde gerçekleşir. Vergi dairesinin ihbar neticesinde veya denetleme sırasında öğrendiği vergi konusuna giren yasa dışı faaliyetler, cebir yoluyla maddi ve şekli ödevlerini yapar ve kayıt altına

alınmış olur. Bu başlık altında bahsedilen, vergi dairesince re'sen tarhiyatı yapılmayan veya yapılamayan vergi konusuna giren yasadışı faaliyetlerdir.

1.2.3. Verginin Konusuna Girmeyen Yasadışı Ekonomik Faaliyetler

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır. Verginin her fiil veya hukuki durum üzerine konulması mümkün olmakla beraber, Anayasamız vergi konularının ekonomik yapıyı esas alacak şekilde mali güçle uyumlu olmasını istemiştir. Anayasa'da soyut olarak ifade edilen mali gücün bugün için somut ifade biçimi uygulamada 'gelir', 'servet' ve 'harcama' olarak karşımıza çıkar (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 76).

Gelir, servet ve harcama olan mali güç göstergelerinin unsurları içinde yer alan fiilin veya hukuki durumun vuku bulması akabinde vergiyi doğuran olay gerçekleşir ve vergi borcu doğar. Vergi borcunun doğmasının şartı, yapılan faaliyetin vergi konusuna girmiş olmasıdır. Yapılan faaliyetin yasadışı olmasının vergilendirmeye engel olmadığını ifade etmiştik yalnız yasadışı faaliyetler vergi konusuna girmiyorsa yapılan faaliyet vergilendirmenin dışında tutulur. Örneğin kumar oynayarak gelir elde edilmesi gelir vergisinin unsurlarından herhangi birine girmemesi nedeniyle, elde edilen gelirin vergiyi doğuran olayla ilişkisi kurulamamakta ve vergilendirme yapılamamaktadır. Benzer şekilde hırsızlık yaparak nakdi veya ayni değerler elde eden bir kişinin bu suretle elde ettiği gelirler, gelir vergisinde sayılan gelir unsurlarından herhangi birine girmediğinden vergilendirme ile bir ilişki kurulamaz.

1.3. KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖZELLİKLERİ

Kayıtdışı ekonominin içerisine giren faaliyetler çeşitli özelliklere sahiptir. Bu özellikler genel olarak, istatistiksel olarak ölçülememesi, gelirin vergilendirilmemiş olması ve ahlaki olmaması olarak sıralanabilir.

1.3.1. İstatistiksel Olarak Ölçülemezlik

Kayıtdışı ekonomi içerisinde faaliyetlerini sürdüren kişi ve kuruluşların elde ettiği gelir, vergilendirilen gelirin diğer bir ifadeyle kayıtlı gelirin dışında kalan gelirdir. Maddi ve şekli ödevini yapmayan ve suç ekonomisi içerisinde yer alıp vergi konusuna girmeyen faaliyetlerin özelliklerinden biri ölçülemez ve hesaplanamaz olmalarıdır.

Kayıtdışı ekonomi hesaplanırken, kayıtdışı sektörde elde edilen gelirin bir bölümünün kayıtlı sektörde harcanabileceği gerçeği, kayıtdışı sektörde gerçekleştirilebilecek üretimin varlığı ve kayıtlı ekonomide üretilecek olsa düşecek olan kayıtdışı gelir gibi faktörler dikkate alınması gerekir (Savaşan, Yardımcıoğlu ve Demir, 2016).

Kayıtdışı ekonominin boyutunun ve kayıtlı ekonomiye olan etkisinin ölçümünde bazı ilerlemelerin olmasına rağmen aşılması gereken birçok engel vardır. Yapılan çalışmalar, kayıtdışı ekonomi boyutu tahmininin zor ama imkânsız olmadığını göstermektedir. Çalışmalarda kullanılan çeşitli metotlar vardır ki bunlar; para talebi metodu, fiziksel girdi metodu, model yaklaşımı ve gelişmekte olan ülkelerin, geçiş ülkelerinin ve OECD ülkelerinin kayıtdışı ekonomisinin boyutu ve gelişmişliği içinde sağlanılabilen bazı anlayışlar şeklindedir (Schneider, 2000: 127).

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin ölçülemez sorununun sebepleri; yapılan işlemlerin parasal değere sahip olmaması, yine bu işlemlerin saklı tutularak beyan edilmemesi, bu işlemlerin esasen milli gelir hesaplamalarına dahil edilmesinin rasyonel, etik ve normatif kabul edilmemesi olarak sayılabilir (Özsoylu, 1996).

1.3.2. Ahlaki Normlara Aykırılık

Norm, genelde toplumların özelde ise daha küçük toplumsal grupların üyelerinden uymalarını bekledikleri davranış örgütlerine denir (Akın, 2015: 98).

Birçok kaynakta kayıtdışı ekonominin özellikleri başlığı altında, yasalara aykırılık özelliği anlatılmıştır. Fakat yasadışı olmasına rağmen vergiyi doğuran olayla bağlantı kuran yasadışı işlerinde kayıtlı ekonomiye girebileceğini ifade ettiğimiz için, ahlaki normlara aykırılık ifadesini kullanmanın daha doğru olacağı kanaatindeyim.

Kayıtdışı ekonomiye giren iş ve eylemlerin ortak özelliği devlet tarafından yüklenilen maddi ve şekli ödevlerini yapmamalarıdır. Anayasamızın 73. Maddesinde birinci fıkrasında ‘Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.’ ibaresi yer almaktadır. Mükellefin maddi ve şekli ödevleri cebri uygulanır. Devlete şahsılık ve mülkîlik ilkesi ile bağ kuran mükellef ve vergi sorumlularının devlet tarafından yüklenen ödevleri yapması vatandaşlık görevidir. Bu

zorunluluğa direnmek, uygulamamak veya eksik uygulamak ahlaki normlara aykırılık teşkil eder.

1.3.3. Gelirin Vergilendirilmemiş Olması

Kayıtdışı ekonomi, ekonomi bütününün, vergilendirilmemiş kısmını oluşturur. Vergi kanunlarına göre uygulanan vergi muafiyeti, istisnaları ve indirimleri, kamu gideri olarak ifade edilir (Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, 2016: 31). Eğer vergi konusuna girmeyen yasadışı faaliyetleri ayrı tutarsak, vergilendirilmemiş ekonomi, kayıtdışı ekonomidir diyebiliriz. Kayıtdışı ekonomiye giren iş ve eylemleri gerçekleştiren kişi ve kuruluşların ortak özelliği, kazanılan gelirden, devletin vergi geliri elde edememesi ya da eksik elde etmesidir.

1.4. KAYITDIŞI EKONOMİNİN BOYUTLARI

Kayıtdışı ekonomi yapısı ve içeriğinin farklı unsurlardan oluşmasından dolayı ölçülmesi zordur. Ancak, mali politikaları ve iktisat politikalarını etkilediği için büyüklüğünün ölçümü gerekli görülmektedir ve bunun için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir (Elgin, 2012: 237-241).

Kayıtdışı ekonomi oluşumu, dışsal faktörler ve ekonomik, sosyal, siyasal, psikolojik ve idari birçok nedene bağlıdır. Bu nedenler, ülkelerin gelişmişlik durumlarına göre ve ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Dolayısıyla kayıtdışı ekonominin boyutu tespit edilirken ve kayıtdışı ekonomiyle mücadele edilirken uygulanacak metodlar da farklıdır.

1.4.1. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Kayıtdışı Ekonominin Boyutları

Kayıtdışı ekonomi yalnızca az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin mücadele ettiği bir durum olmayıp, gelişmiş ülkelerinde karşı karşıya kaldığı ekonomik bir sorundur. Kayıtdışı ekonomiyle başa çıkabilmek adına ülkeler tarafından kayıtdışı ekonominin boyutu bilinmeli ve müdahale bu şekilde gerçekleşmelidir. Kayıtdışı ekonomi boyutunu tahmin etmek için birçok bilim insanı tarafından, çeşitli metodlar kullanılarak ölçümleri gerçekleştirilmiş ve kayıtdışı ekonomiye dair ekonomik göstergeler oluşturulmaya çalışılmıştır. Hesaplamalar neticesinde bulunan göstergeler ne kadar gerçeğe yakın ise uygulanacak ekonomik kararlar o kadar tutarlı olacaktır ve ülkeler

müdahalede kullanacakları iktisat ve maliye politikası araçları tercihini daha doğru gerçekleştirebileceklerdir.

Tablo 1.1: Dünyada Kayıtdışı Ekonomi Tahminleri

Ülke	Araştırmacı	Yıl	Yöntem	Tahmin (%)
ABD	Bhattacharyya	1984	Ekonometrik	16.18
	Feige	1979	Nakit Oranı	28.0
	Gutmann	1979	Nakit Oranı	13.5
			Milli Gelir	
	Park	1977	Farklılıkları	4.0
	Yurtiçi Gelirler Dairesi (IRS)	1976	Vergi Yaklaşımı	4.4 - 7.9
	Tanzi	1976	Ekonometrik	3.4 - 5.1
Almanya	Kirehgaessner	1980	Ekonometrik	8.0- 12.0
	Langfeldt	1980	Nakit Oranı	4.0 - 13.0
			Milli Gelir	
	Petersen	1974	Farklılıkları	4.8
Avustralya	Norman	1982	Ekonometrik	13.40
	Tucker	1979	Nakit Oranı	10.70
Hollanda	Broesterhuizen	1979	Duyarlılık Analizi	4.8
İngiltere	Dilnot ve Morris	1979	Nakit Oranı	7.2
	Feige	1979	İşlem Hacmi	15
			Milli Gelir	
	Macafee	1978	Farklılıkları	2.5 - 3.0
			Milli Gelir	
O'higgins		1978	Farklılıkları	2.9
İtalya	Gaetani-Darogana	1980	İstihdam	10 - 20
İsveç			Milli Gelir	
	Hansson	1979	Farklılıkları	3.9 - 6.5
	Klovland	1978	Ekonometrik	13.2
	Riskspolisstryelse	1977	Vergi Yaklaşımı	1.4 - 5.6

Kaynak: (Kalkınma Bakanlığı, 2017).

Tablo 1.1’de farklı araştırmacılar tarafından gerçekleştirilen ve farklı yöntemlerle elde edilen dünyada kayıtdışı ekonomi tahminleri yer almaktadır.

21 OECD ülkesinin kayıtdışı ekonomi boyutunu saptamak için hem para talebi hem de dinamik çoklu-gösterge-çoklu-neden (DYMIMIC) yöntemi kullanılarak, 1989/90-2001/2002 yılları arası Tablo 1.2'teki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 1.2: OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu

OECD-Ülkeler	Para Birimi Talep Yöntemini Kullanarak Kayıtdışı Ekonomi Büyüklüğü (GSYİH'nın % 'si cinsinden)					
	Ortalama 1989/90	Ortalama 1991/92	Ortalama 1994/95	Ortalama 1997/98	Ortalama 1999/2000	Ortalama 2001/2002
1. Avustralya	10.1	13.0	13.5	14.0	14.3	14.1
2. Belçika	19.3	20.8	21.5	22.5	22.2	22.0
3. Kanada	12.8	13.5	14.8	16.2	16.0	15.8
4. Danimarka	10.8	15.0	17.8	18.3	18.0	17.9
5. Almanya	11.8	12.5	13.5	14.9	16.0	16.3
6. Finlandiya	13.4	16.1	18.2	18.9	18.1	18.0
7. Fransa	9.0	13.8	14.5	14.9	15.2	15.0
8. Yunanistan	22.6	24.9	28.6	29.0	28.7	28.5
9. Büyük Britanya	9.6	11.2	12.5	13.0	12.7	12.5
10. İrlanda	11.0	14.2	15.4	16.2	15.9	15.7
11. İtalya	22.8	24.0	26.0	27.3	27.1	27.0
12. Japonya	8.8	9.5	10.6	11.1	11.2	11.1
13. Hollanda	11.9	12.7	13.7	13.5	13.1	13.0
14. Yeni Zelanda2)	9.2	9.0	11.3	11.9	12.8	12.6
15. Norveç	14.8	16.7	18.2	19.6	19.1	19.0
16. Avusturya	6.9	7.1	8.6	9.0	9.8	10.6
17. Portekiz	15.9	17.2	22.1	23.1	22.7	22.5
18. İsveç	15.8	17.0	19.5	19.9	19.2	19.1
19. İsviçre	6.7	6.9	7.8	8.1	8.6	9.4
20. İspanya 3)	16.1	17.3	22.4	23.1	22.7	22.5
21. ABD	6.7	8.2	8.8	8.9	8.7	8.7
21'den fazla OECD ülkesinde ağırlıksız ortalama	13.2	14.3	15.7	16.7	16.8	16.7

Kaynak: (Schneider, 2016).

2001/2002 yıllarından geriye doğru Tablo 1.2'yi değerlendirirsek, kayıtdışı ekonomi oranı Yunanistan'da GSYH'nin %28,5'i ile en yüksek orana sahip iken; İtalya %27,0 oranıyla, Portekiz %22,5 oranıyla takip etmektedir.

Almanya'da kayıtdışı ekonomi, resmi GSYH'nin %16,3'ü, İrlanda da GSYH'nin %15,7'si ve Fransa'da GSYH'nin %15'i oranındadır.

Avusturya'da kayıtdışı ekonomi GSYH'nin %10,6 ve ABD'de GSYH'nin %8,7 oranı ile en düşük kayıtdışı ekonomi boyutuna sahip ülkelerdir.

OECD ülkelerinde 90lı yıllar boyunca kayıtdışı ekonomi oranı artış göstermiştir. 1989/90 yıllarında, 21 OECD ülkesinde, kayıtdışı ekonomi oranı %13,2 ortalamasına sahipken, bu oran 2001/2002 yıllarında %16,7 oranına çıkmıştır. Sonuçlar ülkeden ülkeye değişim göstermektedir (Schneider 2016: 21).

1.4.2. Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları

Kayıtdışı ekonominin boyutları azlık ve çokluğuna bağlı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte varlığı her ülkede mevcuttur.

Türkiye'de kayıtdışı ekonomi ile ilgili ilk çalışmalar kayıtdışı ekonominin nedenleri ve sonuçları üzerine gerçekleştirilmiştir. Daha sonraki çalışmalar ise kayıt dışı ekonominin ölçümüne odaklanmıştır.

Türkiye'de kayıtdışı ekonomi boyutları, farklı araştırmacılar tarafından farklı yöntemler kullanılarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 1.3: Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Tahminleri

Araştırmacılar	Tahmin Yöntemleri	Yılı	Kayıtdışı Ekonomi/GSYH
D.Hakioğlu	Parasalıcı Yaklaşım(Ekonometrik)	1984	137,80
T. Derdiyok	Parasalıcı Yaklaşım	1984	27,30
L.Koçoğlu	Duyarlık Analizi	1987	19,60-26,50
T. Derdiyok	Vergi Yaklaşımı	1989	46,94
D.Hakioğlu	Parasalıcı Yaklaşım(Ekonometrik)	1989	18,00
A.F. Özsoylu	GSYH Yaklaşım	1990	7,50
	Parasalıcı Yaklaşım (Sabit Oran)	1990	11,50
	Parasalıcı Yaklaşım (İşlem Hacmi)	1990	11,50
		1990	7,75
Z. Kasnakoğlu	Parasalıcı Yaklaşım (Ekonometrik Varsayımlardaki farklılıklara göre)	1990	9,34
		1990	7,24
		1990	9,07
		1990	9,07
T. Derdiyok	Vergi Yaklaşımı	1991	40,40
	(-Vergi İnceleme	1991	7,78
	- En düşük vergi oranı	1991	26,20
	- Sıfır vergi oranı)	1991	26,20
A. Temel	Harcamalar Yaklaşımı	1991	1,50
	Vergi Yaklaşımı	1991	16,40
	Parasalıcı Yaklaşım (Sabit Oran)	1991	1,91
	Parasalıcı Yaklaşım (İşlem Hacmi)	1991	1,91
B.A. Timtek	Parasalıcı Yaklaşım(Ekonometrik)	1991	7,88
K. Yazıcı			
O. Altuğ	Kayıtdışı Ücret Yaklaşımı	1992	35,00
Y. Ilgın	Parasalıcı Yaklaşım(Ekonometrik)	1992	45,30 -53,90
	Nakit Oranı	1993	54,30
R. Yamak	Parasalıcı Yaklaşım(Ekonometrik)	1994	10,00
Z. Kasnakoğlu	Nakit Oranı (Ekonometrik)	1997	30,00 - 61,00
		1997	9,00 - 13,00

Kaynak: (Önder, 2012: 52).

Tablo 1.3’te 1984-1997 yılları arasında birçok araştırmacı tarafından farklı yöntemler kullanılarak elde edilen kayıtdışı ekonomi verileri yer almaktadır. Görüldüğü gibi aynı yıl için, farklı yöntemlerle yapılan hesaplamalar ile farklı sonuçlar elde

edilmiştir. 1984 yılında Frey ve Weck-Hannemann tarafından ortaya atılan çoklu-gösterge-çoklu-neden (MIMIC) yöntemi, birçok ülke adına kullanılan, kayıtdışı ekonomi tahminleri arasında kabul görmüş bir yöntemdir (Elgin, 2012).

Tablo 1.4: MIMIC Yöntemi Kullanılarak Elde Edilen Türkiye Ekonomisi Kayıtdışı Ekonomi Büyüklük Tahminleri

Yıl	Oran	Yıl	Oran	Yıl	Oran
1980	41.99	1992	36.56	2004	31.20
1981	41.61	1993	35.54	2005	30.82
1982	41.14	1994	35.02	2006	30.26
1983	40.88	1995	34.77	2007	29.10
1984	40.72	1996	34.20	2008	28.63
1985	40.46	1997	33.58	2009	27.68
1986	40.20	1998	33.02	2010	28.3
1987	39.86	1999	32.53	2011	27.7
1988	38.96	2000	31.96	2012	27.2
1989	38.43	2001	31.56	2013	26.5
1990	37.77	2002	31.61	2014	26.5
1991	37.11	2003	31.36	2015	28.72

Kaynak: (Elgin, 2012; Oğuztürk ve Ünal, 2017).

Tablo 1.4’te görüldüğü üzere kayıtdışı ekonomi oranı yıllar itibari ile düşme eğilimi göstermektedir. Ancak son on yıla bakıldığında anlamlı bir değişiklik gözlemlenmemekte, kayıtdışı ekonominin GSMH’ya oranının %28-30 diliminde sabitlendiği görülmektedir.

1.5. KAYITDIŞI EKONOMİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Kayıtdışı ekonominin ortaya çıkış nedenlerini dışsal faktörler ulusal faktörler diye iki başlıkta toplamak ve bunları da alt başlıklar halinde açıklamak mümkündür.

1.5.1. Dışsal Faktörler

1.5.1.1. Küreselleşme

Küreselleşme, “ülke ekonomilerini birbirinden ayıran gümrük duvarları, tarifeler, kotolar ve sermaye kısıtlamaları gibi engellerin giderek azaltılması ile malların,

hizmetlerin, iş gücünün ve sermayenin ülkeler arasında daha hızlı ve daha kolay dolaşabilir hale gelerek dünyanın ekonomik olarak bütünleşmesini” ifade etmektedir (Adıgüzel, 2011: 71).

Batı ve Doğu Avrupalı toplumların büyüme çabaları, kaçınılmaz olarak, devletlerin uluslararası arenada ekonomik çıkarlarla ilgili uyguladıkları politikaların öne çıkmasına neden olmaktadır (Bülbül, 2006).

Teknolojik imkanlar küresel sistemde finansal piyasaları bütünleştirmiştir. Günlük hareket halindeki portföy sermayesinin 2 trilyonu aştığı tahmin edilmektedir. Bununla birlikte yasal olmayan yollarla elde edilen gelirler, faiz ve döviz arbitrajlarından kazanç elde etme için gerçekleştirilen ödeme anlaşmaları, kontratlar ve borç yapılanmaları ciddi bir hız ve çeşitlilik kazanmıştır. Bu bağlamda küresel finansal sistem uluslararası yatırımlar ve ticaret için çok uluslu şirketlerin faaliyetlerin yaygınlaşmasına ve finansal sermayenin hızla yer değiştirmesine neden olmuştur. Global sistemdeki bu karmaşık yapılanmanın kara paranın izini kaybettirerek gizlenmesini ve sonrasında aklanarak normal sisteme dönmesini kolaylaştırdığı iddia edilmektedir (Öztürk ve Ülger, 2016: 243).

