



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE KAYIT DIŞI
EKONOMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tuğba KARTAL

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN

TOKAT - 2023

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi Arasındaki İlişki” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

27/ 09/ 2023

Tuğba KARTAL

TEŞEKKÜR SAYFASI

Yüksek Lisans Eğitimi ders sürecinde ve tezin belirlenmesinden sonuçlanmasına kadar olan tüm aşamalarda bilgi ve birikimiyle destek olan, çalışmamdaki her ayrıntıyı titizlikle inceleyen ve düzeltilmesi için önerilerde bulunan ayrıca tez çalışmasının yanı sıra diğer akademik çalışmalara teşvik ederek makale yayımlamamda yol gösteren kıymetli danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN'a emekleri için şükranlarımı sunuyorum.

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Maliye Bölümü bünyesinde, yüksek lisans eğitim süresince, ders alma şansına sahip olduğum veya olamadığım birbirinden değerli saygıdeğer hocalarıma teşekkür ederim.

ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE KAYIT DIŞI EKONOMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

KARTAL, Tuğba

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN

Eylül 2023, xvii + 102 sayfa

Kamunun mal ve hizmet üretimini ve sunumunu sağlayıp sürdürebilmesi için gelire ihtiyacı bulunmaktadır ve en önemli gelir kaynağını ise vergiler oluşturmaktadır. Türkiye’de de vergilerin çoğunluğu beyan esasına dayanmaktadır. Bu beyanların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetlenmesi gerekmektedir. Denetim yoksunluğu durumunda, vergi gelirlerindeki azalış kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması riskini doğurabilecek ve bu ise devleti, borçlanmaya itebilecektir. Borçlanmanın özellikle dış borçlanma şeklinde yapılmasında kayıt dışılığın etkisi oldukça fazladır. Vergi gelirlerinin harcamaları karşılayamamasında etkili olan kayıt dışı ekonomi yalnızca Türkiye için değil tüm dünyada tartışılan bir sorun haline gelmiştir. Uluslararası boyuta ulaşan kayıt dışı ekonomi, devletin koyduğu yasal standartların çerçevesini aşan, resmi mal veya hizmet üretimi ve satışı kayıtlarında yer almayan ve bu nedenle denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanmakta ve bu sebeple ölçülmesi konusunda zorluklar yaşanmaktadır. Bu noktada denetim mekanizmasının etkinliği önemli hale gelmektedir. Etkin bir denetim mekanizmasının var olması vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılarak, ülkede daha adil bir gelir dağılımının sağlanmasında önemli olmaktadır. Adil bir gelir dağılımının sağlanması ülkedeki sosyal refahın artışına da yardımcı olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, öncelikli olarak devletin mükellefi ne gibi yöntemlerle ve hangi kurallar çerçevesinde denetlediğini açıkça ortaya koyarak denetim mekanizmasının, kayıt dışı ekonominin boyutunun küçültülmesindeki öneminden bahsetmek ve Türkiye’deki kayıt dışılığın boyutlarını gözler önüne sererek kayıt dışılığın önüne geçilebilmesi için öneriler sunmaktır. Çalışmanın ayrıca önemi

devletin kamusal ihtiyaçları karşılamasında engel teşkil eden kayıt dışılığın önlenmesinde denetim mekanizmasının öneminin aktarılıp ilgili mekanizmanın etkinliğinin arttırılması için gerekli önlemlerin alınması ve ilgili sorunun daha büyük boyutlara ulaşmadan nlenmesine yönelik tedbir nerilerinin yapılmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Denetimi, Kayıt Dışı Ekonomi



ABSTRACT**THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX AUDIT AND THE INFORMAL
ECONOMY IN TURKEY**

KARTAL, Tuğba

Master Thesis, Department Of Finance

Advisor: Assistant Professor Bahadır Sazak DOĞAN

September, 2023, xvii + 102 pages

The public sector needs revenue to provide and sustain the production and provision of goods and services, and the most important source of revenue is taxes. In Turkey, the majority of taxes are based on declaration. It is necessary to check whether these statements reflect the truth. In case of lack of control, the decrease in tax revenues may lead to the risk that public revenues will not be able to cover public expenses, and this may push the state into debt. The effect of informality on borrowing, especially in the form of external borrowing, is quite high. The informal economy, which is effective in the inability of tax revenues to cover expenditures, has become a debated problem not only in Turkey but all over the world. The shadow economy, which has reached an international dimension, is defined as activities that exceed the framework of legal standards set by the state, are not included in official records of production and sales of goods or services, and therefore cannot be controlled, and therefore there are difficulties in measuring them. At this point, the effectiveness of the control mechanism becomes important. The existence of an effective control mechanism is important in reducing tax loss and evasion and ensuring a more equitable income distribution in the country. Ensuring a fair income distribution also helps increase social welfare in the country. The aim of this study is, first of all, to talk about the importance of the audit mechanism in reducing the size of the informal economy by clearly revealing the methods and within which rules the state inspects the taxpayer, and to present suggestions to prevent informality by revealing the dimensions of informality in Turkey. The additional importance of the study is to convey the importance of the audit mechanism in preventing informality, which prevents the state from meeting public needs, to take the

necessary measures to increase the effectiveness of the relevant mechanism, and to make recommendations for measures to prevent the relevant problem before it reaches larger dimensions.

Key Words: Tax, Tax Audit, Shadow Economy



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa.</u>
Etik Sözleşme.....	i
Teşekkür Sayfası.....	ii
Özet	iii
Abstrach.....	v
İçindekiler.....	vii
Tablolar Listesi	xiv
Şekiller Listesi	xv
Kısaltmalar	xvi
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
DENETİM KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİ	3
1.1. DENETİM KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE TÜRLERİ.....	3
1.1.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi	3
1.1.2. Denetimin Türleri.....	5
1.1.2.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim	5
1.1.2.1.1. Finansal Denetim	5
1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	6
1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	7
1.1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim.....	7

1.1.2.2. Statüsüne Göre Denetim	7
1.1.2.2.1. İç Denetim.....	7
1.1.2.2.2. Dış Denetim	9
1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim.....	9
1.1.2.2.2.2. Kamu Denetimi	9
1.2. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ, TÜRLERİ VE ÇEŞİTLERİ.....	9
1.2.1. Vergi Denetimi Kavramı.....	9
1.2.1.1. Vergi Denetiminin Türkiye’deki Tarihsel gelişimi	10
1.2.1.1.1. Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi.....	11
1.2.1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi	12
1.2.1.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi	13
1.2.1.2. Türkiye’de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar	14
1.2.1.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	14
1.2.1.2.1.1. Vergi Denetim Kurulu’nun Yapısı	14
1.2.1.2.1.2. Vergi Denetim Kurulu’nun Görev ve Yetkileri.....	15
1.2.1.2.1.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na Bağlı Denetim Birimleri	16
1.2.1.2.2.1. Gelirler Genel Müdürlüğü Dönemi	18
1.2.1.2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Yetkileri.....	18
1.2.1.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Denetim Birimleri	20
1.2.1.2.2.3.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları	20