1.5.1.2. Vergi Cennetleri

Vergi cenneti ülkeleri, vergi sistemlerinde sıfır ya da düşük oranlı vergi uygulayan ülkelerdir şeklinde tanımlayabiliriz. Vergi cennetleri, özellikle ülkede ikamet etmeyen yabancı vergi mükelleflerinin reel ekonomik faaliyette bulunmadan sadece tabela üzerinde yer almalarını tüm vergi kolaylıklarından yararlanmaları için yeterli görür ve bu suretle vergiden kaçınmalarına imkân sağlar. Vergi cenneti ülkeler, vergiden kaçınma imkânı verdikleri ekonomik faaliyet oranında, kayıtlı olması gereken ekonomik faaliyeti, kayıtdışı ekonomiye taşırlar (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 348). Vergi cenneti sayılan ülkelerin ana başlıklar itibarıyla sahip olduğu özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Mavral, 2001: 66-67):

- Banka işlemlerinde gizlilik ve bankacılık sisteminin önemi,
- Uygulanan vergi politikalarda devamlılık,
- Vergilendirme yapılmaması veya vergi oranlarının çok düşük hatta sıfıra yakın olması ve vergi anlaşması yapmamaları,

- Nakit kontrolünün olmaması,
- Sermaye hareketlerinin serbest olması,
- Coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakın olmaları,
- Gerekli olan altyapıya sahip olmaları.

Vergi cennetlerinde çoğunlukla basit bir vergileme sistemi kullanılmaktadır. Kamusal gelir, dolaylı vergilerden dikkat çekecek oranda tüketim üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Uluslararası finansal ve ekonomik sistem açısından değerlendirildiğinde, bu yapının orijin ülkelerin risk primini arttırdığı, mali araçların etkinliğini ve maliye politikasının işleyişini zayıflattığı, vergilendirmede adaleti daha da bozduğu, kaynak tahsisinde etkinliği düşürdüğü, ekonomik suçları daha kazançlı hale getirdiği ve yine bu ülkelerde kurumsal yapılara ve büyümeye zararlar verdiği öne sürülmekte ve eleştirilmektedir (Öztürk ve Ülger, 2016: 246).

Özellikle çok uluslu şirketlerin fonlarını çekmek için büyük çaba gösteren vergi cenneti ülkeler; üretici vergi cenneti olduklarında, üretim neticesinde gerçekleşen gelirlere uyguladıkları vergi oranları çok düşük iken, geleneksel vergi cenneti olduklarında, yasal ikametgahı vergi cenneti ülkede olan işletmelerin gelirlerine çok düşük oranda vergi uygulamaktadırlar (Akdoğan, 2011: 194). Yani, “vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler, vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak isteyen mükellefler için bir sığınak oluşturmaktadır” (Karakurt, 2016: 324).

1.5.1.3. E-Ticaret Uygulaması

Elektronik ticaret, küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle meydana gelen bir olgudur. Elektronik ticaretin ortaya çıkışıyla birlikte, uluslararası ekonomik faaliyetler, çok uluslu şirketler yanında artık küçük ve orta boy işletmeler tarafından da gerçekleştirilebilir hale gelmiştir (Öz, 2004: 90).

Elektronik ticaret henüz yeni bir olgu olduğu için bu faaliyetlerin vergilendirilmesi açısından belirlenmiş kesin kurallar bulunmamaktadır. Elektronik ticaret ülkeleri, vergi sistemlerini özellikle de vergi tarifelerini yeniden gözden geçirme zorunluluğuyla karşı karşıya bırakmaktadır. Geleneksel vergi sistemleriyle, materyal olmayan ürün ve hizmetlerin vergilendirilmesinde güçlükler vardır. Buna bağlı olarak

internet üzerinde gerçekleşen ekonomik işlemler neticesinde vergi geliri kaybı meydana gelmektedir. Her geçen gün e-ticaretin artıyor olması bu sorunun hacmini büyötmektedir.

Elbette zaman içerisinde e-ticaretin vergilendirilmesi hususunda teknoloji ve hukuk bir çözüm yolu bulacaktır. Ancak, şimdilik e-ticaret kayıtdışılığı kolaylaştıracak bir imkan sağlamaktadır.

Elektronik ticaretin yapıldığı internet ortamı, farkı sebeplerle vergi denetimini zorlaştıracak unsurlara sahiptir. Buna bağı vergi kaçırma ve verginden kaçınmaya uygun bir ortam meydana gelmektedir (Zerenler, 2007: 325-327).

1.5.1.4. Vergi Rekabeti

Uluslararası ekonomik faaliyetlerin artması ve serbestleşmesi; ölkelerin maliye politikalarını artan ölçüde birbirine bağı hareket etmesini neden olmakla birlikte yabancı sermayenin yüksek gelir elde etme isteklerini kolaylaştırmaktadır. Bu durum, verginin uluslararası alanda öneminin artmasına neden olmaktadır. “Vergi rekabeti, devletlerin, üretim, gelir ve istihdamı arttırmak için daha fazla yabancı yatırımı kendi ölkelerine çekmek amacıyla vergi ve harcama politikalarını kullanması olarak” tanımlanmaktadır (Göker, 2008: 122). Vergi rekabeti, vergi konuları üzerinde yaratılan uluslararası vergi farklılıklarına dayanmaktadır. Her ölkenin vergi yapısı, oranı, matrahı, vergisel sığınakları ve teşvikleri aynı olmadığından ölkeler arasında vergi rekabetinin süreklilik arz eden bir olgu olduğu söylenebilir. Vergi rekabeti küreselleşmenin getirdiğı en önemli olgulardan bir tanesidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 342).

Vergi rekabeti vergilemede ve gelir dağılımında adaletsizliğe neden olabilmekte ve bunun sonucu olarak ölkelerde vergi yükü dolaysız vergilerden, dolaylı vergilere kaymaktadır. Vergi yükünün sermayeden emek, gayrimenkul ve harcama vergileri üzerine kayması, vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olmaktadır (Kargı ve Yaygır, 2016. 7).

1.5.1.5. Transfer Fiyatlandırması

“İlişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedeli, emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını

aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılmasına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağılımı denilmektedir” (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2017: 213).

Çok uluslu şirketlerin kazançlarını vergisiz olarak, düşük vergi yükü bulunan ülkelere aktarımı genellikle iki biçimde olmaktadır. Bunlardan ilki, yüksek vergi yüküne sahip ülkede faaliyet gösteren bağlı işletmelerin düşük vergi yükü bulunan ülkede faaliyet gösteren işletmeden kredi alması finansman gideri adıyla kazanç transferidir. İkincisi ise, grup içi gerçekleştirilen, daha çok entelektüel sermaye ve bilgi yoğun ara malını konu alan uluslararası ticarettir. Çok uluslu şirketler grup içi ticarete belirledikleri transfer fiyatı ile dünya genelinde elde ettikleri kazanç üzerindeki vergi yükünü azaltmayı amaçlamaktadırlar (Köse ve Ferhatoğlu, 2008).

Transfer fiyatlandırması yöntemi, çok uluslu şirketlerin şubeleri arasındaki nakit fonları, bir merkezde toplama aracı olarak kullanılabilir. Çok uluslu firma kurumlar vergisi yüksek olan şubedeki karları, transfer fiyatlandırması kanalıyla, bu vergilerin düşük olduğu başka bir ülkedeki şubeye aktarabilir (Seyidoğlu, 2003: 736-737). Yine çok uluslu şirketler, kendi çıkarlarına uygun olan vergi politikalarını, transfer fiyatlandırması düzenlemelerini, gümrük ve stopaj vergi uygulamalarını seçebilir ve bağlı ortaklarıyla aralarında küresel karı maksimize etmek için ve/veya minimum vergi ödemek için bazı ülkeleri almaları gereken vergiden mahrum ederler (Borkowski, 1997).

Ülkeler arasındaki vergi rejimlerinin farklılığından yararlanan işletmeler transfer fiyatlandırmasını kullanarak kazançlarını vergi yükünün en az olduğu ülkeye taşıyarak vergilendirme yolunu seçerler. Yapılan şey, yüksek vergi oranına sahip ülkedeki malların düşük fiyattan düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki bağlı işletmesine satmaktır. Böylelikle yüksek vergi oranı uygulayan ülkede vergi matrahı ya hiç çıkmaz ya da oldukça düşük çıkar (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 346).

Buraya kadar yapılan açıklamalar kayıtdışılığın dışsal sebepleri üzerine idi. Kayıtdışılığın ulusal ekonomiden kaynaklanan sebepleri de vardır ve önemlidir. İzleyen kısımda bu sebepler üzerinde durulacaktır.

1.5.2. Ulusal Faktörler

1.5.2.1. Mali Nedenler

1.5.2.1.1. Enflasyon ve Ekonomik Krizler

Günümüz ekonomilerinin en önemli sorunlarından biri olarak kabul edilen enflasyon, küreselleşme ile birlikte dünya ekonomilerinin gündeminden düşmeyen bir konu halini almıştır (Gündoğdu, 2015: 208).

Enflasyon ekonomik belirsizliği artırır. Hammade, enerji, döviz, faiz, ücret gibi belirleyici değişkenlerin gelecekte ne olacağına tahmin edememek yatırımları engeller, yatırımları üretken alanlardan spekülâtif alanlara kaydırır, gelir dağılımını ve dış ticareti bozar, ekonomi otoritelerinin karar almalarını zorlaştırır. Vergi gelirleri enflasyona gecikmeyle intibak ederken, kamu harcamaları hızla artar. Bu süreçte, bir yandan kamu açığı büyürken, diğer yandan vergi tazyiki sebebiyle kayıtdışılık genişlemeye başlar. Çünkü enflasyon, vergi yükümlülerinin fiktif karlarını vergilendirerek reel vergi yükünü artırır.

Enflasyon, kayıt dışı ekonomi oranının fazla olduğu ülkelerde yükümlülerin fiktif karlarının vergilendirilmesine neden olur. Bilhassa artan oranlı gelir vergisi yapısına sahip olan ülkelerde, gelir diliminin değişmesiyle, mükelleflerin reel gelirleri artmasa da, daha üst bir gelir dilimine geçtikleri için vergi yüklerinde hızlı bir artış meydana gelir. Bu sebeplerle vergi yükümlüleri kayıtdışı ekonomiye yönelebilirler. Devlet, yetersiz kalan vergiler nedeniyle sınırı olmayacak bir şekilde borçlanma ve para basımı yoluna gider. Buna bağlı faiz oranlarının yükselmesi sonucu enflasyon oranı artar ve gelir dağılımındaki denge bozulur (Kıldış, 2017: 11). Azgelişmiş-gelişmekte olan ekonomilerde enflasyon muhasebesi uygulanmadığı ve para basarak kamu finansmanı sağlandığı ölçüde enflasyonla kayıtdışılık arasında bu tür bir ilişki gerçekleşir ve kayıtdışı ekonomi oranı artmaya devam eder.

Ekonomik kriz ve durgunluk dönemlerinde işsiz kitleler, kayıtlı ekonomide edinemedikleri istihdam olanaklarını kayıtdışı ekonomide arayacaklardır. Girişimciler ise kriz ve durgunluğun etkisini en aza indirmek ve istihdam ve üretim açısından esnek davranabilmek adına kayıtdışı faaliyetlere yöneleceklerdir (İlgin, 1999: 25). Zaten,

durgunluk dönemlerinde ekonomi yönetimleri firmaların üzerine gitmek de istemeyecektir. Çünkü o konjonktürde üretim ve istihdam öncelikli amaçlar haline gelecektir.

1.5.2.1.2. Ekonomik Regülasyonların Fazlalığı

Devletin çeşitli amaçlarla ekonomide yapmış olduğu her türlü kontrol ve düzenleyici önlemler regülasyon kavramıyla ifade edilebilir (Sarısoy, 2010: 278).

“Hem idari regülasyonlar hem de vergi ile ilgili regülasyonlar ekonomik birimler üzerinde ek bir yük oluşturmaktadır. Vergi sistemi basitlik, açıklık, belirlilik-kesinlik, istikrar gibi temel ilkelerden ne kadar uzaklaşmışsa, o zaman vergi yükümlülere vergi dışı piyasa ekonomisinde faaliyetlerini sürdürmeye yönelmektedirler” (Aktan, 2017: 1).

Girişimcilerin, üreticilerin ve işletmelerin kayıtlı ekonomiye katılmaları kolaylaştırılmalıdır. Bu takdirde vergi yükümlülere risk almayı zorluğa tercih etmekten vazgeçebilirler. Tersine, kayıt düzeni ne kadar karmaşık ise, hem rüşvet artacak, hem de kayıtdışılık yükümlüler açısından daha düşük maliyetli ve kolay bir tercih anlamına gelecektir.

1.5.2.1.3. Vergi Oranlarının ve Sosyal Güvenlik Kesintilerinin Yüksekliği

Vergi oranları ile kayıtdışı ekonomi arasında doğru orantılı bir ilişki mevcuttur. Vergi oranlarının gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere oranla üst seviyelerde olması kayıtdışı ekonominin alanını arttırmıştır. Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisatın en önemli dayanağı olan Laffer Eğrisi, vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi inceler ve vergi oranlarının optimalin üzerine çıkması ile vergi gelirlerini düşüreceğini belirtir. Vergi oranlarının yükselmesi nedeniyle mükellefler vergisiz para kazanma yolları ararlar ve vergiden kaçma ve kaçınma meydana gelir. Özellikle katma değer vergisi oranlarının yüksekliği fatura ve fiş pazarlığını arttırmakta ve belgesiz alışverişi yaygınlaştırmaktadır. Bu durum kayıtdışı ekonominin artışına sebep olur (Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi, 2007: 57-58).

Vergi oranlarının yüksek olması konusundaki tartışmalar kayıtdışı ekonomi ile ilgili yapılan çalışmaların büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Vergi oranlarının yüksekliği, mükelleflerin gelirin önemli bir kısmının vergi olarak ceplerinden çıkmasına

neden olmakta ve bu sebeple ticari faaliyetlerin büyümesinin önü tıkanmaktadır. Mükelleflerin kayıtdışı ekonomiye yönelişleri, var olan kurum ve kurallara tepkisi olarak ifade edilebilir (Yendi, 2011: 71).

Kayıtdışı ekonomi sebeplerinden bir diğeri yasal düzenlemelerin getirdiği vergi dışı mali yükümlülüklerdir. Sosyal güvenlik kesintileri, iş ve işçi sağlığıyla alakalı yasal düzenlemeler, çevrenin korunması için alınması gereken önlemler, işverenler için maliyet yükseltici nitelikte olup kayıtdışılığa sebep olmaktadır (Kızılot ve Durmuş, 2002: 23).

Sosyal güvenlik kesintileri ile vergi oranlarının kayıtdışı ekonomi üzerinde benzer etkileri vardır. Sosyal güvenlik kesintilerin meydana gelen yükseliş, işgücü maliyetini yükseltir. Bu durum ekonomide kayıtdışı kalmanın, kayıtlı ekonomide işlem yapmaya göre alternatif maliyeti düşürmesinden dolayı bireyler kayıtdışı kalmayı tercih ederler (İlgın, 1999: 31).

Vergi ve sosyal güvenlik kesinti oranlarının düşürülmesi kayıtdışı ekonominin boyutlarını önemli ölçüde azaltmak yerine belli bir seviyede kalmasına yardımcı olur. Vergi oranlarının düşürülmesi kısa vadede kayıtdışı ekonomik faaliyet göstermenin yarattığı avantajı azaltarak kayıtlı ekonomik faaliyetlerde bir artış sağlarken, uzun vadede bu durum bütçe açığına yol açacaktır (Bakkal, 2007: 43-44).

Kısaca, vergi oranları ve parafiskal ödemeler ile vergi dışı yükümlülükler ne kadar yüksek ise, kayıtdışılığın getirisi o kadar artar. Yükümlüler getiri ile risk arasında optimal denge kurma davranışını bu alanda da gösterirler. Vergi ve prim matrahını genişletip oranlarını düşürerek kamu açığına yol açmadan kayıtdışılığı azaltmak zor, ama mümkün politikalardan birisidir.

1.5.2.1.4. Vergi Yüğü Dağılımındaki Adaletsizlik

Ülkemizde vergiler, üzerinden alındığı vergi konusuna göre; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde üçe ayrılır ve isimlendirilir. Bu ayrım da gelir ve servet üzerinden alınan vergiler mükelleflerin gelirleri, istihdamları ve sermayelerine göre alınır. Gelir vergileri ekonomik konjonktür, rekabet düzeyi, mal-hizmet türü ve tüketicilerin örgütlenme düzeyi gibi faktörlere bağılı olarak yansıtılabilir. Servet vergileri yansıtılamaz. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise kategorik olarak yansıtılır. Zaten bu vergilerde yansıma yasa

koyucunun amaçladığı bir hadisedir. Gelir ve servet vergileri kişilerin ödeme güçlerine göre ayarlanabilmekte ve en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi gibi uygulamalarla adil bir vergileme sağlanabilmektedir. Dolaylı vergilerde ise verginin fiili yükümlüsü mal-hizmet hareketinin son halkasındaki tüketici olduğundan ve esasen harcamalar vergilendirilmek istendiğinden, yükümlünün sosyal ve ekonomik durumuna göre vergilemede uyumlaştırma yapılamaz. Bu bağlamda dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adaletlidir (Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, 2016: 156).

Ayrıca vergi sisteminin yüksek gelirli kesimleri kapsam dışına alıp kar, faiz ve rant gelirlerine çeşitli ayrıcalıklar sağlayarak bu tür gelirlerin vergi yükünün azaltılması vergi gelir artış hızını yavaşlatmıştır. Vergi yükünün daha çok düşük gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşması sonucu mali yük artışları çok dengesiz bir mali bölüşüme dönüşmüştür (Gökbunar, 2017: 20).

Vergi yükünün adaletsiz dağılımı vergi yükümlülerinin vergi gayretini bozar, vergi tazyikini arttırır. Yani, kayıtdışılığı genişletecek bir etkiye sahiptir.

1.5.2.2. Sosyal Nedenler

1.5.2.2.1. Nüfus Artışı, Göç ve Çarpık Kentleşme

Ülkemizde yıllık nüfus artış hızı bu son yıllarda %13 civarındadır. İşsizlik oranı ise genellikle %10'un biraz üzerinde seyretmektedir. Tarım sektörünün işsizliği masseden etkisine rağmen, ortalama işsizlik ve genç nüfus işsizliği yüksek oranlarda gerçekleşmektedir. Nitekim, genç nüfusta (15-24 yaş) işsizlik oranı %25'ler civarındadır. Vergi, prim ve sosyal yükümlülükler işgücü maliyetini yükselttiği ölçüde, istihdamın kayıtdışına kayması gayet olası bir gelişmedir. (TÜİK, 2017). Sayısal verilerden de anlaşılacağı üzere ülkemizde gerçekleşen nüfus artışı özellikle genç nüfusun işsizlik oranını arttırmaktadır. Bunun neticesinde çalışabilecek durumda olup kayıt altına alınan ekonomide iş bulamayan kitle, kazanç elde edebilmek için kayıtdışı ekonomiye yönelmek durumunda kalmaktadır.

Ülkemizde konjonktürel ve yapısal işsizliğin yüksek olmasına ilaveten, özellikle tarım sektörünün istihdamdaki nispeten yüksek payı ve hizmetleri sektöründe etkili

denetim kapasitesine ulaşılamamış olması kayıtdışı ekonominin büyüklüğünü etkilemektedir.

Küçük işletmelerce gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler daha çok hizmet sektöründe yoğunlaşmaktadır ve işletmelerin küçük olması ile kayıtdışı işçi çalıştırma oranı artmaktadır. Tarım sektöründeki faaliyetlerde ise, geleneksel ilişkiler ve genellikle sosyal güvenlik kapsamı dışında ücretsiz aile işçiliği şeklinde istihdam ile ev ekonomisi faaliyetleri ve takas yoluyla değişim önemli yer tutmaktadır ve bütün bunları kayıt altına almak oldukça zordur (Kösedağı, 1999: 12).

Köyden kente göç ile oluşan işsizlik kayıtdışılığı sebebiyet vermektedir. Ayrıca, kayıtlı ekonomide ortalama ücretin aşağı seviyelerde olması nedeniyle kişilerin başka gelir elde etmek için ikinci bir işte çalışması kayıtdışılığı arttıran bir diğer unsurdur (Acar ve Aydın, 2014: 18).

Özetlenirse, tarım sektörünün nispi önemi, hızlı kentleşme, düşük kalifikasyon ve eğitimden dolayı kadınların ve gençlerin işgücü piyasasına katılımındaki güçlükler, çalışanların vergi ve sosyal güvenlik sistemi ile ilişkilendirilmesindeki idari yetersizlikler kayıtdışılığı kolaylaştırmakta, işgücü maliyetlerinde önemli düşüşler yaratmaktadır.

1.5.2.2.2. Demografik Özellikler

Çalışma çağı içerisine giren nüfusun miktarı veya fazlalığı ve bu nüfusun ne kadarlık bir kısmının çalışma hayatına dahil olduğu, bir ülkenin ekonomik gelişme ve kalkınması açısından önemlidir. Bu durum aynı zamanda sosyal güvenlik sistemi ve vergi geliri açısından da önem arz etmektedir (Korkmaz, 2007: 48).

Türkiye’de genellikle kırsal alanda, cinsiyet ayrımcılığı ve/veya yöresel bakış açıları sebebiyle, kadınların çalışmasına sıcak bakılmamaktadır. Bununla birlikte, kadınların eğitim seviyesi düşüklüğüne bağlı olarak, kadınlar genellikle tekstil, gıda ve ev işlerine benzeyen hizmet sektöründe çalışmakta ve yoğun olarak da, ücretsiz aile işçisi olarak tarım sektöründe çalışmaktadır. Kentsel alanlarda ise, küçük ölçekli aile işletmelerinde ücretsiz aile işçisi olarak çalışan kadınlar kayıtlı ekonominin dışında kalmaktadır (Doğan, 2016: 56; Kara, 2015: 21).

Kentsel yerlerde KOBİ’lerde ve niteliği düşük işlerde düşük işlerle kayıtsız çalışan kadınlar, kırsal alanda bağ-bahçe ve hayvancılıkta erkeklerden daha fazla

alışmalarına rağmen, sosyal korumanın hiçbir çeşidinden yararlanamamaktadır. Bu durum kadınların statüsüne büyük zarar vermekte ,kayıtdışı çalışmayı genişletmektedir. Bu iş ve istihdam yapısının sosyal ve ekonomik boyutları kadar siyasal boyutları da vardır.

1.5.2.3. Siyasi Nedenler

1.5.2.3.1. ıkar ve Baskı Gruplarına Sağlanan İmtiyazlar

Mükelleflerin kayıtdışı ekonomiye yönelme ile ilgili tutumlarını belirleyen en önemli etkenlerden birisi de siyasal gücün davranışlarıdır. Türkiye’de siyasal güç, çoğunlukla baskı gruplarının talepleri ile doğru orantılı kararlar vererek oy için vergilemeden cayabilmekte ve vergi yükünü farklı kesimlere yükleyebilmektedir (Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi, 2007: 61).

1.5.2.3.2. Siyasal İstikrarsızlık

Gerçekleşen iktidar değışiklikleri sonucu vergileme konusunda da değışik görüşler bulunmakta, birbirine zıt uygulama projeleri gerçekleştirilmektedir. Değışen iktidarla birlikte vergi politikasında değışiklikler olması, vergi politikasının ciddi ve istikrarlı ilerleyişine zarar vermekte ve mükellefler tarafından, her iktidar değışikliğinde vergi politikasının değışeceğı düşüncesini oluşturup, kendi çıkarlarına yönelik beklenti içine girmelerine neden olmaktadır (Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi, 2007: 61).

1.5.2.4. Psikolojik Nedenler

1.5.2.4.1. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

“Vergi ahlâkı, vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi” olarak tanımlanmaktadır (Demir, 2007: 9). “Vergi bilinci ise, yükümlülerin verginin hangi amaçla toplandığını ve bu konuda gereğinin yerine getirilmesini anlama ve kavrama bakımından içinde bulunulan duruma denir.” Vatandaşlarda vergi ahlakı, vergi bilincinin sonucu olarak gerçekleşir. Başka bir ifadeyle

vergi ahlakı vergi bilincinin uygulamaya geçilmesi halidir (Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, 2016: 229).

Vergiye muhatap kişi, gelirini azaltacak unsurun, verginin, neden alındığını ve ne için kullanılacağını bilmek ister ve bu onun en doğal hakkıdır. Devlet bu soruları ne derecede şeffaf olarak cevaplar ve yapacağı harcamaları ne derecede etkin gerçekleştirirse, toplumun da vergi ödemeye karşı tutumu o ölçüde iyileşecektir.

Vergi bilinci ve ahlakının eksik kaldığı toplumlarda, bireyler vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğu düşüncesinden uzaklaşarak, vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma yollarını seçer.

1.5.2.4.2. Vergiye Karşı Direnç

Devlet vergileme yetkisiyle vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmayı hedeflerken, vergi yükümlüleri ise kendileri için en alt düzeyle vergilendirilmeyi ister. Buna bağlı olarak vergi yükümlüleri, devletin uygulayacağı vergi düzenlemelerine karşı çeşitli reaksiyonlar göstermektedir (Pürsünerli ve Çakar, 2013: 1294).

Yükümlülerin vergiye karşı göstereceği tepkiler vergiyi ödememe ve vergi öndikten sonraki tepkiler olmak üzere iki şekilde ortaya çıkar. Yükümlülerin vergi yükünden kurtulma çabalarına genel olarak verginin telafisi denir.

Verginin telafisi hasebiyle vergiye gösterilen reaksiyonlar; vergiden kaçırma, vergi kaçırma, vergi grevi, vergi isyanı ve diğer tepkiler olarak ifade edilebilir (Şenyüz, Erdem ve Tatlıoğlu, 2016).

Bu tepkilerin nihai etkisi kayıtdışılık olarak ortaya çıkar. Bunun yanında kayıtdışılığın oluşmasında idari nedenler de belirleyici önemdedir.

1.5.2.5. İdari Nedenler

1.5.2.5.1. Vergi Denetiminin Yetersizliği

Vergi denetiminde aslı amaç kişileri yasalara uygun hareket etmeye sevk etmektir. Mükelleflerin denetlenme düşüncesine sahip olması yasalara uygun davranma eğilimlerini çoğaltır (Çelikkaya, 2002).

Bu bilginin ışığında denetimin önemini bilerek denetim oranlarını incelediğimizde, “ülkemizde vergi denetim oranı %2 ile %4 arasında değişmekte olup ortalama denetim oranı %2.5 civarındadır.

Genel anlamda vergi denetim oranlarının oldukça düşük olması ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının yüksek olması, denetimin etkinliğini ve denetim elemanının verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir” (Tekin ve Çelikkaya, 2016: 46-48).

Vergi denetiminin yetersiz kalması kayıtdışı ekonominin varlığını korumasına neden olmakla birlikte, kayıtlı ekonomide olan mükelleflerin de kayıtdışı ekonomiye geçmesine yol açmaktadır. En azından, kayıtlı mükellefler bir kısım ekonomik faaliyetlerini kayıtdışı yürütmeye cesaret bulmaktadırlar.

1.5.2.5.2. Vergi Cezaları

Devletin en önemli egemenlik haklarından birisi vergi koymak ve tahsil etmektir. Bu işlevi yerine getirebilmek için bazı hallerde zor kullanması gerekebilir. Bunlardan birisi de mükelleflerin devlete karşı üstlendikleri maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmeyerek vergi suçu işlemeleri neticesinde, kanun çerçevesinde vergi cezaları denilen müeyyidelerin uygulanmasıdır (Edizdoğan ve Taş, 1993: 8).

Devlet yasalarla koymuş olduğu vergi görevlerini ve cezalarını ödünsüz bir şekilde uygulamak ve etkin kılmak zorundadır. Vergi cezalarının etkili bir şekilde uygulanabilmesi için caydırıcı nitelik taşıması gerekmektedir.

Vergi ceza oranının vergi kaçakçılığıyla ilişkisi birçok ampirik çalışmaya konu edilmiştir. Bulgular genelde vergi cezalarındaki artışın vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilediğidir (Moğol ve Üyümez, 2004: 573-599).

Vergi mükellefleri, yükümlülüklerini yerine getirmediklerinde ödeyecekleri vergi cezası, yükümlülüklerini yerine getirmek için ödeyecekleri vergi miktarından daha düşükse vergi kaçırma eğiliminde olacaklardır. Vergi ceza oranlarının yüksek olması ve vergi denetimin sıklaşması yani mükelleflerin yakalanma olasılıklarının artmış olması ve mükelleflerinin bunu hissetmesi kayıtdışılığı azaltmakta etkili olabilecektir (Kıldış, 2017: 5-24).

1.5.2.5.3. Vergi Afları

Çalışmanın ikinci bölümü vergi aflarının teorik esaslarını ve ülkemizde uygulamasını incelemek için ayrılmış ve ayrı bir başlık halinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.





İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ AFLARININ TEORİK ESASLARI VE ÜLKEMİZDE UYGULANMASI

2.1. AF VE VERGİ AFFI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

2.1.1. Mali Af ve Vergi Affı Kavramları

Af kelimesi Arapça kökenli olup bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama anlamına gelmektedir. Batı dillerinde ise af karşılığı olarak unutmak ve bağışlamak anlamına gelen Yunanca kökenli amnēstia kelimesi kullanılmaktadır.

Af; suç, mahkûmiyet ya da cezanın belirli bir süre için ortadan kaldırılarak veya niteliğinin değiştirilerek suçlunun affedilmesi anlamına gelmektedir (Soyaslan, 2001: 412-414).

Genel bir tanımlamayla af, bir suçlunun ya da suç şüphesi altındaki birinin yapmış olduğu yasaklı eylem neticesinde devletin genel bir hukuksal işlemiyle uygulamış olduğu cezai yaptırımlardan kısmen veya tamamen, belirli bir zaman dilimi içerisinde feragat etmesidir (Helmut, 2010: 28).

Kaynağı Anayasa olan ve teknik yönleri bakımından Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan af, Vergi, Borçlar ve İdare Hukukunda da uygulamada yer almaktadır. Özellikle Vergi Hukukunda sıklıkla bahsi geçen ve gerçekleştirilen af, kapsamına binaen mali af ve vergi affı ayrımına tabi tutularak adlandırılmaktadır. Mali af ve vergi affı kavramlarının Vergi Usul Kanunu ve diğer kanun metinlerinde bahsi geçmemekte ve buna binaen tanımlaması yapılmamaktadır.

Mali af kavramı, kapsam olarak daha geniş ve içerik olarak daha belirsizdir. Mali af kavramının içeriğini sadece vergiler oluşturmamaktadır. Vergilerin yanı sıra kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, SGK borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, eciri misiller, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler de girmektedir (Özden, 1992: 58-59). Yapılan tanımlamadan da anlaşılacağı üzere mali af, vergi affını da kapsayan bir kavramdır. Bu açıdan vergi affı kavramının sınırları daha belirgin ve ifade ettiği mana daha anlaşılır olmaktadır.

Bu bağlamda vergi affı, vergi hukukunda gerçekleştirilen af anlamına gelmektedir (Dönmez, 1992: 12-16).

Diğer bir ifadeyle vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir (Üyümez, 2014: 76).

Daha detaylı bir anlatımla vergi affı, devletin egemenlik hakkını kullanarak kamu hizmetlerini karşılamak için kişilerden aldığı vergi ve benzeri kamu gelirlerinin tahsilinden ve mükelleflere şekli ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir (Öz, Özkök Çubukçu, 2012: 250).

“Vazgeçmenin kapsamı vergi ve cezanın türüne, dönemine, kısmen veya tamamen olmasına, şarta bağlı bulunmasına vb. hususlara göre farklı tespit edilebilir” (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 198).

Literatüre bakıldığı zaman mali af ve vergi affı kavramlarının bazı yazarlar tarafından farklı kavramlar olduğunu ifade edilip, ayrı başlıklar altında işlenmesine karşılık çoğu yazar tarafından bu iki kavram birbirleri yerine kullanılmaktadır. Örneğin literatürde çok yaygın bir tanım olarak kullanılan “Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması” (Sayar, 1987: 62) şeklindeki tanımı bazı yazarlar mali affın tanımında (Yalçın ve Başer, 1996), bazı yazarlar da vergi affının tanımında (Üyümez, 2014) kullanmışlardır.

Türk vergi hukukunda, çıkarılan vergi aflarına baktığımızda nadiren af kavramının kullanıldığı, vergi affı kavramının ise hiç kullanılmadığı görülmektedir. Vergi affı; terkin, tasfiye, vergi cezalarının tasfiyesi, tahsilatın hızlandırılması, özel uzlaşma yoluyla tahsil ve kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması gibi dolaylı anlatımlarla ifade edilmiştir (Dönmez, 1992: 10-11).

2.1.2. Hukuk Sistemimizde Vergi Affın Yeri ve Hukuki Niteliği

Af yetkisi, kaynağını Anayasa’dan almaktadır. Anayasa’nın 73’üncü ve 87’inci maddelerindeki hükümler çerçevesinde vergi affı çıkarma yetkisi doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) aracılığı ile gerçekleştirilir. Şöyle ki;

1982 Anayasası’nın vergiye ilişkin düzenlemesi “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının “Siyasi Hak ve Ödevler” ile ilgili dördüncü bölümünün “Vergi Ödevi” başlığı taşıyan 73. Maddesinde yapılmıştır.

Anayasamızın 73. Maddesinin 3. fıkrasında vergilerin kanuniliği ilkesi hükme bağlanmıştır. Kanunilik ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini sadece kanun çıkartmak suretiyle kullanmasıdır. Bu ilke demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisinin yasama

organı eliyle kullanılması biçiminde ortaya çıkar. Verginin kanunla konulması, vergi yüküne etki eden tüm unsurların kanunla düzenlenmesine bağlayıcı bir sınır çizer (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 24).

1982 Anayasası'nın affa ilişkin düzenlemesi "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmının "Yasama" ile ilgili birinci bölümünün "TBMM'nin Görev ve Yetkileri" başlığını taşıyan 87. Maddesinde yapılmıştır.

Anayasamızın 87. Maddesinde yasama organına, TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluk kararı ile genel ve özel af çıkarma yetkisi verilmiştir.

Ayrıca anayasamızın Cumhurbaşkanının görev ve yetkilerinin yer aldığı 104. Maddesinde "...Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak..." ifadesi ile cumhurbaşkanına af konusunda yetki verilmektedir.

Kaynağını Anayasadan alıp, teknik yönleriyle Ceza Hukukunda yer alan af kavramı, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "Yaptırımlar" başlıklı üçüncü kısmının "Dava ve Cezanın Düşürülmesi" ile ilgili dördüncü bölümünün "Af" başlığı taşıyan 65. Maddesinde düzenlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 65. Maddesine göre af, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel af, cezayı ve suçu ortadan kaldırırken, özel af ise sadece cezayı ortadan kaldırır. Yani genel af, sadece işlenilen suça verilen cezayı değil, aynı zamanda yapılan eylemin suç olma niteliğini yok eder. Halbuki özel af, sadece kararı verilmiş cezayı ortadan kaldırır, azaltır veya farklı bir cezaya çevirir (Gözler, 2001: 298).

Af ismi geçtiği zaman genellikle akla ceza hukuku kapsamındaki af gelmektedir. Ancak, affın ceza hukuku dışında kalan hukuk dallarıyla da ilişkisi vardır. Af, disiplin cezaları ve idari yaptırımların affı nedeniyle idare hukuku, idari yaptırımların bir türü olan vergi afları nedeniyle de vergi hukukunu yakından ilgilendiren bir kavramdır (Araç ve Erikli, 2006: 25). Ancak hukuk sistemi içerisinde idare hukuku alanına giren idari yaptırım affı ve vergi hukuku alanına giren vergi affına yönelik düzenlemeler Anayasa ve Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.

2.1.3. Vergi Affının Kapsamı ve Özellikleri

Vergi Hukukunun kapsamına giren aflar, kanunda yeri ve tanımı olmamasına rağmen mali af veya vergi affı olarak isimlendirilmektedir. Mali affın içeriği vergi affına göre daha belirsiz ve geniş kapsamlı bir anlam ifade etmektedir ve mali af vergi konusunun dışında kalan ve mali nitelik taşıyan diğer afları da içermektedir. Buna binaen vergi affı kapsamının mali affa göre daha dar ve konusunun sadece vergiyi ilgilendiren aflardan oluştuğu söylenilebilir.

Vergi affının kapsamına vergi asılları, vergi cezaları, gecikme zamları ve faizleri girmektedir. Vergi aslının bir kısmını veya tamamını içeren af düzenlemeleri Anayasaya aykırı olduğundan, vergi aslının afta yer almaması gerekmekte ve bu görüş genel kabul görmektedir (Duran, 2003: 206).

TBMM geçmişten günümüze vergi aflarını farklı şekillerde ve kapsamlarda düzenlemiştir. Bunlar şöyledir:

- “Genel af yasaları içerisinde birkaç madde ile düzenlenen vergi affı veya özel olarak çıkarılan vergi yasaları.
- Sadece vergi cezalarının affına ilişkin düzenlemeler veya sadece belirli vergi ve cezalarının affını kapsayan af kanunları.
- Hem ödemesi gerçekleştirilmeyen vergi aslı ile hemde bu cezalar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezaların affı ile ilgili düzenlemeler
- Ödeme kolaylığı olarak nitelendirilebilecek borçların zamana yayılıp, taksitlendirilerek ödenmesini sağlayan düzenlemeler
- Kısa süreli bir defaya mahsus ya da uzun süreli ve tekrarlamalı vergi affı düzenlemeleri.
- Matrah artırımları, stok affı gibi spesifik konularda yapılan af benzeri düzenlemeler” (Arıkan ve Yurtsever, 2004: 60) ile
- Dar ve tam mükellef ayrımı gözetilerek kapsamı belirlenen vergi afları şeklindedir (Kargı, 2011: 102).

Vergi affının tanımından ve kapsamından yola çıkarak taşıdığı özellikleri ise şöyle sıralayabiliriz:

- Vergi affı kanun ile çıkartılır.

- Vergi affı çıkarılması neticesinde devlet hakkı olan alacağından ve/veya cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.
- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir (Aygün, 2012)
- Vergi affından yararlanma gönüllülük esasına dayanmaktadır. Fakat affa katılmayan mükellefler af sonrası yakalanmaları durumunda önceki cezalara kıyasla daha ağır ceza alabilmektedir (Kargı, 2011).

2.1.4. Vergi Afları İçin Af Yanlısı ve Af Karşıtı Görüşler

Ülkemizde 1906 yılında gerçekleşen ilk vergi affından bugüne kadar af, bürokratlar ve bilim insanları tarafından üzerinde tartışılan ve sürekli gündemde olan bir konu olmuştur. Bu tartışmanın taraflarından affı savunanlar ve affın karşıtı olanların yanısıra, hem olumlu hem de olumsuz yönlerini birlikte ele alanlar olmuştur.

2.1.4.1. Af Yanlısı Görüşler

Affi savunan ve/veya affın olumlu yönlerini ifade eden yazarlar affın gerekliliğini birçok nedene bağlamışlardır. Bunlar mali, ekonomik, siyasi ve psikolojik olmak üzere çeşitlenmektedir.

Affi savunanların savunma nedenlerini maddeler halinde aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Devletin yaşadığı olağanüstü dönemlerden sonra çıkarttığı affın yatıştırıcı etkisi.

Af, devrimlerin, iç karışıklıkların, yönetim değişikliklerinin yaşandığı ülkelerde siyasi bunalımların neden olduğu olumsuz etkilerin dağılmasına yardımcı olan bir uygulama olarak değerlendirilmektedir (Dönmez, 1992). Buradan vergi affının bir sosyal politika aracı olarak kullanılabildiği anlaşılmaktadır.

- Vergi denetimi yetersizliğinin meydana getirdiği olumsuz etkilerin azaltılması.