1.2.1.2.2.3.2. Vergi Dairesi Müdürleri.....	21
1.2.1.2.2.3.3. Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar	21
1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları.....	21
1.2.2.1. Mali Amaç	21
1.2.2.2. Ekonomik Amaç	22
1.2.2.3. Sosyal Amaç	22
1.2.2.4. Hukuki Amaç	23
1.2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri	23
1.2.3.1. Hukuki Olma Özelliği.....	23
1.2.3.2. Tarafsız Olma Özelliği.....	24
1.2.3.3. Dış Denetim Olma Özelliği	24
1.2.3.4. Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği.....	24
1.2.3.5. Yaptırım Gücünün Bulunması	25
1.2.4. Vergi Denetiminin Türleri	25
1.2.4.1. İçerik ve Nedenlerine Göre Denetim Türleri	25
1.2.4.1.1. Olağan Denetim	26
1.2.4.1.2. Olağanüstü Denetim.....	26
1.2.4.1.3. Genel Vergi Denetimi	26
1.2.4.1.4. Özel Vergi Denetimi	26

1.2.4.2. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi	26
1.2.4.2.1. İç Denetim	27
1.2.4.2.2. Dış Denetim	27
1.2.5. Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Çeşitleri.....	27
1.2.5.1. Arama.....	27
1.2.5.2. Yoklama.....	28
1.2.5.3. Bilgi Toplama	29
1.2.5.4. Vergi İncelemesi	30
1.2.5.4.1. Vergi İncelemesinin Amacı.....	30
1.2.5.4.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	31
1.2.5.4.3. Vergi İncelemesinde Zaman	31
1.2.5.4.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer	31
1.2.5.4.5. Vergi İncelemesinin Esasları.....	32
1.2.4.5.6. Vergi İncelemesinde Tutanaklar	33
1.2.4.5.7. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları	34
İKİNCİ BÖLÜM.....	35
KAYIT DIŞI EKONOMİ KAVRAMI	35
2.1. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	35
2.1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı.....	35
2.1.2. Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları	36

2.1.2.1. Yeraltı Ekonomisi (Yasa Dışı Faaliyetler).....	36
2.1.2.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi (Beyan Dışı Ekonomi)	37
2.1.2.3. Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi	38
2.1.3. Kayıt Dışı Ekonominin Özellikleri	39
2.1.3.1. Yasalara Aykırılık.....	39
2.1.3.2. Ahlaki Normlara Aykırılık.....	39
2.1.3.3. İstatiksel Olarak Ölçülememe.....	39
2.1.3.4. Gelir veya Fayda Elde Edilmesi	40
2.1.3.5. Ekonomik Sisteme Uygunluk	40
2.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ	41
2.2.1. Sosyal ve Toplumsal Nedenler	41
2.2.2. Siyasi Nedenler	42
2.2.3. Ekonomik ve Mali Nedenler	43
2.2.4. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Nedenler	45
2.2.5. Vergi Denetiminin Yetersizliği	45
2.2.6. Vergi Aflarının Sık Olarak Çıkarılması	46
2.2.7. Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Düşük Olması.....	47
2.2.8. İstisna ve Muafiyetlerin Yaygınlığı	48
2.3. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ	49
2.3.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri (Mikro Ölçümler)	49
2.3.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri (Makro Ölçümler)	50

2.3.2.1. Gayri Safi Milli Hâsıla Yöntemi.....	51
2.3.2.2. İstihdam Yöntemi	51
2.3.2.3. Parasalcı Yöntem	52
2.3.2.3.1. Sabit Oran Yöntemi.....	52
2.3.2.3.2. İşlem Hacmi Yöntemi	53
2.3.2.3.3. Ekonometrik Yöntem	53
2.3.2.4. Diğer Yöntemler	54
2.3.2.4.1. Fiziksel Girdi Yaklaşımı (Elektrik Tüketimi).....	54
2.3.2.4.2. MIMIC (Çoklu Gösterge-Çoklu Neden) Model Yaklaşımı	55
2.4. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ETKİLERİ.....	55
2.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri	56
2.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri.....	57
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	59
KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	59
3.1. TÜRKİYE’DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN BOYUTLARI	59
3.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINA YÖNELİK BUGÜNE KADAR YAPILAN ÇALIŞMALAR	65
3.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	72
3.3.1. Kayıtlı Ekonomiye Geçiş Planlanması ve Güçlendirilmesi ve Hayata Geçirilmesi Gerekmetedir	73

3.3.2. Enflasyon, İşsizlik ve Yoksullukla Mücadele Edilmelidir.....	74
3.3.4. Vergi İle İlgili Düzenlemeler Yasa İle Yapılmalı, Vergi Kanunları Anlaşılabilir ve Kolay Uygulanabilir Olmalıdır	77
3.3.5. Kayıt Dışı Ekonomi’ye Karşı Halkın Bilinçlendirilmesi Gerekmektedir .	79
3.3.6. Vergi Denetiminin Etkin Kullanılması Gerekmektedir	79
3.3.7. Devlete Güvenin ve Vergiye Karşı Uyumun Arttırılması Gerekmektedir	81
3.3.8. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumluluklarının Genişletilmesi Gerekmektedir.....	81
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	82
KAYNAKLAR	90

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo No:	Sayfa
Tablo 1: Bağlı Bulundukları Daire Başkanlıklarına Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı	16
Tablo 2: 2022 Yılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu	46
Tablo 3: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahminine Yönelik Bazı Çalışmalar	60
Tablo 4: Bazı Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonomi Oranları(%) (2012-2022)	64
Tablo 5: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede GZFT Analizi.....	66
Tablo 6: Amaç/ Hedef Tablosu.....	67

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No:.....Sayfa

Şekil 1: KDE'nin GSYH'ya Oranının (%) Ülkeler Arası Karşılaştırılması (2022) 63

Şekil 2: Türkiye'de GSYH'nın Kayıt Dışı Ekonomi Boyutu(%) (2003-2022) 64



KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AB: Avrupa Birliği

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

GGM: Gelirler Genel Müdürlüğü

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GKB: Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