Vergi denetiminin zayıf, vergi denetimi yapan eleman sayısının az olduğu ülkelerde, vergilemede adalet ve eşitlik zafiyeti gerçekleşir (Tekin ve Çelikkaya , 2016: 20). Bu sorunun af uygulaması ile azaldığı savunulmaktadır.

- TCK'nın 4. Maddesinde yer alan “Ceza Kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.” kuralı, diğer kanunlarla birlikte vergi kanunları için de geçerli olmaktadır. Mükellefler arasında mali mevzuatın karmaşıklığından dolayı ödevlerini yerine getiremeyenlerin bahsi geçen kanun maddesine bağlı mağduriyetinin azaltılması.

TCK'nın 4. maddesiyle mükellefler üzerine yüklenen sorumluluk, vergi kanunlarının teknik ve uzmanlığa dayanan bir uygulama gerektirmesinden ve vergi mevzuatının karmaşıklığından dolayı yükümlülüğün yerine getirilmesini zorlaştırmaktadır. Af ile birlikte bu durumun normalleşeceğine inanılmaktadır (Çağan, 1972: 115).

- Vergi aflarının kısa vadede vergi gelirlerini arttırıcı etkisi.

Vergi aflarının, özellikle bazı ödeme şartlarına uyarak aftan yararlanma kısıtlarına sahip afların, kısa vadede devlet hazinesine kaynak sağladığı, ayrıca vergi idaresinin aflar sayesinde tahsil maliyetini düşürerek vergilendirmede tasarrufu prensibine uyduğu savunulmaktadır (Alm, 1998: 3).

- Ekonomik ve mali krizlerden sonra vergi borcunu veya vergi cezasını ödemekte güçlük çeken mükelleflere af getirilmesi ile toplumsal barışa katkı sağlanması.

2001 yılında meydana gelen ekonomik ve mali kriz sonrasında, 2003 yılında çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası bu duruma örnek verilebilir (Aygün, 2012: 89). Bu gerekçe ile vergi affına gidilmesi iş dünyasındaki beklentileri iyileştirerek yatırım faaliyetlerini arttırarak ekonomik canlanmaya ivme kazandırabilir.

- Af sonrasında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artması.

Gerçekleştirilen af sonrasında daha adil ve etkili cezalar getirilecek şekilde vergi sisteminde yapılan reformlarla, affın bir kereye mahsus çıkartılmasıyla ve vergi mükelleflerinin bu konuda eğitilmesiyle vergiye gönüllü uyumun artacağı düşünülmektedir (Alm, 1998: 4).

2.1.4.2. Af Karşıtı Görüşler

Affın olumsuz etkilerini ele alan çalışmaların ortak noktası, affın vergilemede adaleti sarstığı ve vergilemeye gönüllü uyumu ortadan kaldırdığı düşüncesidir.

Af karşıtı olanların bu düşüncede olma nedenlerini maddeler halinde aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür. şöyle ki:

- Siyasi ve mali amaçlarla sık sık çıkarılan vergi afları vergilemede adaleti zedeler ve kişilerin yasalara olan saygısını azaltır (Çağın, 1972: 121).

Maddi ve şekli ödevlerini yerine getiren mükellefi, ödevlerini yapmayan ve vergi kaçırın mükelleflerden ayıran vergi cezaları ve gecikme zammı uygulamalarıdır. Vergi affı sonrası bu yaptırımların kalkması mükellef olma görevini yerine getiren kişi ve kuruluşlara karşi tamamıyla haksız bir uygulama olmaktadır.

- Af uygulaması uzun vadede gelir kaybına yol açar.

Af uygulaması gelecekte mükellefin vergi ödeme isteğini kötü yönde etkileyerek, devletin uzun vadede gelir kaybı yaşamasına yol açacaktır (Arıkan & Yurtsever, 2004).

- Çıkarılan aflar haksız rekabet ortamı oluşturur.

Af , vergi önünde eşitlik ve adalet ilkesini bozmakla birlikte, rekabet ilkesini de olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi ödevlerini yerine getiren mükellefler ödedikleri vergi kadar gelir azalması yaşamakta ve sermaye yaratma kapasitesi sınırlanmaktadır. Ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler ise ödemeleri gereken vergi karşılığını faizsiz olarak kullanabilmektedir. Vergi kaçırmanın olumsuz etkisini azaltmak için uygulanan vergi cezaları ve gecikme zamları af uygulaması ile kaldırıldığı zaman rekabet eşitsizliğı ortaya çıkmaktadır (Dönmez, 1992: 61).

- Vergi afları mükellefin vergilemeye gönüllü uyumunu zedeler.

Vergi kaçırın mükelleflerin vergi af yasalarından elde ettikleri avantajlardan sonra, dürüşlölkle vergisini ödeyen mükellefler kendilerini psikolojik olarak rahatsız hissedecek ve vergi ödeme alışkanlıklarını yeniden gözden geçirecektir.

- Aflar cezanın caydırıcı özelliğini ortadan kaldırır.

Sürekli çıkarılan af kanunları suç ve ceza politikalarına ters düşmektedir. Suç işleme iradesinde olanlar ileride uygulamaya konulacak af kanunu ile cezadan kurtulacakları düşüncesinde olup o suçu işlerler. Bu durum cezanın caydırıcı özelliğinin ortadan kalktığını gösterir (Sayar, 1987: 76).

- Son yıllarda Tahsilat Genel Tebliği aracılığı ile çıkarılan aflar, Anayasanın 73. maddesi ve AATUHK'nın temel normuna aykırıdır.

Vergi afları son yıllarda Tahsilat Genel Tebliği aracılığıyla AATUHK'nın 48.maddesinde yer alan tecil ve taksitlendirme müessesesinin kullanılması şeklinde uygulamaya sokulmakta ve bu durum kanunla konulmuş mali yükümlülüklerin kaldırılması anlamına geldiği için Anayasanın 73. Maddesi hükmüne aykırı düşmekte, AATUHK'nın temel normlarından olan “vergi alacağını güvence altına alma” prensibiyle çelişmektedir (Gerçek, 2001: 150).

- Mali suçlar genellikle bilinçli yapılan suçlar olarak görülmekte ve bu yüzden affa layık görülmemektedir (Keleş, 2002: 83). Gerçekten vergi kaçırma kararlı bir tercihin sonucudur. Adi suçlardaki “bir anlık” kontrolsüzlükten çok farklıdır.

2.2. VERGİ AFFININ BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi hukukunda vergi borcunu ve cezalarını sona erdiren af dışında başka kurumlar da mevcuttur. Bunlar şöyle açıklanabilir:

2.2.1. Devletin Vergi Alacağını Ortadan Kalkması

Devletin vergi alacağını ortadan kaldıran birçok neden bulunmaktadır. Bunlar ödeme, zamanaşımı, terkin, vergi affı ve diğer nedenler olarak ifade edilebilir. Bahsi geçen nedenleri tek tek ele alıp vergi affı ile karşılaştırmasını yapmak, aralarındaki farklı gözlemlemekte fayda sağlayacaktır.

2.2.1.1. Ödeme Yoluyla Ortadan Kalkması

Vergiye doğuran olay meydana gelince devlet ile kişiler arasında kurulan vergi ilişkisi, vergi borcunun ortadan kalkınca sona ermektedir. Yükümlü, vergi ilişkisini kendi rızası ile ödeme yaparak sona erdirebilir. Vergi borcunu sona erdiren en doğal yol verginin ödenmesidir (Nihal, 2014: 64).

Ödeme, Vergi Usul Kanununda “vergi borcunun mükellef tarafından kanunda belirtilen şartlarda yerine getirilmesidir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Vergi Usul Kanunu, Madde 23). İşlemin vergi alacaklısı yönünden ifadesine tahsil denilir. Mükellef kendi

isteğiyle ödemede bulunmaz ise vergi alacaklısı tarafından cebri icra yoluyla tahsil edilir. Tahsil vergilendirmenin son aşamasıdır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 143).

Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir (Vergi Usul Kanunu, Madde 111) VUK'un 112'nci maddesinde ise özel ödeme zamanlı bir vergi ödemesi yapılacaksa, bu özel ödeme zamanları belirtilmektedir. Vergi borçlarının ödeme şekli, ödemenin ispatı, ödemenin süresi içinde yapılmaması halinde uygulanacak yaptırımlar ve ödenmeyen vergilerin cebren tahsilatı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (Gerçek, 2003: 76).

2.2.1.2. Zamanaşımı Nedeniyle Ortadan Kalkması

“Zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesi ile idarenin vergi tarh etme veya ceza kesme yetkisinin düşmesi sonucunu doğuran bir müessesedir” (Şenyüz, 2008: 169).

Vergi hukukunda zamanaşımı biri tarhiyat safhasında diğeri tahsil safhasında gerçekleşmek üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Tarhiyat safhasında gerçekleşen tarh zamanaşımı, “Vergiye doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılının başından başlayarak 5 yıl içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” ifadesiyle açıklanmaktadır. (Vergi Usul Kanunu, Madde 114).

Tahsil zamanaşımı ise AATUHK Madde 102'de izah edilmiş olup, alacak, vadesinin denk geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar şeklinde açıklanmaktadır (AATUHK, Madde 102).

2.2.1.3. Terkin İşlemi Nedeniyle Ortadan Kalkması

Terkinin kelime anlamı “yazılmış bir şeyi çizerek silme” (Türk Dil Kurumu, 2017) demektir. “Vergi hukukunda terkin, bazı koşulların varlığı halinde vergi borcunu ve vergi cezalarını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran, tek taraflı, sübjektif ve özel bir idari işlem” olarak tanımlanabilir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 263; Üyümez, 2014: 82).

Vergi borcunun tahakkuk aşamasında silinmesi Vergi Usul Kanunu'nda; tahsil aşamasında silinmesi ise AATUHK'da düzenlenmiştir.

Terkin işlemi Vergi Usul Kanunu'nda madde 115'te "Verginin terkin" başlığı ile ve AATUHK'da madde 105'te "Tabii afetler sebebiyle terkin" ve madde 106'da "Tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin" başlığı ile ele alınmış, terkin işleminin gerçekleşeceği haller maddeler halinde açık bir şekilde belirtilmiştir.

2.2.1.4. Diğer Nedenlerle Ortadan Kalkması

Vergi borcunu sona erdiren diğer haller olarak mahsup ve takas, vazgeçme, dava açma, vergi hatalarını düzeltme ve uzlaşma müesseselerinden bahsetmek mümkündür.

Vergi hatası, vergi ile ilgili hesaplamalarda veya vergilendirme işleminde gerçekleşen hatalara bağlı haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, Madde 106). Mükellefin maddi ödevi olmayan bir vergi işlemine muhatap edilmesiyle oluşan zararın tazmini ile vergi tutarı ortadan kalkmış olur.

Uzlaşma, tarh edilen vergi cezalarının, yargı yoluna başvurmaksızın, vergi dairesi ile mükellef arasında görüşme yoluyla miktarı üzerinde bir anlaşmaya varılmasıdır. "İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen ya da vergi incelemesi sonucu tarh edilmesi düşünülen vergiler ile bunlara bağlı vergi cezalarının tarh edilecek veya tahakkuk edilecek miktarları konusunda idare ile yükümlüler bir araya gelerek anlaşmaktadırlar" (Üyümez, 2014: 79). Uzlaşma vergi ya da cezanın tamamen ortadan kalkması ile de sonuçlanabilir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile birlikte, uzlaşılan vergi aslı (gecikme faizi dahil) borcu kesinleşmiş olup bunun dışında kalan vergi borcu ortadan kalkmış olmaktadır (Öner, 2016: 145; VUK, Ek Madde 1, 8).

Vazgeçme, vergi ve ceza uygulamaları ile elde edilecek gelirin, bu gelire ulaşmak için yapılan masraflardan daha düşük olabileceği durumlarda vergiden ve cezadan verginin tahakkuku aşamasında (VUK, Mükerrer Madde 115) ve tahsil aşamasında (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 201) vazgeçilmesi anlamına gelmektedir.

Mahsup, vergi dairesinin alacaklı ve mükellefin borçlu olduğu durumlarda, vergi borçlusunun önceden ödediği vergi tutarının bilahare yapılan tarhiyattan düşülmesine denir. Takas ise mükellefin vergi dairesine borcu olması ile birlikte vergi dairesinden alacağının olduğu durumlarda gerçekleşir. Bu gibi durumlarda vadesi gelmiş olan bir borç değeri ve vergi dairesinin vadesi gelmiş alacak değeri birbirine eşit değerde ise borç-alacak ilişkisi sona erer (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 195-197).

Mükellefler vergi dairesi aracılığıyla kendilerine yüklenen maddi ve şekli vergi ödevleri konusunda idarenin eylem ve işlemlerine karşı dava açma hakkına sahiptir (Anayasa, Madde.125). Açtıkları dava sonucunda vergi ve cezaların iptal edilmesi halinde, vergi borcu ortadan kalkmaktadır.

2.2.2. Vergi Affının Benzer Kavramlarla Karşılaştırılması

Vergi affı uygulaması faydalanan mükellefler için vergi cezalarının silinmesi ve istisnai olarak vergi aslının silinmesi ile sonuçlanmaktadır. Vergi affı uygulaması doğurduğu sonuçlar açısından benzerlik gösteren bazı uygulamalar ile karıştırılmaktadır. Ancak bunlar idari bir tasarruf olma, uygulanma süreleri, talebi halinde uygulanan haklar gibi özelliklerle vergi affından ayrılmaktadır (Dönmez, 1992: 21). Aralarındaki ayrımı ifade etmek adına, vergi affı uygulaması ile karşılaştırmalarını yapmak gerekli görülmektedir.

2.2.2.1. Vergi Affının Terkin İşlemi ile Karşılaştırılması

Vergi affı ile verginin terkinin vergi borçlarını ve cezalarını silme yönüyle benzerlik göstermektedir. Fakat bu kurumları birbirinden ayıran önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan ilki yetkili karar organı ile meydana gelmektedir. Terkin işleminin kararında idare yetkili organ iken, vergi affı için yetkili organ yasamadır (Dönmez, 1992: 28). Bu nedenle, “terkin sübjektif ve özel bir işlem; vergi afları ise, objektif ve genel bir işlemdir” (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 176).

İkinci ayrım kapsamı ile ilgidir. Terkin işleminin kapsamına vergi aslı ve cezaları girmektedir. Vergi afları ise, vergi cezalarını kapsamaktadır. Vergi affı uygulamalarında vergi aslını da kapsayan uygulamalar olmuştur, lakin ilke olarak vergi cezalarını kapsar. Diğer bir farklılık ise, kurumların amaçları ile ilgilidir. “Vergi hukukunda af, politik bir tarafı olan olağan dışı bir araç niteliğindedir. Terkin ise, vergi kaynağının korunması ilkesine dayanır” (Dönmez, 1992: 29).

2.2.2.2. Vergi Affının Cezalarda İndirim İşlemi ile Karşılaştırılması

VUK’ un 376. Maddesindeki cezalarda indirim düzenlemesine göre, ilgili maddede belirtilen şartlar vuku bulduğunda vergi cezaları kısmen sona erer. Vergi affı ile cezalarda indirim kurumu arasında ilk fark; vergi cezalarının sona ermesinde oluşan

kapsam farkıdır. Vergi affında vergi cezaları tamamen sona erer, indirimde ise cezalar kısmi olarak silinir.

Vergi affı ile cezalarda indirim arasındaki diğer ayrım “devamlı olma, indirimden faydalanma ile ilgili talep etme hakkı verme ve yalnızca VUK kapsamındaki vergilere uygulanma” (Dönmez, 1992: 31) şeklindedir. Yani, cezalarda indirim sürekliliği olan, talep etme ile elde edilen ve VUK kapsamındaki vergilere uygulanan bir müessesedir. Vergi affı ise sürekliliği olmayan, bir kereye mahsus yapılması öngörülen, kişilerin talebine bağlı olmayan ve VUK kapsamının dışında olan vergiler için de uygulama alanı bulan bir kurumdur.

2.2.2.3. Vergi Affının Pişmanlık ve İslah İle Karşılaştırılması

Pişmanlık ve ıslah kurumu, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında VUK 371. Madde’de bahsi geçen şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmemesine dayanmaktadır (VUK, Madde 371).

Mükelleflerin pişmanlık ve ıslah kurumundan faydalanabilmesi için belli şartları sağlaması gerekmektedir. Öncelikle yükümlü, yapmış olduğu hukuka aykırı eylemi, vergi dairesine vergi dairesinin henüz haberi olmadan itiraf etmesi gerekmektedir. Daha sonra üzerine düşen maddi ve şekli ödevlerini yerine getirip pişmanlık zammını ödemesi gerekmektedir (Üyümez, 2014: 80). Bu işlemleri gerçekleştiren mükellef kesilecek olan vergi ziyayı cezasından kurtulmaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumu mükellefleri gerekli şartları sağladıklarında cezadan kurtarmaktadır. Vergi affı kurumu ve cezaların terkinin pişmanlık arasında benzerlik görülebilir, ancak vergi affından faydalanabilmek için pişmanlık ve ıslahta gerekli şartlara gerek yoktur.

2.2.2.4. Vergi Affının Uzlaşma İle Karşılaştırılması

Uzlaşma ile vergi affı, vergi aslının ve/veya vergi cezasının bir kısmından vazgeçilmesi işlemiyle bir ortak paydada buluşmakta ve bunun dışında benzer özellik taşımamaktadır.

Uzlaşma kapsam olarak kanunun verdiği yetkiye bağlı idare tarafından sınırlandırmalara tabi tutulmakta iken, vergi affı daha geniş kapsamlıdır ve kanunla düzenlenir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013).

Uzlaşma iki taraflı bir işlemdir. Uzlaşmaya gidilecek mükellefin kabulü ile hüküm ifade eder, bir tür “idari sözleşme” gibidir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 201). Af ise tek taraflı bir işlemdir. Diğer bir ayrım ise af, objektif bir işlemle vuku bulurken, uzlaşma sübjektif niteliktedir (Dönmez, 1992: 38).

2.3. VERGİ AFLARININ ÇIKARILMA NEDENLERİ

Af çıkarma yetkisine sahip organların bu kararı almaları çeşitli nedenlere bağlıdır. Ülkemizde çıkarılan vergi afları incelendiğinde en etkili neden siyasi nedenler olarak görülmektedir. Bu nedeni mali, ekonomik, teknik ve idari nedenler takip etmektedir. Vergi aflarının çıkarılmasında psikolojik nedenler de etkilidir.

2.3.1. Mali Nedenler

Vergi affının mali amacı, tahsil edilememiş alacakların, çıkarılan af yasası çerçevesinde tahsil edilmesidir. Bu sayede kamu gelirlerinin artması ile var olan bütçe açıklarının kapatılması ve finansman ihtiyaçlarının giderilmesi hedeflenir.

Vergi aflarının çıkarılmasına ilişkin mali nedenlerin ilk sırasında bütçe açıklarını kapatmak yer almaktadır. Tablo2.1’de 1980-2016 yılları bütçe açıkları ve vergi affı yılları karşılaştırılmaktadır. Bu tablonun oluşturulma amacı, çıkarılan aflar neticesinde bir sonraki yılların bütçe açığında azalma olup olmadığını gözlemlemektir.