GSMH: Gayrisafi Milli Hâsıla

GSYH: Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla

HMB: Hazine ve Maliye Bakanlığı

HUD: Hesap Uzmanlar Derneği

HUK: Hesap Uzmanlar Kurulu

KDE: Kayıt Dışı Ekonomi

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

MASAK: Mali Suçları Araştırma Kurulu

MB: Maliye Bakanlığı

MIMIC: Çoklu Gösterge- Çoklu Neden Yöntemi

MMD: Maliye Müfettişleri Derneği

MTK: Maliye Teftiş Kurulu

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

RAGM: Risk Analizi Genel Müdürlüğü

S: Sayfa

TDK: Türk Dil Kurumu

Vb.: Ve benzeri

VDBB: Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı

VDKB: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı



GİRİŞ

Devlet, ülke sınırları içerisinde yaşayan bireylerin sosyal bir varlık olarak insan onuruna yakışır bir şekilde yaşamalarını temin etmekle yükümlüdür. Devlet bu yükümlülükleri karşılarken finansmana ihtiyaç duymaktadır. Bu finansman ihtiyacının karşılanmasında rolü en büyük olanı vergilerdir. Türkiye’de vergilerin çoğunluğu beyan esasına dayanmaktadır. Bu durumda mükelleflerin beyanına dayanan vergilendirme sisteminde beyanların doğruluğu oldukça önemlidir. Devlet için bu denli önem taşıyan vergilerin beyanlarının doğruluk teşkil etmemesi devleti büyük gelir kaybına uğratabilmektedir. İlgili beyanların doğruluğu vergi denetimiyle kontrol edilebilmektedir. Vergi denetiminin etkin olabilmesi, çağdaş teknolojik imkânların kullanılmasına, vergi idaresinin ve denetim mekanizmasının aktif olarak çalışmasına bağlı olmaktadır. Mükellefler çeşitli nedenlerle vergiye karşı direnç gösterebilmektedirler. Öncelikle mükelleflerin vatandaşlık görevi olan vergileri zamanında ve eksiksiz olarak ödeyebilmeleri için devlete güven duymalarının sağlanması gerekmektedir. Aksi durumda mükellefler vergiye karşı direnç oluşturarak vergilerin bir kısmını veya tamamını ödemeyerek kayıt dışı ekonomiye yönelebilecektir. Bu bağlamda vergi denetimi kayıt dışı ekonomiye yönelimin azaltılmasında büyük öneme sahiptir. Kayıt dışı ekonomiyi en dar anlamıyla devletin koyduğu yasal standartların çerçevesini aşan, resmi mal veya hizmet üretimi ve satışı kayıtlarında yer almayan faaliyetler olarak tanımlamak olanaklıdır. Kayıt dışı ekonomi yalnızca gelişmekte olan ülkeler için tehdit oluşturmamakla beraber gelişmiş ülkeler için de tehdit oluşturabilecek büyük bir sorun haline gelmiştir. Bir yandan ilgili sorun için çeşitli çözüm yöntemleri üretilmeye çalışılırken, diğer yandan kayıt dışılığın ekonomi üzerinde yarattığı etkileri gözlemlemek ve ilgili sorunun büyüklüğünü tahmin etmek için ayrıca yöntemler geliştirilmiştir. Fakat bu yöntemlerin doğru sonuç verebilmesi, kayıt dışılığa yol açan nedenlerin iyi analiz edilmesine bağlı olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; Denetim kavramı ve vergi denetimi başlığı altında; vergi denetiminin amaçları, özellikleri ve Türkiye’deki vergi denetimi çeşitleri ve vergi denetimi yapmaya yetkili kuruluşlar ele alınmıştır.

İkinci Bölümde; Kayıt dışı ekonomi başlığı altında; kayıt dışı ekonominin özellikleri, ortaya çıkış nedenleri, ölçülmesinde kullanılan yöntemler ve kayıt dışı ekonominin meydana getirdiği olumlu ve olumsuz etkileri incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise; Kayıt dışı ekonominin önlenmesine yönelik çözüm önerileri başlığı altında; Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları ele alınarak daha önce Türkiye’deki kayıt dışılığın tahminine yönelik çalışmalar incelenmiş, bazı ülkelerdeki kayıt dışı ekonomi oranları karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Akabinde son olarak, bugüne kadar kayıt dışılığın azaltılmasına yönelik yapılan çalışmalar değerlendirilerek kayıt dışılığın önlenmesine yönelik çözüm önerilerinde bulunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİ

1.1. DENETİM KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE TÜRLERİ

1.1.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Türk Dil Kurumu (TDK) Sözlüğü’nde denetleme: “Denetlemek işi, bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” şeklinde ifade edilmiştir (Türk Dil Kurumu [TDK], 2021).

Denetim kavramı, güvensizlik, baskı, otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için benimsenmeyen bir kavram olmakla birlikte gündelik yaşamda pek çok alanda çeşitli anlamlar yüklenerek sıkça kullanılmıştır (Hesap Uzmanları Derneği [HUD], 2013, s. 5).

Bir başka tanımda ise denetim, üretim faktörlerinin mal ve/veya hizmet üretimini amaçlayan şirketlerce planlı ve sistemli bir şekilde bir araya getirilerek, cari veya geçmiş hesap dönemleriyle ilgili bilgilerin önceden belirlenen kanun, tüzük, yönetmelik gibi ölçütler ışığında doğruluğunun belirlenmesi süreci olarak ifade edilmiştir. İlgili çerçevede, tarafsızlık ilkesi göz ardı edilmeden kanıtların toplanıp değerlendirilip ardından rapor haline getirilip görevlilere sunulması da denetim sürecinin içerisine dâhil olmaktadır (Bakır, 2003, s. 2).

Denetim kavramı ekonomik faaliyet ve işlemlerin sonuçlarını içeren bir kavramdır. Bu sonuçlara ulaşabilmek için muhasebe sisteminden sağlanan bilgiler ve raporlar yol gösterici olabilmektedirler. Söz konusu bilgiler ve raporlar işletme yönetimi dışındaki işletmelerin ortakları, borç veren kredi kuruluşları, sendikalar ve hisse senedi sahipleri gibi işletmeye hammadde tedarikinde bulunan üçüncü kişilere, ürünleri alan alıcılar ve de tüm tedarikçilere yol gösterici nitelikte olabilmektedir. Denetim önceden belirlenen genel kabul görmüş belirli standartlara göre yapılmaktadır. Denetimde kanıtlar tarafsız bir şekilde değerlendirilerek yorumlanmaktadır. Denetim işleminin amaç ve kapsamına uygun olarak yapılması ve en iyi şekilde düzenlenen denetim

raporlarının, işleme yönetimine ve bilgi kullanıcılarına aktarılması gerekmektedir (Akbiyık, 2005, s. 38).