Tablo 2.1: Konsolide Bütçe Dengesi, Gelirleri ve Giderleri (Bin TL) ile Bütçe Dengesinin GSYH'ye Oranı (1980-2016)

Yıllar	Gider	Gelir	Bütçe Dengesi	Bütçe Dengesi/GSYH Oranı	Vergi Affı Yılları
1980	1.148	988	-159	-3.13	
1981	1.633	1.536	-97	-1.54	AF YILI
1982	1.765	1.622	-143	-1.48	
1983	2.915	2.696	-219	-2.24	AF YILI
1984	4.278	3.770	-508	-4.42	
1985	6.493	5.980	-513	-2.26	AF YILI
1986	8.311	7.154	-1.158	-2.76	
1987	12.791	10.445	-2.346	-3.48	
1988	21.446	17.587	-3.859	-3.09	AF YILI
1989	38.871	31.369	-7.502	-3.33	
1990	68.355	56.573	-11.782	-3.01	AF YILI
1991	132.401	99.085	-33.316	-5.28	
1992	225.398	178.070	-47.328	-4.30	AF YILI
1993	490.438	357.333	-133.105	-6.70	
1994	902.454	751.615	-150.839	-3.91	
1995	1.724.194	1.409.250	-314.944	-4.03	
1996	3.961.308	2.727.958	-1.233.350	-8.27	
1997	8.050.252	5.815.099	-2.235.153	-7.63	AF YILI
1998	15.614.441	11.811.065	-3.803.376	-7.28	AF YILI
1999	28.084.685	18.933.065	-9.151.620	-11.86	
2000	51.344.362	38.228.895	-13.115.467	-10.6	
2001	86.971.971	58.415.911	-28.556.060	-16.5	AF YILI
2002	119.603.824	79.420.275	-40.183.549	-14.6	AF YILI
2003	141.247.793	101.039.544	-40.208.249	-11.3	AF YILI
2004	152.092.573	122.964.216	-29.128.357	-7.1	
2005	159.686.603	152.783.900	-6.902.703	-1.7	
2006	178.126.033	173.483.430	-4.642.603	-0.6	
2007	204.067.683	190.359.773	-13.707.910	-1.6	
2008	227.030.562	209.598.472	-17.432.090	-1.8	AF YILI
2009	268.219.185	215.458.341	-52.760.844	-5.3	
2010	294.358.724	254.277.435	-40.081.289	-3.5	
2011	314.606.792	296.823.602	-17.783.190	-1.3	AF YILI
2012	361.886.686	332.474.895	-29.411.791	-1.9	
2013	408.224.560	389.681.985	-18.542.575	-1.0	AF YILI
2014	448.752.337	425.382.787	-23.369.550	-1.1	
2015	506.305.093	482.779.900	-23.525.193	-1.0	
2016	584.071.431	554.139.502	-29.931.929	-1.1	AF YILI

Kaynak: (Tüğen ve Güngör, 2017; <http://www.bumko.gov.tr>, 2017).

Tablo 2.1'de 2003 yılında çıkarılan af hariç çıkarılan aflar sonrası bütçe açıklarında kapanma veya miktarında azalma olmamıştır. Tam tersi bütçe açıklarında

artış söz konusudur. Aflar sonrası bütçe açıklarında genel olarak artış gerçekleşmesini vergi aflarının mevcudiyetine bağlamak sağlıklı bir yaklaşım değildir. Ülkenin bahsi geçen yıllarda yaşadığı ekonomik duruma ve olaylara bakılarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Ancak tablo 2.1’de vergi afları ile hedeflenen bütçe açığının kapanması veya azalması amacının gerçekleşmediği açıkça görülmektedir.

2.3.2. Ekonomik Nedenler

Af kurumunun varlığı ülkemizde birçok dönemde ekonomik nedenlere bağlanılmaktadır. Türkiye’de 1960 ve 1970’li yıllarda çıkartılan vergi af yasalarında ekonomik gerekçelerin yer almamaktadır, bu yıllarda çıkan aflar siyasi nitelik taşıyan aflardır. 1980’li yıllarda ise art arda mali af yasaları çıkartılmıştır. Bu afların çıkarılmasının temel gerekçeleri 1970’li yıllarda yoğunlaşan enflasyon, ekonomik istikrarsızlık sonucu vergi dışı kalmış fonların ekonomiye tekrar çekilmesi olmuştur (Keleş, 2002).

Yaşanılan ekonomik krizler, örneğin üretimde hızlı bir daralma, fiyatlar genel seviyesinde ani bir düşme gibi ekonomik olaylar firmaları sarsacak sonuçlar doğurmakta ve mali gücünü zayıflatabilmektedir. Bu durum mükelleflerin borç altına girmelerine neden olmakta ve vergi borçları dahil tüm borçlarını ödemede sıkıntı yaşatabilmektedir. Uygulamada bu durum af çıkarılmasına sebep olabilir (Aktan ve Şen, 2017; Arıkan ve Yurtsever, 2004).

Vergi aflarının ekonomik sebeplerden biri de kayıtdışı ekonominin varlığını azaltmaktır. Vergi affı yanlısı bir çok çalışmada savunulan görüş, vergi affı uygulaması ile kayıtdışı olan vergi yükümlülerinin aften yararlanmak istemesi ile kayıt altına alındığı ve kayıtdışı ekonomi oranının azaldığı şeklindedir.

2.3.3. Siyasi Nedenler

Affin çıkarılmasına karar verme ve affın kapsamını belirleme yetkisi ülkemizde bu yetki TBMM’ye aittir. Affın çıkarılması siyasi bir karar niteliği taşımaktadır.

Mali ve adli afların, toplumun değişmesiyle, oluşan yeni koşulların gerisinde kalan yasaların meydana getirdiği siyasi suçlar için ve sosyal ve politik yaraları kapatmak için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya atılmıştır (Sayar, 1987: 64).

Özellikle az gelişmiş ülkelerde rejim değişikliğinin sık yaşanması, istikrarsızlık, devrim ve darbe gibi toplumsal düzeni bozan olaylar sonucu olumsuz etkinin giderilmesi için af kurumuna başvurulmaktadır. Bu sayede toplumsal uzlaşmayı sağlama, eski yönetimin mali işlerini tasfiye etme ve hızlı gelir elde etme amaçları gerçekleştirilmiş olmaktadır. Ülkemizde 1960-70’li yıllarda gerçekleşen afların sebebi olarak da olağanüstü halin mevcudiyeti gösterilmektedir (Dönmez, 1992: 75; Arıkan ve Yurtsever, 2004).

Ülkemizde 1980 sonrası afların çıkarılmasında özellikle seçim dönemlerinin etkili olduğu söylenilebilir. Siyasilerin “mali milat, vergi barışı, mali barış, mali uzlaşma ve beyaz sayfa” şeklinde ifadelerle affı seçim öncesinde seçim hazırlığı olarak kullandıkları görülmektedir (<http://www.resulkurt.com/?artikel,787>, 2017; Doğruöz, 2017).

Tablo 2.2: 1980 Sonrası Seçim Yılları ile Vergi Affı Yıllarının Karşılaştırılması

Yıllar	Seçim Yılları	Vergi Affı Yılları
1980		
1981		AF YILI
1982		
1983	06/11/1983 Milletvekili Genel Seçimi	AF YILI
1984		
1985		AF YILI
1986		
1987	29/11/1987 Milletvekili Genel Seçimi	
1988		AF YILI
1989		
1990		AF YILI
1991	20/10/1991 Milletvekili Genel Seçimi	
1992		AF YILI
1993		
1994		
1995	24/12/1995 Milletvekili Genel Seçimi	
1996		
1997		AF YILI
1998		AF YILI
1999	18/04/1999 Milletvekili Genel Seçimi	
2000		
2001		AF YILI
2002	03/11/2002 Milletvekili Genel Seçimi	AF YILI
2003		AF YILI
2004		
2005		
2006		
2007	21/10/2007 Halkoylaması 22/07/2007 Milletvekili Genel Seçimi	
2008		AF YILI
2009	07/06/2009 Ara Seçim	
2010	06/06/2010 Ara Seçim 12/09/2010 Halkoylaması	
2011	12/06/2011 Milletvekili Genel Seçimi	AF YILI
2012		
2013		AF YILI
2014	10/08/2014 Cumhurbaşkanı Seçimi	
2015	1/11/2015 Milletvekili Genel Seçimi 07/06/2015 Milletvekili Genel Seçimi	
2016		AF YILI
2017	16/04/2017 Halkoylaması	AF YILI

Kaynak: (<http://www.ysk.gov.tr>, 2017).

Tablo 2.2’de görüldüğü gibi seçim yılları öncesi ve sonrasında genellikle af uygulamasına gidilmiştir. Seçmenlere edilen vaatler arasında seçim sonrası af uygulamasının getirileceği yer almakta ve bununla siyasiler tarafından oy potansiyellerini yükseltme amaçlanmaktadır.

2.3.4. Teknik ve İdari Nedenler

Ülkemizde ekonomik faaliyetlerin genişleme hızına denk biçimde vergi yargısı ve vergi idaresi kurumları büyüme gerçekleştiremedikleri için sorunlar ortaya çıkmıştır (Keleş, 2002: 77).

Mükellefler ile vergi dairesinin ihtilaflı hale gelmiş dava dosyalarının birikmesi ve sayı olarak çok olması sebebiyle yargının iş yükü artmış ve güncel dosyalara hakimiyette zorlanmanın meydana geldiği zamanlar olmuştur. Böylesi durumlarda af uygulaması yoluyla geçmiş temizleme ve idareye kolaylık sağlayıp iş yükünü azaltma amaçlanmıştır (Sayar, 1987: 64).

2.3.5. Psikolojik Nedenler

Vergi affı uygulamalarının bir diğer nedeni de mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratarak mali, ekonomik, teknik ve siyasi hedeflere ulaşmayı amaçlamaktır (Şenyurt, 2008).

Ülkede gerçekleşen olağanüstü haller, ekonomik olayların olumsuz etkileri, siyasal istikrarsızlık gibi durumlar nedeniyle mükellefler vergisel ödevlerini gerçekleştirememekte ya da gerçekleştirmek istememektedir. Vergi affı uygulaması ile mükelleflerin geçmişte yaptıkları hataları temizlemek ve vergi sitemine uyumlarını arttırmak amaçlanmaktadır.

2.4. TÜRKİYE’DE UYGULANAN VERGİ AFLARINA GENEL BAKIŞ VE 7020 SAYILI KANUN İÇERİĞİ

Ülkemizde 1906 yılından günümüze kadar siyasi, ekonomik, teknik ve mali gerekçeler gösterilerek çok sayıda vergi affı yasası çıkarılmıştır. Türk hukukunda ilk vergi affı yasası “İradei Seniye" dir. Yol vergisi yükümlülüğünden dolayı uygulanan

cezaların affı ile ilgilidir (Dönmez, 1992: 213). Bu tarihten sonra, özellikle 1960'dan sonra Türk Vergi Sisteminde çok sayıda af çıkarılmıştır.

2.4.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Aflarına Genel Bakış

Türkiye’de 1960 yılından önce ve 1960 yılından sonra gerçekleşen af uygulamaları taşıdığı özellikler ve kapsamları açısından farklılıklar göstermektedir. 1960 yılından önce çıkarılan aflar genel olarak yürürlükten kaldırılan vergilerden geriye kalan iş ve işlemlerin tasfiyesi içindir. 1960 yılı sonrasında çıkarılan af yasalarının ortak özelliği ise belirli vergilerin vergi aslını ödemek koşuluyla vergi cezalarının ve gecikme zamlarının affına ilişkindir (Dönmez, 1992: 215).

Türk hukukunda 1961 yılına kadar toplu aflar şeklinde uygulanan vergi affına, ilk kez 3.3.1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı kanunda vergi cezalarının ve gecikme faizi ve zamlarının dahil edildiği görülmektedir (Çağan, 1972). 1960 ve 1970’li yıllarda çıkartılan mali af kanunlarının sebeplerinde siyasi nedenlerin etkili olduğu görülmektedir (Keleş, 2002).

1980’li yıllardan sonra uygulanan vergi afları amaç, nitelik ve kullanılan yöntemler bakımından önceki yıllarda uygulanan vergi aflarından farklılık göstermektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013). 1980’li yıllarda çıkartılan vergi af yasalarının gerekçelerinde siyasi unsurlar yanında teknik ve ekonomik unsurların da baskın olduğu görülmektedir (Keleş, 2002).

Tablo 2.3: 1921- 2017 Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

05.08.1921	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’yla Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa

Tablo 2.3: (devam) 1921- 2017 Türkiye’de Uygulanan Vergi Afları

20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun’un Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	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)
25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 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
27/5/2017*	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kaynak: (Çetin, 2007, Kargı, 2011), *tarafımdan eklenmiştir.

Tablo 2.3’te görüldüğü gibi 1921-2017 yılları arasında toplam 32 tane vergi affı yasası ülkemizde uygulama alanı bulmuştur. Bunlar içerisinde 2000’li yıllarda uygulanan vergi afları arasında 6111 sayılı kanun sadece vergisel açıdan çıkarılan bir af kanunu olmayıp aynı zamanda birçok konu ile ilişkili olan ve Cumhuriyet tarihinin en büyük mali kapsamlı af kanunu olma özelliğine sahiptir (5811 Sayılı Kanun, Madde 7).

2.4.2. 7020 Sayılı Kanun Hakkında Genel Açıklama

27.05.2017 Tarih ve 30078 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7020 sayılı Kanun ile; devletin tüm vergi alacaklarının, gümrük vergisi alacaklarının, sosyal güvenlik kurumu alacaklarının ve devlet kurum, kuruluş alacakları ile belediye alacaklarının yeniden yapılandırılmasından yararlanma düzenlemesi yapılmıştır.

Bu kanun merkezi ve yerel vergilerle her türlü prim borçlarına ait asıl alacakların, gecikme cezalarının, faizlerinin vb. yükümlülüklerin kaldırılmasını öngörmektedir (Vergi, SGK, Oda ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Rehberi, (7020 Sayılı Kanun), 2017).

7020 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılması mümkün olmayan borçlar ise 6111, 6552 ve 6736 sayılı Kanunlara göre yapılandırılmış olan ve 27 Mayıs 2017 tarihi itibarıyla taksit ödemeleri devam eden borçlardır” (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017).

“Kanundan yararlanmak için yapılacak başvurular ile ilgili, başvuruda bulunan mükelleflere ilişkin haciz ve iade işlemleri ve diğer hususlarla ilgili detaylı bilgi maliye bakanlığını çıkardığı 2017/1 ve 2017/2 seri nolu iç genelgelerde ifade edilmiştir.

Yapılandırmadan yararlanabilmek için ilk iki taksitin eksiksiz ve süresinde ödenmesi şarttır. Bir takvim yılında iki taneden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilecektir” (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARININ KAYITDIŞI EKONOMİYE ETKİSİ: AMPİRİK OLARAK ANALİZ

3.1. VERİ SETİ VE METODOLOJİ

Çalışmada kullanılan tüm değişkenler 1980-2015 yıllarını kapsayan toplam 36 yıl verisi için derlenmiştir. Genel bütçe vergi gelirleri tahsilat oranları (Toplam Tahsilat / Toplam Tahakkuk) Gelir İdaresi Başkanlığı web sayfasından alınmıştır. Kayıtdışı ekonomi oranı 1980-2009 verileri, Doç. Dr. Ceyhun Elgin ve Dr. Oğuz Öztunalı'nın "Shadow Economies Around The World: Model Based Estimates" isimli çalışmasında MIMIC yöntemini kullanarak elde ettiği sonuçlardan edinilmiştir. 2009-2015 kayıtdışı ekonomi verileri Kalça ve Eroğlu'nun kaynaklarından alınmıştır. GSYH oranları Dünya Bankasının veri tabanından alınmıştır. Enflasyon oranları TÜİK' ten alınmıştır. Vergi aflarının gerçekleştirildiği yıllar Güneş Çetin'in "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri" isimli makalesinden alınmış olup 2004 yılından itibaren tarafımdan eklenmiştir.

Tablo 3.1: Değişkenlerin Açıklamaları

Değişkenler	Form	Veri Aralığı	Alındığı Tarih	Kısaltma
Kayıtdışı Ekonomi	Logaritmik	1980-2015	27.06.2017	Kayıtdışı
Vergi Aflarının Yılları	Gölge	1980-2015	07.05.2017	Af
GSYH	Logaritmik	1980-2015	05.04.2017	GDP
Enflasyon	Logaritmik	1980-2015	05.04.2017	Enf
Vergi Gelirleri Tahakkuk/Tahsilat Oranları	Logaritmik	1980-2015	05.04.2017	Tahsil

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017; Elgin ve Öztunalı, 2012; Kalça, 1996; Aybar ve Eroğlu, 2017; The World Bank, 2017; Türkiye İstatistik Kurumu, 2017; Çetin, 2005).

Çalışmada kullanılan bütün değişkenlerin doğal logaritmaları, ilk olarak değişkenler arasındaki asimetriyi yok etmek ve esnekliklerin bulunması için

kullanılmaktadır. Tablo 3.1’de açıklaması yapılan kayıtdışı ekonomi oranı bağımlı değişken olarak ele alındığında tespit edilen ana model aşağıda ifade edildiği gibidir:

$$\text{Lnkayıtdışı}_t = \beta_0 + \beta_1 * \text{GDP}_{t1} + \beta_2 * \text{Enf} + \beta_3 * \text{Tahsil} + \beta_4 * \text{DAF} + \varepsilon_t (1)$$

1 numaralı denklem yalnızca teorik modellemeyi ve et modelin kalıntılarını göstermektedir. Daha sonraki başlıklarda incelenecek olan birim kök testleri sonucuna göre değişkenlerin herhangi bir düzeyden farklarının kullanılabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Türkiye’de vergi aflarının kayıtdışı ekonomiye etkisini ve ilişkisini irdelemek amacıyla öncelikle Tablo 3.1.deki tüm değişkenler için birim kök testleri 2 tane uygulanmıştır. Bunlar literatürde en çok kullanılan Genişletilmiş Dickey-Fuller(1979) ve Phillips- Perron(1988) testleridir. Bu testlerin sonuçları göz önünde bulundurulduğunda tüm serilerin durağanlığı tespit edildikten sonra değişkenlerin farkları alınmıştır. Farkları alınan değişkenler ile regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Bu testlerin sonuçlarına göre tüm serilerin durağanlığı belirlendikten sonra Johansen (1988), Johansen ve Juselius (1990) ve Johansen (1991) çalışmalarında yer alan eşbütünleşim testi uygulanarak modeller için uzun dönemli ilişkiler araştırılmıştır. Daha sonra kısa dönemli ilişkiyi belirlemek amacıyla Engle ve Granger (1987) tarafından geliştirilen ve Johansen (1995) çalışmasında da kullanılan Hata Düzeltme Modelleri kullanılmıştır. Son olarak nedensellik için Granger (1969) nedensellik testleri gerçekleştirilmiştir.

3.2. TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER

Çalışmada kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler aşağıdaki Tablo 3.2’de sunulmaktadır.

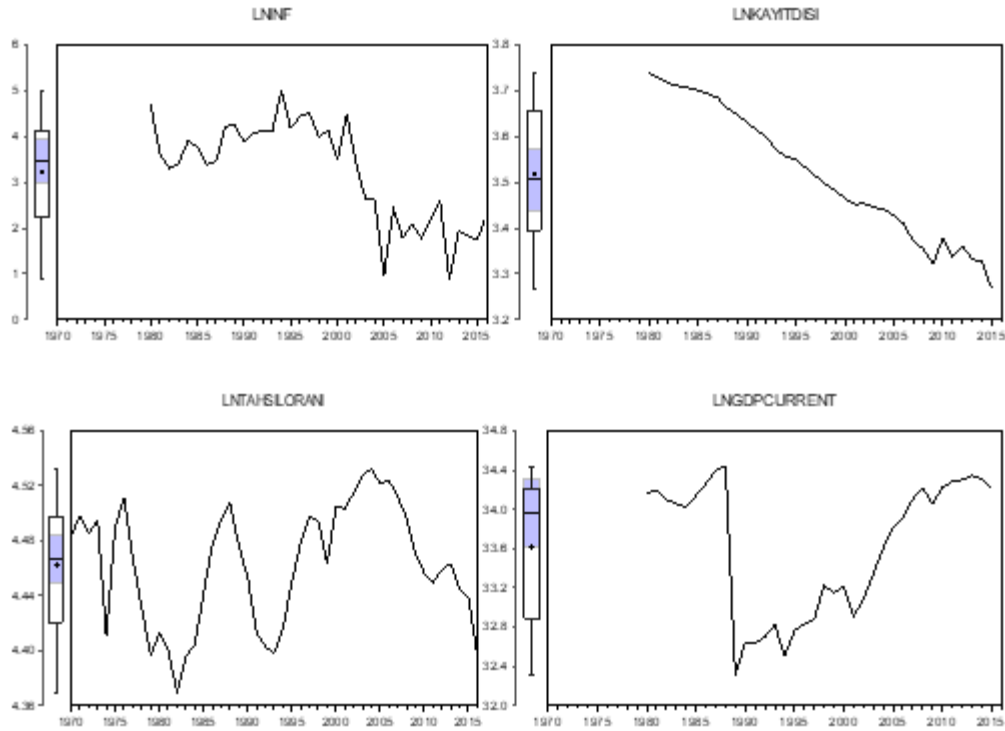
Tablo 3.2: Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

	D(KAYITDISI)	D(GDPPC)	D(INF)	D(TAHSILORANI)
Ortalama	-0.451714	165.8622	-2.722222	-0.158696
Ortanca	-0.490000	203.9000	0.600000	-0.250000
En Yüksek	1.620000	711.8000	89.30000	6.900000
En Düşük	-1.680000	-605.3000	-84.70000	-7.300000
Standart Sapma	0.543542	303.4686	30.47735	2.454255
Çarpıklık	1.419180	-0.573451	-0.039095	-0.046391
Basıklık	8.107814	3.290468	5.611674	4.048697
Jarque-Bera	49.79632	2.624540	10.24043	2.124385
Olasılık	0.000000	0.269208	0.005975	0.345697
Toplam	-15.81000	7463.800	-98.00000	-7.300000
Sapma Kareleri				
Toplamı	10.04490	4052101.	32510.40	271.0515
Gözlem Sayısı	35	45	36	46

Değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerinin yer aldığı Tablo 3.2’de en yüksek değişkenliğe sahip olan değişken D(INF), en düşük değişkenliğe sahip değişken ise D(KAYITDISI) değişkenidir. “Değişkenlerin gözlem sayısı birbirlerinden farklıdır. Değişkenlerin Jarque-Bera istatistiğine göre 05 anlamlılık düzeyinde normal dağılmadığı tespit edilmiştir. Lakin, yapısı gereği zaman serilerinin kuramsal (hipotetik) normal dağılıma sahip olması beklenmemelidir” (Yıldırım, Belen , & Kütük, 2014).