Devletleşmeden önce kabile halinde yaşayan insanların liderliğini o kabilenin en yaşlı, akıllı ve cesur olan bireyi yapmaktaydı. Dolayısıyla o dönemlerde tek kamusal ihtiyaç savunma iken devletleşmeyle beraber insanların ihtiyaçları artmış ve bu ihtiyaçların karşılanması sorunu gündeme gelmiştir. Kabilelerin büyüyerek devletlerin ortaya çıkmasıyla beraber yerleşim yeri ihtiyacı ve bu yerleşim yerlerinin tasarımına yönelik yollar, köprüler, çeşmeler vb. ihtiyaçlar da karşılanmaya çalışılmıştır. Artan kamusal ihtiyaçlar sonucu ise gönüllü olan vergilerin yerini artık zorunlu vergiler almaya başlamıştır (Giray, 2014, s. 1). Devletlerin vergi toplama kalitesinin onların tarihteki kalıcılığını da ortaya koyduğunu ileri sürmek yanlış olmayacaktır. Vergi toplama kalitesi yüksek olan ve etkin bir vergi toplama kapasitesine sahip olan medeniyetlerin daha kalıcı olduklarını; vergi tahsilatı verimliliği düşük devletlerin ise tarih sahnesindeki varlıklarının daha kısa olduğunu ifade etmek olanaklıdır (Ünal, 2021, s. 238).

Denetim eyleminin hangi tarih ve coğrafya da kullanıldığı bilinmemekle beraber bazı bulgular denetimin çok eski dönemlere dayandığını göstermektedir. Örneğin, gelirlerin incelenip raporlanması amacıyla Roma ve Çin imparatorluklarında, kamu hizmet birimleri oluşturulmuştur. Ayrıca Mezopotamya'da da mali işlemler için kullanılan çeşitli çizgilere rastlanmıştır (Organ, 2008, s. 6). Ayrıca Mısır medeniyetinde firavunlar alacakları vergiyi tespit etmek için tarım ürünlerinin denetimini özel olarak yetiştirilen denetmenlere vermektedir (Akbiyık, 2005, s.3). Zira o dönemlerde de denetim ile kamu gelirlerindeki kayıp ve kaçakların önüne geçilerek verginin güvenliği sağlanmaya çalışılmaktaydı (Giray, 2014, s. 15).

Ortaçağda devletler gelir kaybının önüne geçebilmek için gelir kaybına sebep olan bireylere çeşitli yaptırımlar uygulamışlardır. Bazı devletlerin yaptırımları ılımlı iken; bazı devletlerde ceza idama kadar gidebilmekteydi. Yapılan denetimin ardından hesaplarında farklılık bulunan memurlar yargıya gönderilip, memurlardan farkın ödenmesi istenmekteydi. İlgili fark ödenmediği durumlarda ise memurun servetine el konulup hapis cezası ile hükmedilmekteydi. Denetimi kabul etmeyen memurlar üzerinde de hapis cezası ve Tanrı için dini bağış yapmaları gibi yaptırımların

uygulandığı gibi bilgilere ulaşılabilir. Sanayi devriminden önce çeşitli şekillerde yapılan denetim, meslek olarak görülmemektedir. Yapılan denetim yolsuzlukları ortaya çıkartmak için yapılmaktaydı. Sanayi devrimiyle beraber, yapılan her muhasebe işlemi ve onunla ilgili belgeler eksiksiz ve tek tek incelenmek suretiyle denetim gerçekleştirilmekteydi. Denetimin amacı işlemlerin doğru yapıp yapılmadığını ortaya çıkartmaktı (Güredin, 1994, s. 7).

Günümüz vergi denetimi özellikleri taşıyan denetim sisteminin sanayi devrimiyle beraber ortaya çıktığını ileri sürmek mümkündür. Bu çerçevede, 1850’li senelerde “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü”nce modern muhasebe denetiminin yazılı biçime getirilmesi ve 1886 senesinde İngiltere’den Amerika’ya giden muhasebe erbapları tarafından “Diplomat Kamu Muhasipleri Kanunu”nun çıkarılması modern denetim anlayışına yönelik atılan ilk adımlara örnek olma özelliğine sahiptir. Denetim sistemindeki asıl dönüşüm ise 1950’li yıllardan sonra yaşanmaya başlanmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 27).

Denetimin tarihi seyri incelendiğinde; ekonomik hayat ve devlet teşkilatı gibi yapıların değişmesi denetime duyulan ihtiyacın artmasına sebep olduğu ileri sürülebilmektedir. Dolayısıyla artan denetim ihtiyacı sonucunda denetim fonksiyonları da sürekli değişime uğrayarak kurumsal niteliğe bürünmeye başlamaktadır (Bayram, 2020, s.9).

1.1.2. Denetimin Türleri

Denetimi genel olarak “konusu ve amacına göre” ve “statüsüne göre” olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

1.1.2.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim

Konusu ve amacına göre denetim: finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır.

1.1.2.1.1. Finansal Denetim

Mali tablolar denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Temel mali tablolar ile ek mali tabloların denetimin kapsamına girdiği denetim türü olarak ifade edilmektedir. Bu

denetim türü işletmelerce mali tablolarında sunulan bilgilerin doğruluğunun tespit edilmesine yönelik denetim türü olarak ta nitelendirilir. Muhasebe ilkelerine göre hazırlanması gereken tablolar ve denetime tabi olan finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, finansal durumda değişmeler tablosu ve dağıtılmayan karlar tablosu olarak sıralanmaktadır (Güredin, 1994, s. 14).

Finansal denetim mali tablolardaki bilgilerin defter kayıtlarına ve ardından da fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu vb. belgelerden mali tablolara doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığının tespitine yönelik denetim türü olarak ifade edilmektedir. Ayrıca finansal denetim kayıt belgelerinden defterlere, ardından defterlerden mali tablolara aktarılan bilgilerin genel muhasebe ilkeleri, doğruluk ve dürüstlük kuralları kapsamındaki uygunluğunun tespitini de sağlamaktadır (Bakır, 2003, s. 20).

1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi: düzenlilik denetimi, kurallara uygunluk denetimi, usul denetimi ya da mali denetim olarak farklı şekillerde ifade edilebilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 28). İlgili kapsamda uygunluk denetiminde, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilen kuralların mükellefçe ne ölçüde benimsenip uygulandığının ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Uygunluk denetimi, işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin, işletme yönetimi veya yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından konulmuş kurallar çerçevesinde yapılıp yapılmadığının iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından tespit edilmesine yönelik denetim türü olarak ifade edilmektedir (Bakır, 2003, s. 20).

Uygunluk denetiminde koyulan kurallar genellikle işletme içerisindeki üst makam tarafından belirlenmektedir. Uygunluk denetiminin sonucunda raporlar işletme içerisinde oluşturulduğundan, denetimini işletme bünyesindeki denetmenler yapmaktadır. Fakat uygunluk denetimi iç denetim konusuna dâhil olduğu gibi dış denetimin konusunu da dâhil olmaktadır. Dolayısıyla uygunluk denetimi dış denetçiler tarafından da yapılabilmektedir. Bir işletmenin iç denetçilerinin yapabileceği uygunluk denetiminin konusunu işletme yönetimi tarafından belirlenmiş kurallar oluştururken, dış

denetçiler tarafından yapılacak olan uygunluk denetiminde ise yasal mevzuat hükümleri dikkate alınmaktadır (Akbıyık, 2005, s. 40).

1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Yönetim denetimi olarak da adlandırılan faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını, iş akışlarını, iç kontrol sistemlerini ve ayrıca yönetimin başarı düzeyini değerlendirebilen detaylı bir faaliyet olarak ifade edilebilir. Faaliyet denetimi, işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmada başarısını kontrol ederek, işletmenin belirlediği stratejileri ne derecede uyguladığı ve yöneticilerin kişisel başarıları gibi finansal olmayan konular üzerinde de araştırmalar yapmaktadır. Faaliyet denetimi, faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini nesnel olarak ortaya koymayı amaçlamaktadır. Fakat verimliliğin ve etkinliğin nesnel olarak ortaya konulması çok kolay olmamaktadır. Dolayısıyla faaliyet denetimi diğer denetim türlerinden daha zor ve daha kapsamlı bir denetim türü olarak nitelendirilmektedir (Güredin, 1994, s. 15).

1.1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, belli bir bilgi kullanıcısı için belirli bir konu dâhilinde yapılan denetim türü olarak ifade edilebilmektedir. Bankaların kredi ödemesini vermeden evvel gerçekleştirdikleri denetim özel amaçlı denetime örnek olarak verilebilir. Denetimi talep eden bilgi kullanıcısına denetim sonrası kararı aşamasında yardım edecek bilgi ve tavsiyeleri kapsayan bir rapor sunulmaktadır (Organ, 2008, s. 9).

1.1.2.2. Statüsüne Göre Denetim

Statüsüne göre denetim, denetçinin konumuna göre iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında ele almak olanaklıdır.

1.1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletme yönetiminin önceden belirlenmiş kurallar dahilinde yaptırdığı denetim çeşidi olarak ifade edilmektedir. İşletmeler kuruluş amaçlarına ulaşp ulaşamadıklarını analiz etmek için kendi bünyesinde bulunan denetçilere denetim yaptırabilmektedir. Bu denetçiler iç denetçi olarak nitelendirilmektedir (Bakır, 2003, s. 21). İç denetimin ardından denetçiler, yönetime işletmenin faaliyetlerinin verimliliği ve

etkinliği ile ilgili raporlar sunarak tavsiyeler vermektedirler. Ayrıca iç denetimde işletmede görevli kişilerin tutumları ve davranışları hakkında da denetim yapılmaktadır (Güredin, 1994, s. 15).

İç denetimin unsurları şu şekilde sıralanabilmektedir (Keleş, 2006, s. 261) :

-İç denetim faaliyeti diğeri idari faaliyetlerden bağımsızdır.

-Denetçiler denetim yaparken tarafsızlık ilkesini göz ardı etmeden sistematik bir şekilde ve disiplinli davranmaktadırlar.

-İç denetim faaliyeti güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak da ifade edilmektedir.

-İç denetim ile kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır.

-İç denetim; risk yönetimini, iç kontrol süreçlerini ve yönetim süreçlerini ön görmektedir.

İç denetimde görevli olan iç denetçilerin görevleri şunlardır (Keleş, 2006, s. 262):

- Nesnel risk analizleri yaparak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkin kullanımının sağlanması için incelemeler yapmak,
- Harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yaparak denetim sonrasında iyileştirme gerektiren konular yönelik önerilerde bulunmak,
- Soruşturma açılması gerekli görülen durumlarda ilgili idarenin en üst amirine bu durumu iletmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin tertibat denetimini yaparak bu hususta önerilerde bulunmaktır.

1.1.2.2.2. Dış Denetim

İşletmenin işletme bünyesinde görevli olmayan kişi ya da kişiler tarafından denetlenmesi dış denetim olarak adlandırılmaktadır (Hastürk, 2010, s. 9). Dış denetim “bağımsız dış denetim” ve “ kamu denetimi” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, işletme dışarısındaki bir denetçi veya denetçiler tarafından yapılmasından dolayı bağımsız dış denetim olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız dış denetim, işletmenin talep etmesi üzerine, bir anlaşma çerçevesinde, bir kurum veya kuruluşa bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından yapılmaktadır (Topcu, 2005, s. 7).

1.1.2.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile bunlara bağlı çeşitli birimlerin denetim elemanlar tarafından yapılan finansal, uygunluk ve faaliyet denetimi olarak ifade edilebilmektedir. Ayrıca kuruluşların veya şirketlerin faaliyetlerini kanuna ve kamu yararına uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin denetlenmesi ise kamu denetiminin amacını oluşturmaktadır (Organ, 2008, s. 13).