Logaritmik forma sahip olan değişkenlerin 1980-2015 dönemindeki seyri Eviews-8 programında elde edilerek Şekil 3.1. de gösterilmektedir.

Şekil 3.1: Değişkenlerin Zamana Bağlı Değişimleri



3.3. DURAĞANLIK ANALİZLERİ

Bu safhada zaman serisinin durağan olup olmadığını anlayabilmek için, birim kök testleri gerçekleştirilmektedir. Durağanlık testleri zaman serisi analizlerinde sahte ya da anlamsız regresyon sorununu engellemek amacıyla kullanılmaktadır (Tarı, 2014, s. 382). Durağan olmayan zaman serilerini durağan hale getirildikten sonra analizlerini gerçekleştirilmek maksadıyla serilerin birim kök içerdiği yönünde tasarlanan H_0 hipotezini sıyanan Genişletilmiş Dickey-Fuller Testi (ADF) ve Phillips-Perron (PP) testleri yapılmıştır.

Tablo 3.3: Sabit Kök Birim Testleri

			Augmented Dickey-Fuller		Phillips- Perron	
	Düzye	Model	t-istatistiği	Olasılık	Uyarılmış t-istatistiği	Olasılık
LNGDPCONS	Seviye	Sabit Terimli	2.480218	1.0000	5.565878	1.0000
	Seviye	Sabit+Eğilim Katsayılı	-0.564499	0.9764	0.154687	0.9969
	1.fark	Sabit Terimli	-5.747009	0.0000	-5.747009	0.0000
	1.fark	Sabit+Eğilim Katsayılı	-6.600609	0.0000	-7.985715	0.0000
LNGDPCUR	Seviye	Sabit Terimli	-1.653410	0.4454	-1.653410	0.4454
	Seviye	Sabit+Eğilim Katsayılı	-1.761226	0.7018	-1.742841	0.7104
	1.fark	Sabit Terimli	-5.866507	0.0000	-5.879495	0.0000
	1.fark	Sabit+Eğilim Katsayılı	-5.944895	0.0001	-6.235327	0.0001
LNGDPPC	Seviye	Sabit Terimli	0.783278	0.9927	1.665707	0.9995
	Seviye	Sabit+Eğilim Katsayılı	-1.748624	0.7127	-1.765231	0.7048
	1.fark	Sabit Terimli	-6.524376	0.0000	-6.566092	0.0000
	1.fark	Sabit+Eğilim Katsayılı	-6.684315	0.0000	-7.842788	0.0000
LNKAYITDISI	Seviye	Sabit Terimli	-1.442369	0.5483	-0.162098	0.9343
	Seviye	Sabit+Eğilim Katsayılı	-2.844256	0.1927	-2.271444	0.4376
	1.fark	Sabit Terimli	-3.311355	0.0227	-7.930885	0.0000
	1.fark	Sabit+Eğilim Katsayılı	-4.040494	0.0180	-7.862622	0.0000
LNENF	Seviye	Sabit Terimli	-1.640405	0.4519	-3.460841	0.0151
	Seviye	Sabit+Eğilim Katsayılı	-2.177492	0.4867	-4.051866	0.0156
	1.fark	Sabit Terimli	-6.758525	0.0000	-11.76497	0.0000
	1.fark	Sabit+Eğilim Katsayılı	-6.714650	0.0000	-11.95673	0.0000

Tablo 3.3: (devam) Sabit Kök Birim Testleri

LNTAHSİL	Seviye	Sabit Terimli	-2.423840	0.1412	-2.153881	0.2255
	Seviye	Sabit+Eğilim Katsayısı	-2.420010	0.3647	-2.097243	0.5335
	1.fark	Sabit Terimli	-6.314607	0.0000	-6.316021	0.0000
	1.fark	Sabit+Eğilim Katsayısı	-6.247472	0.0000	-6.249123	0.0000

Birim kök testleri neticesinde, H_0 hipotezinde serinin birim kök içerdiğini öne süren Genişletilmiş Dickey-Fuller (Tablo3.4) ve Phillips Perron (Tablo3.4) testlerine göre LNGDPCONS, LNGDPCURLNGDPPC, LNKAYITDISI, LNENF ve LNTAHSİL değişkenlerinin 01 anlamlılık seviyesinde hem sabit terimli hem de sabit terim ve eğilim katsayısı içeren modellerinin sadece birincil farklarında H_0 hipotezinin reddedilebildiği ve dolayısıyla durağan olduğu tespit edilmiştir. Bu safhada bütün değişkenlerin benzer anlamlılık düzeyinde durağanlığı incelendiğinde ise sadece 01 düzeyinde ortak bir sonuca ulaşıldığına kanaat getirilmiş ve serilerin sadece birincil farklarının durağan olduğu kabul görmüştür.

Böylece,bütün durağanlık analizi sonuçları 01 anlamlılık düzeyi baz alındığında aşağıda bulunan Tablo.3.5'te olduğu gibi özetlenebilmektedir:

Tablo 3.4: Değişkenlerin Bütünleşme Düzeyi

	Model	Bütünleşme Düzeyi
LNGDPCONS	Sabit Terimli	I(1)
	Sabit+Eğilim Katsayılı	
LNGDPCUR	Sabit Terimli	I(1)
	Sabit+Eğilim Katsayılı	
LNGDPPC	Sabit Terimli	I(1)
	Sabit+Eğilim Katsayılı	
LNKAYITDISI	Sabit Terimli	I(1)
	Sabit+Eğilim Katsayılı	
LNENF	Sabit Terimli	I(1)
	Sabit+Eğilim Katsayılı	
LNTAHSİL	Sabit Terimli	I(1)
	Sabit+Eğilim Katsayılı	

Tüm seriler için durağanlıkta %1 anlamlılık düzeyi temel alınmıştır.

3.4. BULGULAR

En küçük kareler yöntemi kullanarak gerçekleştirilen regresyon analizinde bağımlı değişken kayıtdışı ekonomi oranıdır. Bağımsız değişkenler, genel bütçe vergi gelirleri tahsilat oranları, enflasyon oranları, reel düzeyde GSYH oranları ve GSYH oranlarının bir gecikmesidir. Gölge (Dummy) değişken ise vergi affı olarak belirlenmektedir. Gölge değişkene 1980-2015 yılları arası uygulamada karşılaşılan sıklığına göre tanımlama yapılmaktadır. “Af=0” vergi affın gerçekleşmediği yıllar, “Af=1” vergi affın seyrek uygulandığı yıllar ve “Af=2” ise vergi affın yoğun uygulandığı yıllar olarak tanımlanmaktadır. Analizde tüm logaritmik değişkenlerin birincil farkları kullanılmaktadır.

Tablo 3.5: Regresyon Analizi Sonucu

Bağımlı Değişken: D(KAYITDISI)

Methot: En Küçük Kareler Yönetimi

Değişken	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık
D(GDPPC)	0.000231	0.000268	0.860460	0.3968
D(GDPPC(-1))	-0.000570	0.000237	-2.408314	0.0229
D(INF)	0.001613	0.002313	0.697276	0.4914
D(TAHSILORANI)	0.021715	0.026734	0.812273	0.4235
AF=0	-0.341142	0.082721	-4.123998	0.0003
AF=1	-0.408517	0.057383	-7.119139	0.0000
AF=2	-0.595679	0.153980	-3.868540	0.0006
R ²	0.155971	Ortalama bağımlı değişken		-0.451714
Düzeltilmiş R ²	-0.024892	SD. bağımlı değişken		0.543542
Modelin Standart Hatası	0.550266	Akaike Bilgi Kriteri		1.820025
Kalıntı Kareleri Toplamı	8.478186	Schwarz Bilgi Kriteri		2.131095
Log olabilirlik değeri	-24.85045	Hannan-Quinn kriter		1.927407
Durbin-watson istatistiği	2.473992			

Tablo 3.3'e göre kayıtdışı ekonomi oranını etkileyen bağımsız değişken GSYH oranının bir gecikmesidir. GSYH oranında gerçekleşen bir birim artış kayıtdışı ekonomi oranını 0.00057 miktarda azaltmaktadır. Diğer bağımsız değişkenlerin kayıtdışı ekonomi oranına etkisi bulunmamaktadır.

Tablo3.3'e göre gölge değişken olan vergi affının kayıtdışı ekonomi oranına etkisi ise; vergi affının uygulanmadığı yıllarda 0.34 oranında azalan kayıtdışı ekonomi, vergi affının seyrek uygulandığı yıllarda 0.40 oranında azalmakta, vergi aflarının sık uygulandığı yıllarda ise 0.59 oranında azalmaktadır.

Kısaca ifade edecek olursak vergi affının uygulama sıklığı arttıkça kayıtdışı ekonomi oranı azalmakta, bir önceki yılın GSYH değeri arttıkça kayıtdışı ekonomi oranı azalmaktadır.

3.5. GECİKME KATSAYISININ BELİRLENMESİ

Kointegrasyon (eşbütünleşim) çözümlemesinden bahsetmeden önce, daha önce tanımlanan denkleme göre en uygun gecikme sayısının tespit edilmesi oldukça önemlidir. Bu sebeple mevcut modellerin kullanılabilmesi amacıyla ilk olarak kısıtsız VAR modelleri öngörülerek en uygun gecikme uzunlukları hesap edilmiştir.

Tablo 3.6: Modelin En Uygun Gecikme Uzunluğunun Belirlenmesi

İçsel Değişkenler: D(KAYITDISI) D(GDPPC) D(INF) D(TAHSILORANI)						
Dışsal Değişkenler: C(Sabit Terim)						
Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	-484.7029	NA	85747797	29.61835	29.79975*	29.67939
1	-463.2215	36.45319*	62087140*	29.28615	30.19313	29.59132*
2	-446.7334	23.98269	63193200	29.25657*	30.88912	29.80588

* kritere göre en uygun seçimi belirtmektedir.

LR: ardışık değiştirilmiş LR test istatistiği.

FPE:Nihai tahmin hatası

AIC: Akaike bilgi kriteri

SC: Schwarz bilgi kriteri.

En uygun gecikme uzunluğunun tespit edildiği analiz neticesine göre, model için en uygun gecikme uzunluğu Tablo 3.6 da Akaike Bilgi Kriteri'ne göre "2" olarak belirlenmiştir. Bu sebeple eşbütünleşim analizi "2" gecikme uzunluğu üzerinden gerçekleştirilebilecektir.

3.6. EŞBÜTÜNLEŞİM ANALİZİ

Eşbütünleşim analizi iki yöntemle elde edilmektedir. Bunlardan ilki iz istatistiğidir. İkincisi ise en yüksek özdeğer istatistiğidir. Yalnız her iki analizin eşik değerleri MacKinnon vd. (1999) tarafından güncellenerek yayımlanmıştır. Bu çalışmadan sonra ortaya çıkan iz istatistik değeri veya en yüksek özdeğer, MacKinnon vd. (1999) çalışmasıyla tespit edilen eşik değerlerinden mutlak değerce büyük olduğu durumda, seriler arasında eşbütünleşim olmadığını öne süren H_0 hipotezi reddedilir ve buna bağlı eşbütünleşim vektörünün varlığı ile ilgili kuvvetli bir kanıt elde edilebilir. Eşbütünleşim

ilişkisinin uzun dönemli bir ilişki türünü bulmasının yanı sıra, bağımsız değişkenlerin alt kümelerini de kapsayan eşbütünleşik vektörü de ortaya çıkarmasından dolayı çok önemli bir analizdir. Tam bu aşamada dikkat edilmesi gereken konu, eşbütünleşim ilişkisinin incelendiği değişkenlerin aynı seviyeden bütünleşik olmaları gerektiğidir (Yıldırım, Belen , & Kütük, 2014: 120).

Çalışmanın bu kısmında önceden ele alındığı üzere iz istatistiğine ve en yüksek özdeğer istatistiğine bağlı eşbütünleşim testleri beraber ele alındığında çıkan neticeler sabit terimli ve eğilim katsayılı olarak modellenmiştir.

$$\begin{aligned}
 D(\text{KAYITDIŞI})_t &= -0.0001 * D(\text{GDPPC})_t - 0.021 * D(\text{INF})_t - 0.15 * D(\text{TAHSİL})_t \\
 &\quad (0.00066) \quad (0.0097) \quad (0.061) \\
 D(\text{KAYITDIŞI})_t &= -0.0032 * D(\text{GDPPC})_t + 0.083 * D(\text{INF})_t - 0.65 * D(\text{TAHSİL})_t \\
 &\quad (0.0015) \quad (0.021) \quad (0.13) \\
 &\quad + 0.079 @ \text{TREND}(71) \\
 &\quad (0.02)
 \end{aligned}$$

Standart hata değerleri () içerisinde beyan edilmiştir ve katsayılar normalize edilmiştir.

Tablo 3.7: Sabit Terimli Eşbütünleşim Analizi

Dahil gözlemler: 31 ayarlamadan sonra

Eğilim varsayımı: Lineer deterministik trend

Değişkenler: D(KAYITDISI) D(GDPPC) D(INF) D(TAHSII)

Gecikme Aralığı (Birinci Farkta): 1 to 3

İz İstatistiği				
H ₀ Hipotezi	Özdeğer	İz İstatistiği	0.05 Eşik Değeri	Olasılığx
Hiç Yoktur *	0.470603	48.28501	47.85613	0.0455
En Fazla 1	0.393893	28.56849	29.79707	0.0688
En Fazla 2	0.250851	13.04681	15.49471	0.1131
En Fazla 3 *	0.123701	4.093483	3.841466	0.0430

İz istatistiğine göre 1 eşbütünleşik denklem vardır.

* 0.05 düzeyinde hipotezin reddini gösterir.

xMacKinnon-Haug-Michelis (1999) olasılık değerlerini göstermektedir.

En Yüksek Özdeğer İstatistiği				
H ₀ Hipotezi	Özdeğer	İz İstatistiği	0.05 Eşik Değeri	Olasılığx
Hiç Yoktur	0.470603	19.71652	27.58434	0.3611
En Fazla 1	0.393893	15.52168	21.13162	0.2540
En Fazla 2	0.250851	8.953330	14.26460	0.2901
En Fazla 3 *	0.123701	4.093483	3.841466	0.0430

En yüksek özdeğer istatistiğine göre 1 eşbütünleşik denklemi yoktur.

* 0.05 düzeyinde hipotezin reddini gösterir.

xMacKinnon-Haug-Michelis (1999) olasılık değerlerini göstermektedir.

Tablo.3.7 de bulunan iz istatistiğinin sabit terimli testinde 0.05 düzeyinde H₀ hipotezi reddedilmiştir ve uzun dönemli eşbütünleşim ilişkisi vardır. En yüksek özdeğer istatistiğinin sabit terimli testinde ise 0.05 düzeyinde H₀ hipotezi reddedilmemiştir ve uzun dönemli eşbütünleşim ilişkisi yoktur.

Tablo 3.8: Sabit Terimli Eşbütünleşim Denklemi

1. Eşbütünleşim Denklemi:

Log olabilirlik değeri:-410.8263

Normalize edilmiş katsayılarx:

D(KAYITDISI)	D(GDPPC)	D(INF)	D(TAHSIL)
1.000000	0.000158	0.021636	0.154503
	(0.00066)	(0.00974)	(0.06146)

xStandart hata değerleri () içerisinde gösterilmektedir.

Tablo 3.9: Eğilim Katsayılı Eşbütünleşim Analizi

Dahil gözlemler: 31 ayarlamaadan sonra

Eğilim varsayımı: Doğrusal deterministik eğilim (kısıtlı)

Değişkenler: D(KAYITDISI) D(GDPPC) D(INF) D(TAHSIL)

Gecikme Aralığı (Birinci Farkta): 1 to 3

İz İstatistiği

H ₀ Hipotezi	Özdeğer	İz İstatistiği	0.05 Eşik Değeri	Olasılıkx
Hiç Yoktur *	0.654280	65.87036	63.87610	0.0337
En Fazla 1	0.436714	32.94445	42.91525	0.3392
En Fazla 2	0.282890	15.15143	25.87211	0.5619
En Fazla 3	0.144638	4.843128	12.51798	0.6190

İz istatistiğine göre 1 eşbütünleşik denklem vardır

* 0.05 düzeyinde hipotezin reddini gösterir.

xMacKinnon-Haug-Michelis (1999) olasılık değerlerini göstermektedir.

En Yüksek Özdeğer İstatistiği

H ₀ Hipotezi	Özdeğer	İz İstatistiği	0.05 Eşik Değeri	Olasılıkx
Hiç Yoktur *	0.654280	32.92590	32.11832	0.0397
En Fazla 1	0.436714	17.79302	25.82321	0.3932
En Fazla 2	0.282890	10.30830	19.38704	0.5859
En Fazla 3	0.144638	4.843128	12.51798	0.6190

En yüksek özdeğer istatistiğine göre 1 eşbütünleşik denklemi vardır.

* 0.05 düzeyinde hipotezin reddini gösterir.

xMacKinnon-Haug-Michelis (1999) olasılık değerlerini göstermektedir.

Tablo 3.9 da bulunan iz istatistiğinin en yüksek özdeğer istatistiğinin eğilim katsayılı testinde 0.05 düzeyinde H₀ hipotezi reddedilmiştir ve uzun dönemli eşbütünleşim ilişkisi vardır.

Tablo 3.10: Eğilim Katsayılı Eşbütünleşim Denklemi

1. Eşbütünleşim Denklemi:		Log olabilirlik değeri: --404.2216		
Normalize edilmiş katsayılarx:				
D(KAYITDISI)	D(GDPPC)	D(INF)	D(TAHSIL)	@TREND(71)
1.000000	0.003298	-0.083863	-0.656526	-0.079701
	(0.00155)	(0.02161)	(0.13789)	(0.02039)

3.7. VEKTÖR HATA DÜZELTME MODELİ

Eşbütünleşim analizi değişkenler arasındaki uzun dönem ilişkisini ortaya koymakta fakat kısa dönem için belirleyici olamamaktadır. Bundan dolayı kısa dönem ilişkisini bulabilmek gayesiyle vektör hata düzeltme modelleri oluşturulmaktadır. Vektör hata düzeltme modelleri, uzun dönemli ilişkiden bulunan kalıntıların, kısa dönemli tahmin için yeniden modele dahil edilmesi haricinde herhangi bir farklılık içermemektedir (Tarı, 2014: 435). “Kalıntıları içeren bu katsayı, vektör hata düzeltme modellerinin bir gereği olarak negatif işarete sahip olmalıdır, eğer belirli bir anlamlılık düzeyinde geçerli ise uzun dönemli tahmindeki sapmaların kısa dönemde ne kadar düzeltileceğini göstermektedir. Düzeltmeyi içeren katsayı (CointEq1), eğer anlamlı ise, “0” ile “-1” arasında bir değer almaktadır” (Yıldırım, Belen ve Kütük, 2014: 127).