1.2. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ, TÜRLERİ VE ÇEŞİTLERİ

1.2.1. Vergi Denetimi Kavramı

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. Maddesi kapsamında; kamu masraflarının karşılanması amacıyla herkes, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Vergiler, devlet ve devletin yetkilendirdiği kamu kurumları tarafından toplanmaktadır. Türkiye’de vergiler çoğunlukla mükelleflerin kendi matrahlarını beyan etmesiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla beyan edilen matrahın gerçeğe uygun yapıp yapılmadığının teftiş edilmesi devletin olası vergi kaybının önüne geçilmesini de sağlamaktadır. Bu açıdan vergi denetimi önemli bir yere sahiptir. Denetim oranının düşük olduğunu düşünen bir mükellef beyanını eksik ve yanlış olarak gerçekleştirerek devleti gelir kaybına uğratabilmektedir. Vergiler, devletin en önemli gelir kaynağı

statüsünde yer aldığından bu gelir kaybı devleti olumsuz yönde etkilemektedir. Denetimin sahip olduğu önem, pek çok araştırmacının denetim kavramına odaklanmalarına ve farklı tanımlar ortaya koymalarına neden olmuştur (Aydoğar, 2020, s. 12).

Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü'nün (OECD) (2006) tanımıyla vergi denetimi, vergi ödemekle yükümlü gerçek veya tüzel kişinin vergi yükümlülüğünü doğru bir şekilde değerlendirip vergi beyannamesini bildirip bildirmediği ve ilgili diğer yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir.

Çavdar (2019) ise vergi denetiminin en dar manasıyla, vergi mükellefi ile idare arasında gerçekleştirilen prosedürün kanunlarla ve yönetmeliklerle tespit edilen ilkelerle bağdaşp bağdaşmadığının araştırılması şeklinde ifade edilmiştir.

Modugu ve Anyaduba'ya (2014) göre vergi denetimi vergi dairesinin, kanunun ilgili hükümleri uyarınca gerekli ve uygun göreceği şekilde devlet gelirleri ile ilgili belirli hususları incelediği bir süreçtir.

Yücelen (2009) ise vergi denetimini, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükelleflerin vergisel işlemlerini mevcut vergi sisteminde yer alan ilkelere göre yerine getirip getirmediğinin belirlenmesine yönelik vergi idaresi tarafından yapılan işlemler olarak ifade etmiştir.

Aktarılan tanımlar toplulaştırıldığında vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergi makamlarına beyan ettiği vergiye esas matrahın gerçeği yansıtır yansıtmadığının; diğer bir deyişle, eksik veya yanlış beyan durumunun olup olmadığının tespiti için yapılan çalışma olarak tanımlanabilmektedir.

1.2.1.1. Vergi Denetiminin Türkiye'deki Tarihsel gelişimi

Türkiye'de vergi denetiminin tarihsel gelişimini üç farklı dönemde incelemek mümkündür. Bunlar; Osmanlı Dönemi, Cumhuriyet Dönemi ve günümüz dönemidir.

1.2.1.1.1. Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı Devleti'ndeki vergiler şer'i ve örf'i vergiler olmak üzere iki gruba ayrılmaktaydı. Şer'i vergiler zekât, haraç, aşar (öşür) ve cizye gibi İslami kurallar dâhilinde uygulanan vergiler iken; örf'i vergiler ise, Müslim/Gayrimüslim fark etmeksizin herkesten savaş gibi olağanüstü durumlarda giderlerinin karşılanması amacıyla alınan vergilerdi. Dolayısıyla, Osmanlı Döneminde, günümüz şartları uygun çağdaş bir maliye teşkilatı bulunmadığından, vergi denetimi ile ilgilenen teşkilatın da bulunmadığı ifade edilebilir (Çavdar, 2019, s. 96). Osmanlı Devleti'nde kadılara padişahça salınan vergilerin şer'i hükümlere uygunluğunun denetimi görev olarak verilmişti. Şer'i vergilerin hangi oranda ve hangi konularda alınacağı şer'i kaynaklarda belirtilmekteydi. Kadılara da bu konuda sorumluluk yüklenmişti (Organ, 2008, s. 94).

Osmanlı'da mali teşkilatın ilk olarak 1. Murat (1359-1389) döneminde kurulduğu ifade edilebilir. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman dönemlerinde Osmanlı topraklarının genişlemesiyle imparatorluğun gelir ve giderlerindeki artış da bu yapının gelişmesine katkı sağlamıştır. 1838 yılına kadar Osmanlı Devletinde Maliye Bakanlığı (MB) tam anlamıyla bulunmamaktaydı. 1838 yılında devlet teşkilatı içerisinde bir Maliye Nezaretinin kurulması bakanlığın temellerinin oluşmasında katkı sağlamıştır. Bu Nezarete "Daire"ler bulunmaktaydı. Bu dairelerin başkanlığını ise "Reis"ler yapmaktaydı. İlgili daireler içerisinde Baş vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzil" olarak adlandırılan ve şehirlerden, mahallelerden alınan resimlerle ilgilenen dairedir. Bir bakımdan günümüz Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) vazifelerini ilgili dönemde bu dairelerin yerine getirdiği anlaşılmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2022).

19. yy'ın sonlarına doğru mali işlerin doğruca MB'ye bağlı ve yetkisi bulunan bir kurulun denetimine tabi olması amacı güdülerek bir teftiş kurulunun kurulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Teftiş Kurulu'nun kurulması ihtiyacı 1879 senesinde "Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı" çalışmaları sırasında hâsıl olmuştur. Islahat çalışmalarında görevli olacak olan "Islahat Komisyonu"nun 2 Haziran 1879'da kurulmasının ardından 21 Haziran'da dönemin Maliye Nazırı bir "Heyeti Teftiş-iye-i Maliye" kurumuna ihtiyaç olduğunu ve bu mevzuyu konu edinen "nizamname layihasını" sadrazama iletmiştir. Dönem padişahı 2. Abdülhamit'in 25 Temmuz 1879 tarihinde İrade-i Seniye'ye

dayanılarak çıkarılan “Teftiş-i Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile birlikte “Heyeti Teftiş-i Maliye” kurulmuştur (Maliye Müfettişleri Derneği [MMD], 2021).

Heyet-i Teftiş-i Maliye Kurumu başta Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulu’ndan (MTK) esinlenilerek kurulmuş olmakla beraber ilk yıllarında yalnızca Osmanlı ordusunun harcamalarını denetlemekteydi. Sonraki dönemlerde kurulun yetkisi genişletilerek devletin gelir ve giderlerinin denetlenmesi yetkisi de ilgili kurula verilmiştir (Demirgil, 2011, s.70).