Kayıtdışı oranlarının eşbütünleşim analizi için kullanılan model, en uygun gecikme uzunluğu “2” olarak belirlenmesi neticesinde aşağıda olduğu gibi revize edilerek hata düzeltme modeli tahmin edilmektedir:

$$\Delta^2 \text{Lnkayıtdışı}_t = \text{EC}_{t-1} + \beta_0 + \beta_1^* \Delta^2 \text{Lnkayıtdışı}_{t-1} + \beta_2^* \Delta^2 \text{Lnkayıtdışı}_{t-2} + \beta_3^* \Delta^2 \text{GDP}_{t-1} + \beta_4^* \Delta^2 \text{GDP}_{t-2} + \beta_5^* \Delta^2 \text{Enf}_{t-1} + \beta_6^* \Delta^2 \text{Enf}_{t-2} + \beta_7^* \Delta^2 \text{Tahsil}_{t-1} + \beta_8^* \Delta^2 \text{Tahsil}_{t-2} + \mu_t \quad (2)$$

Bu denklemde μ_t olağan şekilde dağılmış ve eş-varyanslı (homoskedastic) hata terimlerini göstermekle beraber, daha önce durağanlaştırılmış Δ işaretli serilerin ikincil farkları Δ^2 ile hata düzeltme modeline dahil edilmiştir.

Tablo.3.11 de sabit terimli ve Tablo.3.12.de eğilim katsayılı vektör hata düzeltme testi yapılmaktadır ve bu sonuçlar hem sabit terimli hem de eğilim katsayılı olarak modellenmiştir.

$$\mathbf{D(KAYITDIŞI-2)} = 0.052^*(\text{CointEq1}) - 0.85^*(\mathbf{D(KAYITDIŞI(-1))}) - 0.00061^*(\mathbf{D(GDPPC(-1))}) - 0.0037^*(\mathbf{D(ENF(-1))}) + 0.035^*(\mathbf{D(TAHSİL)}) - 0.02$$

$$\mathbf{D(KAYITDIŞI-2)} = 0.026^*(\text{CointEq1}) - 0.83^*(\mathbf{D(KAYITDIŞI(-1))}) - 0.00063^*(\mathbf{D(GDPPC(-1))}) - 0.0035^*(\mathbf{D(ENF(-1))}) + 0.035^*(\mathbf{D(TAHSİL)}) - 0.02 + 0.012^* \text{Trend.}$$

Tablo 3.11: Sabit Terimli Vektör Hata Düzeltme Analizi

Hata Düzeltme Modeli:	D(KAYITDISI,2)
CointEq1	0.052129 (0.09851) [0.52916]
D(KAYITDISI(-1),2)	-0.852645 (0.12385) [-6.88447]
D(GDPPC(-1),2)	-0.000616 (0.00025) [-2.44521]
D(ENF(-1),2)	-0.003793 (0.00313) [-1.21296]
D(TAHSIL(-1),2)	0.035072 (0.04643) [0.75533]
C	-0.020719 (0.08749) [-0.23683]
R ²	0.739598
Düzeltilmiş R ²	0.691375
Kalıntı Kareleri Toplamı	6.774501
Modelin Standart Hatası	0.500907
F-istatistiği	15.33716
Log olabilirlik değeri	-20.69983
Akaike Bilgi Kriteri	1.618172
Schwarz Bilgi Kriteri	1.890264
Bağımlı ortalama	-0.036667

Tablo içerisinde katsayıların t-istatistikleri [] içerisinde, bunların standart hataları ise () içerisinde verilmektedir.

Tablo 3.12: Eğilim Katsayılı Vektör Hata Düzeltme Analizi

Eşbütünleşim Denklemleri:	CointEq1
D(KAYITDISI(-1))	1.000000
D(GDPPC(-1))	-0.001089 (0.00081) [-1.34624]
D(ENF(-1))	0.074710 (0.01106) [6.75234]
D(TAHSIL(-1))	0.087196 (0.11067) [0.78787]
@TREND(70)	0.012375 (0.01807) [0.68477]
C	0.326330
Hata Düzeltme Modeli	D(KAYITDISI,2)
CointEq1	0.026764 (0.07582) [0.35301]
D(KAYITDISI(-1),2)	-0.836312 (0.11768) [-7.10673]
D(GDPPC(-1),2)	-0.000633 (0.00025) [-2.50881]
D(ENF(-1),2)	-0.003364 (0.00311) [-1.08091]
D(TAHSIL(-1),2)	0.035532 (0.04685) [0.75839]
C	-0.021741 (0.08772) [-0.24784]
R ²	0.738106
Düzeltilmiş R ²	0.689607
Kalıntı Kareleri Toplamı	6.813310
Modelin Standart Hatası	0.502339
F-istatistiği	15.21903
Log olabilirlik değeri	-20.79409
Akaike Bilgi Kriteri	1.623884
Schwarz Bilgi Kriteri	1.895976
Bağımlı ortalama	-0.036667
S.D. bağımlı	0.901657

Tablo içerisinde katsayıların t-istatistikleri [] içerisinde, bunların standart hataları ise () içerisinde verilmektedir.

3.8. GRANGER NEDENSELLİK TESTLERİ

Son aşamada, daha önceden tespit edilen 1 No'lu modellerdeki bağımsız değişkenler sabitlenerek bunların bağımsız değişkenlerle olan karşılıklı Granger nedensellik ilişkileri incelenmiştir. Tablo 3.13'de yer alan sonuçlar neticesinde nedensellik ilişkileri ve doğrultuları, belirtilen anlamlılık düzeylerinde belirlenen ikili arasında Granger nedenselliği olmadığı iddia edilen H_0 hipotezi reddedilebildiğinden, aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

ΔGDP	$\longrightarrow$	$\Delta Lnkayıtdışı(05)$
Nedenselliğin geçerli olduğu anlamlılık düzeyi () içerisinde belirtilmiştir		

Granger nedensellik testine göre yalnızca GSYH oranındaki değişmelerin %5 anlamlılık düzeyinde kayıtdışı ekonomi oranını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3.13: Granger Nedensellik Test Sonuçları

İkişerli Granger Nedensellik Testi
Lags: 3

H_0 Hipotezi:	Gözlem Sayısı	F-İstatistiği	Olasılık
D(GDPPC), D(KAYITDISI)'nın Granger Nedeni Değildir. D(KAYITDISI), D(GDPPC)'nin Granger Nedeni Değildir.	32	4.94879 2.98071	0.0078 0.0516
D(ENF), D(KAYITDISI)'nın Granger Nedeni Değildir. D(KAYITDISI), D(ENF)'nin Granger Nedeni Değildir.	32	0.23993 0.40504	0.8877 0.7507
D(TAHSIL), D(KAYITDISI)'nın Granger Nedeni Değildir. D(KAYITDISI), D(TAHSIL)'in Granger Nedeni Değildir.	32	0.48878 0.37940	0.6932 0.7887
D(ENF), D(GDPPC)'nin Granger Nedeni Değildir. D(GDPPC), D(ENF)'in Granger Nedeni Değildir.	32	0.30084 0.65867	0.8245 0.5852
D(TAHSIL), D(GDPPC)'nin Granger Nedeni Değildir. D(GDPPC), D(TAHSIL)'in Granger Nedeni Değildir.	42	0.20322 0.35859	0.8935 0.7847
D(TAHSIL), D(ENF)'in Granger Nedeni Değildir. D(ENF), D(TAHSIL)'in Granger Nedeni Değildir.	33	1.54158 0.03811	0.2274 0.9898

3.9 ANALİZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’de uygulanan vergi aflarının kayıtdışı ekonomi oranına etkisini test etmek amacıyla yapılan bu çalışmanın 1980-2015 zaman aralığında reel GSYH oranı, enflasyon oranı ve genel bütçe vergi gelirleri tahsilat oranı bağımsız değişken olarak incelenmektedir. Kayıtdışı ekonomi bağımlı değişken, vergi affı yılları gölge değişkendir.

Regresyon analizi sonucuna göre GSYH oranında gerçekleşen bir birim artış kayıtdışı ekonomi oranını 0.00057 miktarda azaltmaktadır. Diğer bağımsız değişkenlerin kayıtdışı ekonomi oranına etkisi bulunmamaktadır. Vergi affının kayıtdışı ekonomi oranına etkisi ise; vergi affının uygulanmadığı yıllarda 0,34 oranında azalan kayıtdışı ekonomi, vergi affının seyrek uygulandığı yıllarda 0,40 oranında azalmakta, vergi aflarının sık uygulandığı yıllarda ise 0.59 oranında azalmaktadır. Ancak bu regresyon sonucu gerek zaman serisi analizinden yoksun olması sebebiyle gerekse uzun dönemli bir denklem olma özelliği göstermiyor olması sebebiyle daha sonra belirtildiği üzere eşbütünleşim denklemleri de kurulmuş ve test edilmiştir.

Uygulanan birim kök testleri neticesinde bağımlı ve bağımsız değişkenlerin birim kök içerdiği yalnız bunların birincil farklarının birim kök sorununa sahip olmadığı belirlenerek, serilerin birincil farkları ile analizler yapılmıştır.

Bağımlı değişken ve bağımsız değişkenler arasında en uygun gecikme uzunluğu testi sonrasında gerçekleştirilen eşbütünleşim testi sonucunda kayıtdışı ekonomi oranı olan bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasında uzun dönemli bir eşbütünleşim ilişkisinin var olduğu saptanmakla birlikte, hem sabit terimli hem de eğilim katsayısı içeren iki ayrı modelin de birbirlerini teyit ederek, istatistiksel anlamlılık sınırları içerisinde, kişi başına düşen GSYH aynı dönemde bin birim artarsa kayıtdışının bir puan azalacağı iddia edilebilir. Cari dönemde enflasyon puan artışı 20 puan artarsa kayıtdışının 2 puan azalacağı gözükmemektedir. Tahakkuk/tahsil oranı 10 puan artarsa kayıtdışı ekonominin 1,5 puan azalacağı gözükmemektedir.

Trendli modelde ise enflasyonun 10 puanlık artışı 0,8 puan kayıtdışılığını arttırmaktadır. Yıllar geçtikçe kayıtdışılığın 0,08 oranında sürekli olarak arttığı gözükmemektedir. İktisadi olarak trendli model daha doğru sonuçlar vermektedir.

Nedensellik testleri sonucunda GSYH oranı kayıtdışı ekonomi oranının nedeni olduğu ve bunun dışında bir nedensellik ilişkisine rastlanmadığı tespit edilmiştir. Sonuç

olarak GSYH de gerçekleşen artış kayıtdışı ekonomi oranını azaltmaktadır. Varyans analizi neticesinde de bağımsız değişkenler içesinde kayıtdışı ekonomi oranını açıklayan tek bağımsız değişken GSYH olmuştur.



SONUÇ

Vergiler bir ülkenin en önemli kamu gelir kaynağıdır. Bir kazanç elde eden veya ekonomik faaliyette bulunup vergiyi doğuran olayla ilişkisi olan her gerçek ve tüzel kişi elde ettiği gelirin yasalarla belirlenen oranını, karşılık beklemeden devlete vermek mecburiyetindedir. Bu yükümlülükler yerine getirilmediği takdirde kayıtdışı ekonomi ortaya çıkar. Bu bağlamda, devletin egemen olduğu vergilendirme yetkisi kapsamında yapılan yasal ekonomik faaliyetler ve vergi konusuna giren yasadışı ekonomik faaliyetler neticesinde, şekli ve maddi ödevler yerine getirilmiyorsa bu tür faaliyetlerin tümüne kayıtdışı ekonomi diyebiliriz.

Kayıtdışı ekonomi gözlemlenemediğinden, ahlaki normlara aykırılık teşkil ettiğinden ve içeriği farklı unsurlardan oluşmasından dolayı ölçümü zor olan bir yapıya sahiptir. Kayıtdışı ekonomiye ilişkin geniş yazına rağmen, kayıtdışı ekonominin tanımı, nedenleri ve sonuçları ile kayıtdışı ekonominin ölçümü için kullanılan en iyi yöntemin hangisi olduğu konusunda fikir birliği sağlanamamıştır.

Kayıtdışı ekonominin meydana gelmesindeki etkenler ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, genel olarak bakıldığında siyasi, sosyal, mali, ekonomik, psikolojik ve idari olmak üzere birçok nedeni bulunmaktadır.

Vergi affı, kayıtdışı ekonominin idari nedenleri arasında sayılan ve ülkemizde uygulanma sıklığından dolayı gündemde kalan bir konudur. Hatta uygulama sayısının fazlalığından dolayı vergi affı, kavram olmaktan ziyade kurum şeklinde ifade edilmeye başlanmıştır.

Gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi affı sayısı, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere kıyasla daha azdır. Ülkemizde cumhuriyetin ilanından günümüze değin otuzun üzerinde vergi affı çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları mali milat, vergi barışı, mali barış, beyaz sayfa gibi isimlerle ifade edilip afların uzlaşma amacı taşıyor olduğuna vurgu yapılmak istenmektedir.

Vergi affı ile ilgili değerlendirmelere bakıldığında, af yanlısı ve af karşıtı görüşlerin mevcudiyeti söz konusudur. Af yanlısı görüşler genel olarak affın olağanüstü durumlarda yatıştırıcı etkisinin olmasına, vergi denetimi yetersizliğinden doğan olumsuz etkileri azaltmasına ve en çok da kısa vadede vergi gelirlerini arttırıcı etkisinin olmasına dayanmaktadır. Af karşıtı görüşler ise vergilemede adaleti sarstığı ve vergilemeye

gönüllü uyumu ortadan kaldırıp kayıtdışı ekonominin oluşmasına ve artmasına zemin hazırladığı yönündedir. Bu farklı görüşlerin bulunduğu ortak nokta ise, vergi affının bir defaya mahsus uygulanması ve sonrasında vergilemede cezaların caydırıcı olması gerektiğidir.

Türkiye’de kayıtdışı ekonomi ile ilgili yapılan bilimsel çalışmaları incelediğimizde, kayıtdışı ekonominin tahmini, boyutları ve çeşitli alanlarda etkilerinin ve aralarında olan ilişkinin incelendiği görülmektedir. Kayıtdışı ekonominin etkilerinin araştırıldığı konular genel olarak vergi gelirleri, ekonomik büyüme, ek vergiler, istihdam, para ve sermaye piyasalarıdır. Kayıtdışı ekonomi ile aralarındaki ilişkinin araştırıldığı konular ise genel olarak vergi adaleti, vergi ahlakı, vergi denetimi, enerji tüketimi ve eğitim düzeyidir.

Bu çalışmada literatür taraması neticesinde elde edilen bilgiye göre birbirlerinin nedeni olarak görülen kayıtdışı ekonomi oranı ve vergi affı değişkenleri ele alınıp bu ilişkinin ampirik sonuca ulaştırılması amaçlanmaktadır. 1980-2015 yıllarını kapsayan veriler kullanılarak Türkiye’de vergi aflarının kayıtdışı ekonomiyi ne derece etkilediği araştırılmaktadır. Çalışmada bağımlı değişken kayıtdışı ekonomi oranı olup, bağımsız değişkenlerimiz, gölge değişken olarak, vergi affı yılları, gayrisafi yurtiçi hasıla oranları, genel bütçe vergi gelirleri tahsilat oranları ve enflasyon oranlarıdır.

Tezin üçüncü bölümünde gerçekleştirilen ampirik analiz neticesinde; regresyon analizine göre GSYH oranında gerçekleşen 1 birim artışın kayıtdışı ekonomi oranını 0.00057 miktarda azalttığı, diğer bağımsız değişkenlerin kayıtdışı ekonomi oranına etkisinin olmadığı bulunmaktadır. Vergi affının kayıtdışı ekonomi oranına etkisine bakıldığında ise; vergi affının uygulanmadığı yıllarda 0,34 oranında azalan kayıtdışı ekonomi, vergi affının seyrek uygulandığı yıllarda 0,40 oranında azalmakta, vergi aflarının sık uygulandığı yıllarda ise 0.59 oranında azalmaktadır. Ancak, bu regresyon sonucu zaman serisi analizinden yoksun olmasından ve uzun dönemli bir denklem olmamasından dolayı, sağlıklı sonuç alabilmek adına, eşbütünleşim denklemleri kurulmuş ve test edilmiştir. Bunun neticesinde, kişi başına düşen GSYH aynı dönemde 1000 birim artarsa kayıtdışının 1 puan azalacağı iddia edilebilir. Cari dönemde enflasyon puan artışı 20 puan artarsa kayıtdışının 2 puan azalacağı gözükmemektedir. Tahakkuk/tahsil oranı 10 puan artarsa kayıtdışı ekonominin 1,5 puan azalacağı gözükmemektedir. Trendli

modelde ise enflasyonun 10 puanlık artışı kayıtdışı 0,8 puan arttırmaktadır. Yıllar geçtikçe kayıtdışılığın 0,08 oranında sürekli olarak arttığı gözükmemektedir. İktisadi olarak trendli model daha doğru sonuçlar vermektedir. Nedensellik testleri sonucunda GSYH oranının kayıtdışı ekonomi oranının nedeni olduğu ve bunun dışında bir nedensellik ilişkisine rastlanmadığı tespit edilmiştir. Sonuç olarak GSYH de gerçekleşen artış kayıtdışı ekonomi oranını azaltmaktadır.