1.2.1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Cumhuriyet ilan edildikten sonraki ilk yıllarda Osmanlı Devletinin mali teşkilat yapısı ve vergi sistemi uygulaması devam etmiştir (Sağlam, 2015, s. 8). Cumhuriyetin ilan edilmesinin ardından 1923-1930 yılları arasında yerine sayım ve kazanç vergileri uygulamaya konularak aşar, ağnam ve temettü vergileri uygulamadan kaldırılmıştır (Akkaya, 2017, s.72). 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nda vergi yükümlüleri, beyannameye tabi olanlar ve götürü usulüne göre vergilendirilenler olarak ikiye ayrılmışlardır. Ayrıca Kanunda beyannameye tabi olan yükümlülerin beyannamelerinin nasıl inceleneceği de kanunda belirtilmiştir. İncelenecek olan beyannameler için “Tahakkuk Teftiş Memurluğu” adı altında bir kadro oluşturulmuştur. Bu bağlamda oluşturulan kadrodaki memurların Türkiye’de vergi denetimi ile ilgili ilk görevliler olduğunu ileri sürmek olanaklıdır (Demirgil, 2011, s. 71). Ancak, denetim yetkisi olan memurların mesleki bilgiye tam olarak sahip olmamaları denetimden beklenen sonuca ulaşılmasını engellemiştir. Bu sebepten dolayı denetim işlerinde serbest muhasebecilerden yararlanılmıştır. Serbest muhasebecilerden yararlanılan bu uygulamadan 1934 yılında vazgeçilmiştir (Organ, 2008, s. 95).

Cumhuriyetin ilan edilmesinin ardından salınan yeni vergilerin denetiminde ihtiyaç duyulan birimler, “Devlet Memurları Maaşının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun” un kadro bölümlerinde ve “Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu”nun ekli cetvellerinde düzenlenmiştir (Can, Şengöz ve Aydın 2014, s.448).

1934 yılında kabul edilen “Kazanç ve Muamele Vergisi Kanun”u ile birlikte beyanname veren yükümlü sayısı artmıştır. Bundan dolayı Kazanç Vergisi Hesap

Mütehassıslığı ve Muamele Vergisi Hesap Mütehassıslığı olmak üzere kazanç ve muamele vergisi için ayrı ayrı inceleme örgütleri kurulmuştur. 1940 yılında ise, 3840 sayılı kanunla 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda değişikliğe gidilerek "Hesap Mütehassıslığı Muavinliği" kurulmuştur. 1945 yılında 4709 Sayılı Kanunla Hesap Mütehassıslığı Muavinliği müessesesine son verilerek "Hesap Uzmanlar Kurulu (HUK)" kurulmuştur. HUK 1950'li yıllarda kazanç ve muamele vergilerinin incelenmesinde yetkili kılınmıştır (Demirgil, 2011, s. 73).

MB teşkilatı içerisinde Müfettiş, Pul Tahakkuk Müfettişi ve Tahsilat Müfettişi unvanları bulunmakta ve bunlar "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti", "Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi" ve "Varidat Umum Müdürlüğü" kadroları içerisinde yer almaktaydı. Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki 29.05.1936 tarih ve 2996 Sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle unvanlar kaldırılarak Varidat Umum Müdürlüğü bünyesinde "Varidat Kontrolörlüğü Kadrosu" oluşturulmuştur. Varidat Kontrolörlüğü Kadrosu 1942 yılında 2996 Sayılı Kanunla "Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü" ve "Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü" şeklinde iki müdürlüğe ayrılmıştır. Ek olarak "Tahsilat Umum Müdürlüğü" de kurulmuştur. 1946 yılında da 4910 Sayılı Kanunla Vasıtalı ve Vasıtasız Umum Müdürlükleri "Gelir Umum Müdürlüğü" adı altında birleştirilmiştir. Tahsilat Umum Müdürlüğü ise devamlılığını sürdürmüştür. Aynı kanunla Gelirler Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü Yardımcısı ve Tahsilat Kontrolörü kadroları oluşturulmuştur. 24.03.1950 tarih ve 5655 Sayılı Kanunla ise, Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlüğü birleştirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Ayrıca Tahsilat ve Varidat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadroları bünyesine alınmıştır. 2005 yılına gelindiğinde 5345 sayılı kanunla Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) yapılandırılarak GİB kurulmuştur (Can ve diğerleri, 2014, s. 448-449).

1.2.1.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi

Türkiye'de vergi denetimi faaliyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'na (HMB) bağlı Vergi Denetimi Kurulu Başkanlığı (VDKB) tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi Denetim Kurulu 2011'de 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklikle kurulmuştur. Kurul ile tüm denetim birimleri aynı çatı altında toplanmıştır. Günümüzde denetim yapmaya yetkili kişiler de VUK'ta belirtilmektedir.

1.2.1.2. Türkiye’de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar

10 Temmuz 2011 tarihli 27990 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış olan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetimi yapmaya yetkili kuruluşlardan bazılarının bu yetkisi alınmıştır. Bunlar; MTK, HUK, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı (GKB) ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı’dır (VDBB). Yetkisi alınan kurumlarda vergi inceleme yetkisi bulunan kadrolar “vergi müfettişi” unvanı ile tek kadro altında toplanmış ve VDK’ya bağlanmıştır. 2011 tarihinde VDK’nın kurulmasıyla vergi incelemesinde çok başlılığın önlenmesi, uzmanlaşmanın sağlanması ve HMB’nin denetim ihtiyacının karşılanması öncelikli amaçlar olarak benimsenmiştir (Akkaya, 2017, s. 76). Günümüzde vergi denetimi yapmaya yetkili kuruluş olarak VDKB ve GİB bulunmaktadır. Bu başkanlıkların kuruluşu, görev ve yetkileri ilerleyen kısımda ele alınacaktır.

1.2.1.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

HMB’nin Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 20. Maddesinde 12.07.2011 tarihinde geçerli olmak üzere 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklik neticesinde “Vergi Denetim Kurulu” adı altında bir kurul oluşturulmuştur. Ayrıca vergi denetim birimlerinin tamamı bu kurulun bünyesinde bir araya getirilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 215).

1.2.1.2.1.1. Vergi Denetim Kurulu’nun Yapısı

VDKB, doğrudan bakana bağlı olan başkan, başkan yardımcıları, daire başkanları ve vergi müfettişleri kadrolarından oluşmaktadır. Vergi müfettişlerini vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları kapsamaktadır. VDK’nın temel öncelikleri; etkin ve verimli bir vergi denetim vasıtası ile kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklarla mücadele etmektir (vdk.hmb.gov.tr). 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 219. Maddesi’ne göre VDK HMB’nin merkez teşkilatının hizmet birimleri içerisinde yer almaktadır¹.

¹ Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R.G. Tarih: 10. 07. 2018, R.G. No: 30474.

² Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, R.G. Tarih: 07. 04. 2021, R.G. No:31447.