EKLER

Ek 1: Varyans Analizi

Period	S.E.	Varyans Dağılıma D(KAYITDISI):			
		D(KAYITDISI)	D(GDPPC)	D(INF)	D(TAHSILORANI)
1	0.502339	100.0000	0.000000	0.000000	0.000000
2	0.550834	83.38232	14.62496	0.235034	1.757686
3	0.685810	88.75310	9.626767	0.272324	1.347807
4	0.713631	83.85846	13.96386	0.563363	1.614324
5	0.774664	85.81445	12.01313	0.513389	1.659035
6	0.804348	84.50423	13.14827	0.539294	1.808200
7	0.844010	85.12099	12.48916	0.490397	1.899459
8	0.875697	84.81537	12.73820	0.470157	1.976274
9	0.908637	84.96230	12.53104	0.442115	2.064545
10	0.939602	84.92753	12.53400	0.421281	2.117195

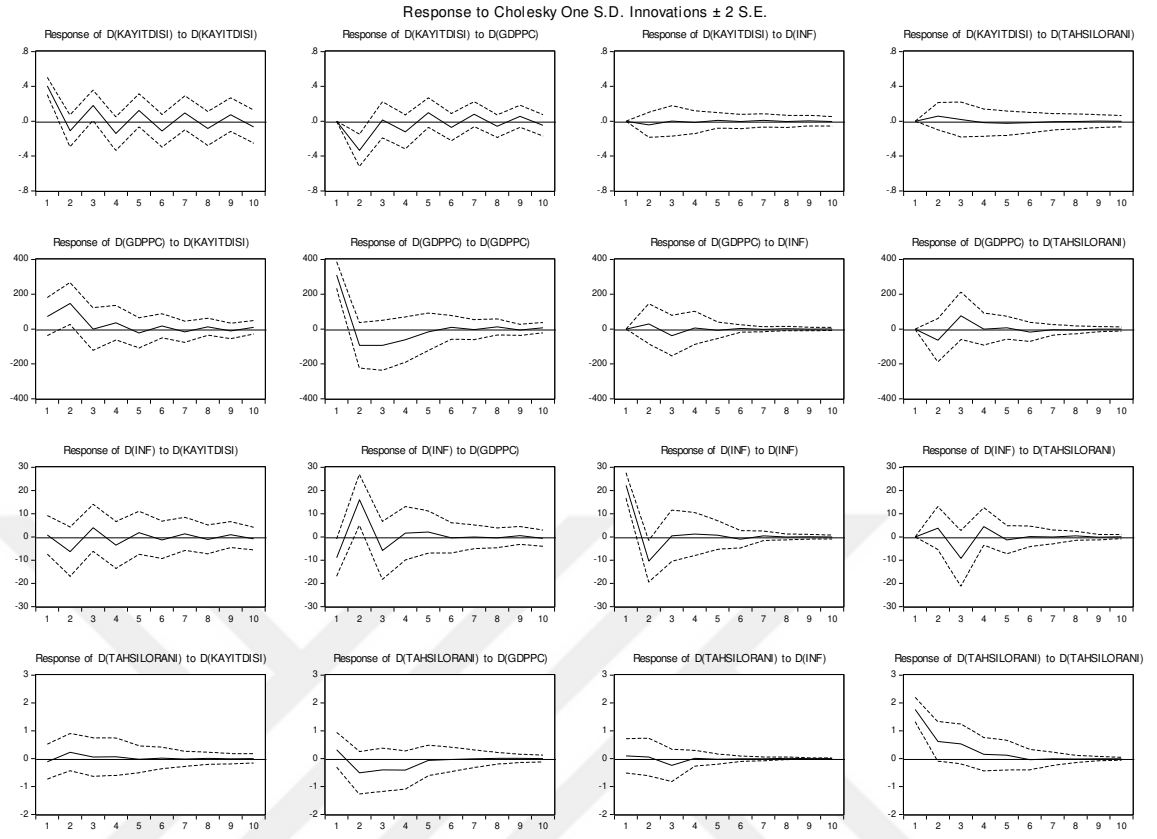
Period	S.E.	Varyans Dağılıma D(GDPPC):			
		D(KAYITDISI)	D(GDPPC)	D(INF)	D(TAHSILORANI)
1	423.5025	22.07499	77.92501	0.000000	0.000000
2	511.8718	31.92141	63.44320	2.922395	1.712995
3	580.8388	29.29752	66.36060	2.805512	1.536373
4	675.5161	33.36403	62.22211	2.867834	1.546021
5	720.6386	32.57891	63.18857	2.866898	1.365617
6	792.8886	33.97247	61.79238	3.018362	1.216788
7	837.8172	33.76480	62.12268	2.993875	1.118653
8	893.8884	34.24771	61.67214	3.046842	1.033310
9	938.0202	34.27338	61.69998	3.056684	0.969958
10	985.3455	34.46996	61.54033	3.076496	0.913218

Period	S.E.	Varyans Dağılıma D(INF):			
		D(KAYITDISI)	D(GDPPC)	D(INF)	D(TAHSILORANI)
1	22.58887	0.056946	12.84910	87.09395	0.000000
2	29.92312	0.148343	36.28169	62.61362	0.956348
3	31.58305	0.167841	32.80117	56.98892	10.04206
4	32.13244	1.214535	33.38731	55.36131	10.03684
5	32.88523	1.726820	34.22617	52.94160	11.10541
6	33.23301	2.723377	34.23246	51.83945	11.20471
7	33.73399	2.799501	35.03753	50.60197	11.56099
8	34.02370	3.100111	35.39161	49.75602	11.75226
9	34.41905	3.034083	36.15193	48.73208	12.08191
10	34.70537	3.111566	36.57038	47.98058	12.33747

Period	S.E.	Varyans Dağılıma D(TAHSILORANI):			
		D(KAYITDISI)	D(GDPPC)	D(INF)	D(TAHSILORANI)
1	2.068840	2.085881	10.94357	0.069500	86.90105
2	2.447743	2.820670	10.34817	0.166866	86.66429
3	2.938261	2.184531	11.57396	0.429899	85.81161
4	3.260562	2.744194	11.34131	0.384235	85.53026
5	3.611995	2.392338	11.27924	0.337060	85.99136
6	3.904181	2.660662	11.50583	0.288670	85.54484
7	4.182140	2.480332	11.37399	0.259936	85.88574
8	4.444185	2.576716	11.49870	0.230492	85.69409
9	4.688391	2.495455	11.44916	0.212006	85.84338
10	4.922903	2.519035	11.50480	0.193348	85.78282

Cholesky Sıralama: D(KAYITDISI) D(GDPPC) D(INF) D(TAHSILORANI)

Ek 2: Etki –Tepki Kondisyonları



Ek 3: Türkiye’de Vergi Aflarının Kayıtdışı Ekonomiye Etkisinin Ölçümünde Kullanılan Veriler

YILLAR	GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLAT ORANLARI (TOPLAM TAHSİLAT / TOPLAM TAHAKKUK)	VERGİ AFFININ GERÇEKLEŞTİĞİ YILLAR	MIMIC YÖNTEMİ KAYITDIŞI EKONOMİ ORANLARI	WORLD BANK GSYH ORANLARI	TÜİK ENFLASYON ORANLARI
1980	82,5		41.99	68,789,289,565,7434	107,9
1981	81,5	X	41.61	71,040,020,140,4436	36,8
1982	79		41.14	64,546,332,580,7583	27
1983	81,1	X	40.88	61,678,280,115,4987	30,5
1984	81,8		40.72	59,989,909,457,8379	50,3
1985	84,9	X	40.46	67,234,948,264,5987	43,2
1986	88		40.20	75,728,009,962,7878	29,6
1987	89,6		39.86	87,172,789,528,3316	32
1988	90,7	X	38.96	90,852,814,004,9917	68,3
1989	87,9	X	38.43	107,143,348,667,094	69,6
1990	85,9	X	37.77	150,676,291,094,21	48,6
1991	82,5		37.11	150,027,833,333,333	59,2
1992	81,7	X	36.56	158,459,130,434,783	61,4
1993	81,3		35.54	180,169,736,363,636	60,3
1994	82,8		35.02	130,690,172,297,297	149,6
1995	85,6		34.77	169,485,941,048,035	64,9
1996	88,1		34.20	181,475,555,282,555	84,9
1997	89,8	X	33.58	189,834,649,111,257	91
1998	89,5	X	33.02	269,287,100,882,24	54,3
1999	86,8		32.53	249,751,469,675,263	62,9
2000	90,5		31.96	266,567,532,789,507	32,7
2001	90,3	X	31.56	196,005,289,735,64	88,6
2002	91,4	X	31.61	232,534,560,443,206	30,8
2003	92,5	X	31.36	303,005,303,084,816	13,9
2004	93		31.20	392,166,275,622,589	13,8
2005	92		30.82	482,979,839,089,015	2,6
2006	92,2		30.26	530,900,946,44,732	11,5
2007	91,1		29.10	647,139,816,980,49	5,9
2008	89,7	X	28.63	730,325,337,118,723	8,1
2009	87,4		27.68	614,569,781,800,821	5,9
2010	86,2		28.3	731,144,536,446,484	8,8
2011	85,6	X	27.7	774,775,356,126,167	13,3
2012	86,4		27.2	788,862,935,211,869	2,4
2013	86,8	X	26.5	823,256,641,370,335	6,9
2014	85,2		26.5	798,781,754,066,919	6,3
2015	84,7		28.72	717,879,788,566,76	5,7

KAYNAKÇA

- ACAR, F. ve AYDIN, F., (2014), **Vergi ve İstihdam Politikası Açısından Kayıtdışı Ekonomi**, Ankara.
- AKBULAK, Y. ve TAHTAKILIÇ, A., (2003), “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”, **Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 17-41.
- AKDOĞAN, A., (2009), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, A., (2011), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKGÜL Yılmaz, G., (2006), **Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, Mart Matbaacılık, İstanbul.
- AKIN, M. H., (2015), **Toplumsallaşma Sözlüğü**, Çizgi Kitabevi, Konya.
- AKINTÜRK, T., (2006), **Medeni Hukuk**, Beta Yayınları, İstanbul.
- AKTAN, C. C. ve VURAL, İ., (2006), **Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim**, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- AKTAN, C. ve ŞEN, H., (2017), **Ekonomik Kriz: Nedenler ve Çözüm Önerileri**.
- ALM, J., (1998), “Tax Policy Analysis: The Introduction Of A Russian Tax Amnesty”, **International Studies Program**.
- ALTUĞ, O., (1999), **Kayıtdışı Ekonomi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun.**
- Anayasa, Madde 125.**
- ARAÇ, İ. ve ERİKLİ, H., (2006), “Anayasanın 87’nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları”, **Yasama Dergisi**, 25-44.
- ARIKAN, Z. ve YURTSEVER, H., (2004), “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 59-64.
- AYBAR, S. ve EROĞLU, E., (2017), **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Ölçümü- Nedenleri- Sonuçları**, Orion Kitabevi, Ankara.
- AYGÜN, R., (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, 88-92.
- MÜHAK- Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği.

- BAKKAL, U., (2007), **Kayıtdışı Ekonomi**, Derin Yayınları, İstanbul.
- BORKOWSKI, S., (1997), “The Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries”, **The International Journal of Accounting**, pp.321-336.
- BÜLBÜL, K., (2006), **Küreselleşme Okumaları**, Kadim Yayınları, Ankara.
- ÇAĞAN, N., (1972), “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 111-122.
- ÇETİN, G., (2005), “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Manisa.
- ÇETİN, G., (2007), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi**, C:14, S:2, s.177.
- DEMİR, İ., (2007), “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1-20.
- DERDİYOK, T., (1993), “Türkiye’nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, 54-63.
- DOĞRUÖZ, A., (2017), **Nereden Bulduğunu Sorsak mı Sormasak mı?**
- DÖNMEZ, R., (1992), **Teoride ve Uygulamada Vergi Affı**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- DURAN, B., (2003), “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 206-.
- EDİZDOĞAN, N. ve GÜMÜŞ, E., (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 99-119.
- EDİZDOĞAN, N. ve TAŞ, M., (1993), **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ELGİN, C. ve ÖZTUNALI, O., (2012), “Shadow Economies Around The World: Model Based Estimates”, **Bogazici University Department of Economics Working Papers**, 1-48.

- ELGİN, C., (2012), “Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği”, **ODTÜ Gelişme Dergisi**, 237-241.
- GERÇEK, A., (2001), “Tahsilatın Hızlandırılması Açısından Tecil Şeklinde Uygulanan "Vergi Aflarının" Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Vergi Dünyası**, 144-150.
- GERÇEK, A., (2003), **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Yayınevi, Bursa.
- GÖKER, Z., (2008), “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, **Maliye Dergisi**, 121-134.
- GÖZLER, K., (2001), “Karşılaştırmalı Anayasa Hukukunda Af Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, 298-330.
- GÜNDOĞDU, A., (2015), “Küresel Finans Krizi Süreken Enflasyon ile Mücadelede Enflasyon Hedeflemesi Uygulamasının Analizi”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 207-221.
- HELMUT, G., (2010), “Af- Tartışmalı Bir Hukuksal Kuruma Karşılaştırmalı Ve Tarihsel Bakış”, **Türk Hukukunda ve Karşılaştırmalı Hukukta Af Sorunu Sempozyumu** (s. 28-38). Okan Üniversitesi Yayınları.
- ILGIN, Y., (1999), **Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları**, DPT, Ankara.
- KALÇA, A., (1996), “Kayıtdışı Ekonominin Bazı Makro Ekonomik Değişkenler ve Crowding-Out Üzerindeki Etkileri”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Trabzon.
- KARA, Ö., (2015), “Lojistik Regresyon Analizi ve Kadın İşgücü Üzerine Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bursa.
- KARAKURT, B., (2016), “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerinin Kamu Maliyesine Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 319-342.
- KARGI, V., (2011), “Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 101-115.
- Kayıtdışı Ekonomi VIII Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu.** (2017), Kalkınma Bakanlığı. adresinden alındı

- KELEŞ, Y., (2002), “Yine mi Af? Mükellefler ne zaman vergi öder?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 75-84.
- KIZILOT, Ş. ve DURMUŞ, M., (2002), **Dünya'da ve Türkiye'de Vergi Oranları İktisadi Etkileri** TÜGİAD Yayını, Ankara.
- KORKMAZ, S., (2007), “Türkiye’de Sosyal Güvenlik Finansman Açıkları Ve Sosyal Güvenlik Kurumunun Bu Açıklar”, Yüksek Lisans Tezi, **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- KÖSE, T. ve FERHATOĞLU, E., (2008), **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- KÖSEDAĞI, S. B., (1999), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergilendirilmesi Sorunu” Yüksek Lisans Tezi, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- Kurumlar Vergisi Kanunu**, (2006), 26205 sayılı Resmi Gazete.
- MARSHALL, G., (1999), **Sosyoloji Sözlüğü**, Bilim Sanat Yayınları, Ankara.
- MAVRAL, Ü., (2001), **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları**, Şafak Matbaacılık, Ankara.
- MOĞOL, T. ve ÜYÜMEZ, M., (2004), “Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya.
- NİHAL, S., (2014), “Vergi Borcunun Sona Ermesi”, **Vergi Hukuku** (s. 64). Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, Eskişehir.
- ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N. ve KUMRULU, A., (1985), **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- ÖNDER, M., (2012), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri”, **Mesleki Yeterlilik Tezi**, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- ÖNER, E., (2016), **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÖZ, S. ve ÖZKÖK ÇUBUKÇU, D., (2012), “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 247-254.

- ÖZ, S., (2004), “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 90.
- ÖZDEN, T., (1992), “Mali Af”, Doktora Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- ÖZSOYLU, A. F., (1996), **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**, Bağlam Yayınları, İstanbul.
- ÖZTÜRK, S. ve ÜLGER, Ö., (2016), “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 237-254.
- PÜRSÜNERLİ, Çakar, E. (2013), “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1293-1313.
- SARISOY, S., (2010), “Düzenleyici Devlet ve Regülasyon Uygulamalarının Etkinliği Üzerine Tartışmalar”, **Maliye Dergisi**, 278-298.
- SAVAŞAN, F., YARDIMCIOĞLU, F. ve DEMİR, İ., (2016), “Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi: Zaman Serisi Ve Panel Veri Mımc Tahminleri”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 172-174.
- SAYAR, F., (1987), “1960 Yılından Sonra Çıkarılan Vergi Af Yasaları ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, 62-73.
- SCHNEIDER, F. (2002), **Shadow Economy**.
- SCHNEIDER, F., (2000), “Economic and Social Costs of Substance Abuse”, **United Nations International Drug Control Programme**, Amerika Birleşik Devletleri/ New York.
- SELÇUK İpek, İ. K., (2009), “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, 116-130.
- SERDAR Öztürk ve Özlem ÜLGER, (2016), “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklama Rolü”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 237-254.

- SEYİDOĞLU, H., (2003), **Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama**, Güzem Can Yayınları, İstanbul.
- SOYASLAN, D., (2001), “Af”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 412-436.
- ŞEKER, S., (1995), “Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri”, **Yaklaşım**, 76-100.
- ŞENYURT, İ., (2008), “Türkiye'deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, 89-95.
- ŞENYÜZ, D., (2012), **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ŞENYÜZ, D., ERDEM, M. ve TATLIOĞLU, İ., (2016), **Kamu Maliyesi**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M. ve GERÇEK, A., (2016), **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TARI, R., (2014), **Ekonometri**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- TEKİN, F. ve ÇELİKKAYA, A., (2016), **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınlar, Ankara.
- TEMEL, A., ŞİMŞEK, A. ve YAZICI, K., (1994), **Kayıtdışı Ekonomi, Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü**, DPT, Ankara.
- Türk Dil Kurumu**, (2017).
- UFUK, M., (2001), “Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri”, **Vergisi ve Muhasebeciyle Diyalog**, 56.
- ÜYÜMEZ, M., (2014), “Vergi Borcunun Sona Ermesi”, **Vergi Hukuku** (s. 62-91). Anadolu Üniversitesi Web Ofset, Eskişehir.
- Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi, (2007), **Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi**, Ankara.
- Vergi Usul Kanunu**.
- Vergi, SGK, Oda ve Diğer Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Rehberi**, (7020 Sayılı Kanun). (2017, Mayıs). İSMMMO.

YALÇIN, H. ve BAŞER, A., (1996), “Türkiye'deki Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası**, 104-110.

YAYLA, N., (2010), **Ekonomi Yazıları**, Sistem Ofset Basım Yayın, Ankara.

YENDİ, İ., (2011), **Kayıtdışı Ekonominin İktisadi, Mali ve Kurumsal Nedenlerinin Analizi**, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul.

YILDIRIM, M., BELEN, M. ve KÜTÜK, Y., (2014), “Küresel Emtia Fiyatları ile Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: KARDEMİR ve İZDEMİR Üzerinde Bir Uygulama”, **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 107-138.

YÜCE, M., (2014), **Vergi Hukuku**, Hür Yayıncılık, Ankara.

YÜCEL, M., (2016), **Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi**, Legal Yayıncılık, İstanbul.

ZERENLER, M., (2007), **Dijital İş Yaşamı: Tüm Boyutlarıyla Elektronik Ticaret**, Gazi Kitabevi, Ankara.

5811 Sayılı Kanun.

Elektronik Kaynaklar:

AKTAN, C., (2017), “**Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri**”, Can Aktan Sosyal Bilimler Kütüphanesi, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/nedenler.htm, (01.09.2017).

ÇELİKKAYA, A., (2002), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (05.09.2017).

DOĞAN, B., (2016), “Çalışma Hayatının Kadının Beden ve Ruh Sağlığına Etkisi”, **Karatahta İş Yazıları Dergisi**, <http://www.dergikaratahta.com/files/karatahta-is-yazilari-6.pdf#page=58> adresinden alındı

DOĞRUÖZ , B., (2017), “Değer Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş”. **Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış:** *file:///C:/Users/user/Desktop/KAYITDI%C5%9EI%20EKO.%20TEZLER/U50L1OQ3sLrCE8EXjuBMDwre3K07Ah.pdf*, (14.08.2017).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2009), **Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, *http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyanname_rehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf*, (15.11.2017).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2014), *http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefınhakveodevleri2014.pdf*, (20.10.2017).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017), *http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/7020genel.pdf*, (21.11.2017).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017), *http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_66.xls.htm*, (18.09.2017).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017), *http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm*, (09.09.2017).

GÖKBUNAR, A., (2017), **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**, *http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf* (16.08.2017).

http://www.bumko.gov.tr/TR,6355/2016-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi-resim.html, (10.10.2017).

http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Kalknma%20Planlar/Attachments/12/Onuncu%20Kalk%C4%B1nma%20Plan%C4%B1.pdf, (15.10.2017).

http://www.resulkurt.com/?artikel,787, (20.10.2017).

http://www.ysk.gov.tr. (01.10.2017).

KARGI, V. ve YAYGIR, T., (2016). **Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yüğü**, *http://okulsite.org/kuresellesme-vergi-rekabeti-ve-turkiyede-vergi-yuku-doc-dr-vel.html* (03.11.2017).

- KILDİŞ, Y., (2017), “**Kayıtdışı Ekonomi**”, Can Aktan: Sosyal Bilimler Kütüphanesi: http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf (15.11.2017).
- SCHNEIDER, F., (2016), “**Size and Measurement Of The Informal Economy In 110 Countries Around The Word**” http://dergiler.sgb.gov.tr/kutuphane/ekutup/Sizeandmeasurement_july2002.pdf, (10.10.2017).
- SMİTH, P., (1994), “**Assessing the Size of the Underground Economy: the Statistics Canada Perspective**”, <http://www.statcan.gc.ca/pub/13-604-m/13-604-m1994028-eng.pdf>, (09.12.2017).
- TANZİ, V., (1983), “**The Underground Economy in the United States: Annual Estimates, 1930-1980**”, International Monetary Fund Staff Papers: <http://www.imf.org/external/index.htm> (04.11.2017).
- The World Bank**, (2017). <http://databank.worldbank.org>, (09.08.2017).
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Rehber**, (2010), Gelir İdaresi Başkanlığı: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf (13.10.2017).
- TÜİK**, (2017), Türkiye İstatistik Kurumu: <http://www.tuik.gov.tr/HbGetirHTML.do?id=24638>, (22.11.2017).
- Türkiye İstatistik Kurumu**, (2017), <http://www.tuik.gov.tr>, (08.12.2017).
- 2017 Yılı Bütçe Gerekçesi**, (2017). T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10275,2017yilibutcegerekcesi.pdf?0&_tag1=E595FBCC29FA4EAD494A56873635CD3CC34B8222 (20.11.2017).

DİZİN**-K-**

Küreselleşme, 16, 80, 86

-M-

Mükellefin Ödevleri, 6

-N-

Norm, 10

-T-

Terkin, 39, 40, 41

Transfer Fiyatlandırması, 19, 82, 87

-V-

Vergi, v, xii, 1, 3, 6, 7, 8, 9, 11, 17, 18,

19, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 31,

32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41,

42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 54, 70,

79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86

Vergi Ahlakı, 26, 80

Vergi Bilinci, 26

Vergi Rekabeti, 19, 81, 86

-Z-

Zamanaşımı, 39