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. Maddesi'nde bakanın onayı ile kurula verilen görevlerin yerine getirilmesi amacıyla uygun görülen durumlarda, bakan direkt başkanlığa bağlı olmak koşuluyla; denetim daire başkanlığı, vergi kaçakçılığı denetim daire başkanlığı, vergi iadeleri denetim daire başkanlığı, sektörel denetim daire başkanlıkları kurmaktadır. Ayrıca bakanlık ihtiyaç dâhilinde belirtilen başkanlıkları birden fazla da kurabilmektedir.

1.2.1.2.1.2.Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri

27.06.1989 tarihli ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin (KHK) ek 32. Maddesi ve 10.07.2018 tarihli 30474 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228. Maddesine dayanılarak 07.04.2021 yılında 31447 Sayılı Resmi Gazete' de VDK Yönetmeliği hazırlanmıştır. Belirtilen yönetmeliğe göre VDK'nın görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir²:

- 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemelerinde bulunmak.
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla irdelerek riskin oluşup oluşmadığını tespit etmek.
- Vergi mükelleflerine ilişkin gerçekleştirilen ihbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesini yapmak
- Vergi incelemelerinde GİB ile işbirliği yapmak.
- Vergi incelemesi sonuçlarını değerlendirerek istatistikler oluşturmak.
- Vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili raporların standart, ilke, yöntem ve tekniklerini geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak ve vergi incelemesi yükümlülüğü olan bireylerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Performans Değerlendirme Sistemi oluşturarak, sisteme göre vergi müfettişlerinin performanslarını değerlendirmek.
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetleri sonucunda meydana gelen sorunların irdelenerek ortaya çıkmaması için önlenmesine yönelik tedbirler oluşturmak.

² Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, R.G. Tarih: 07. 04. 2021, R.G. No:31447.

- Vergi mevzuatında gördüğü aksaklıklar için önerilerde bulunmak.
- İlgili bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, kontrol ve idari soruşturmaları gerçekleştirmek.
- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

1.2.1.2.1.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri

Vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcılarını VDKB bağlı denetim birimleri olarak sıralanabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s. 248).

VDK'nın 2022 faaliyet raporuna göre vergi müfettiş yardımcılarının görevlendirildikleri Daire Başkanlıkları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Bağlı Bulundukları Daire Başkanlıklarına Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

Unvan	Denetim	Sektörel	Vergi İadeleri	Vergi Kaçakçılığı	Kurul Başkanlığı	Toplam
Vergi Başmüfettişi	615	638	172	671	0	2096
Vergi Müfettişi	935	1311	500	1933	0	4679
Vergi Müfettiş Yardımcısı	167	174	0	328	4	673
-Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.	145	121	0	244	0	510
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yrd.	22	53	0	84	4	163
Toplam	1717	2123	672	2932	4	7448

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2022 Faaliyet Raporu s.12

Tabloda görüldüğü üzere başkanlıkta görev yapan 7.448 vergi müfettişinin 2.096'sı vergi başmüfettişi, 4.679'u vergi müfettişi, 673'ü ise vergi müfettiş yardımcısıdır.

VDK'nın 2022 Faaliyet Raporuna göre başkanlıkta görev yapan müfettişlerin %9'unu vergi müfettiş yardımcıları, %63'ünü vergi müfettişi, %28'ini ise vergi başmüfettişleri oluşturmaktadır (Vergi Denetim Kurulu [VDK], 2022).

1.2.1.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

2005 yılında 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanunla³ gerçekleştirilen yeniden yapılanma ile GGM, HMB bağlı GİB'e dönüştürülmüştür. GİB (GİB, 2022);

- Gelir politikasının adaletli ve tarafsız olarak uygulanmasını sağlamak,
- Vergi ve benzeri gelirlerin minimum maliyetle toplanmasını sağlamak,
- Mükelleflerin vergiye karşı uyumlu olmalarını sağlamak,
- Mükellefin haklarını gözeterek mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmesi için tedbirler almak,
- Saydamlık, hesap verilebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkinlik ve mükellef odaklılık gibi temel ilkeleri göz ardı etmeden görev yapması amacıyla kurulmuştur.

HMB'ye bağlı olan başkanlık 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre, merkez teşkilatı ve doğrudan merkeze bağlı taşra teşkilatı şeklinde örgütlenmiştir. Başkanlığın merkez teşkilatı⁴ ;

- Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı,
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı,
- Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı,
- Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı,
- Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı,
- Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı,
- Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı,
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı,
- Personel Daire Başkanlığı,
- Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı,
- Hukuk Müşavirliği,
- Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği olmak üzere 12 hizmet biriminden oluşmaktadır.

³ Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, R.G. Tarih: 16. 05. 2005, R.G. No: 25817.

⁴ Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R.G. Tarih: 15. 07. 2018, R.G. No: 30479.

Taşra teşkilatını ise, 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 152. Maddesine direkt merkeze bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları oluşturmaktadır. İlgili dairelerin kurulmadığı yerlerde ise vergi dairesi müdürlükleri başkanlık görevini üstlenmektedirler.

1.2.1.2.2.1. Gelirler Genel Müdürlüğü Dönemi

Daha önce belirtildiği üzere, 1838 senesine gelinceye dek Osmanlı Devleti'nde Maliye Bakanlığı bulunmamaktaydı. 1838'de Maliye Nezareti kurulmuştur. Maliye Nezareti içerisinde "Daire"ler ve bu dairelerin her birine başkanlık eden "Reis"ler bulunmaktaydı. Bu dairelerden Avarız ve Bedel-i Nuzil daireleri günümüzdeki GİB' in görevlerini yürütmekteydi. 1936 yılında Gelir İdaresi Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. Ardından 1942 yılında yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılıp onun yerine Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 1946 yılında 4910 Sayılı Kanun ile Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kaldırılmış ve yerine GGM oluşturulmuştur. 2005 yılında ise yapılanmaya gidilerek GGM yerine GİB oluşturulmuştur (GİB, 2022).

1.2.1.2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görev ve Yetkileri

5345 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında GİB'in görevleri şunlardır;

- HMB tarafından belirlenen kamu gelirleri politikasının uygulanmasını sağlamak,
- Vergiye karşı uyumlu mükelleflerin artışını sağlamak,
- Mükellef ile Başkanlık arasındaki ilişkilerin güven esasına dayanması için tedbirler almak ve mükellef haklarının korunmasını sağlamak,
- Mükellefleri vergi hak ve ödevleri konusunda aydınlatmak,
- Devlet gelirleri politikası ile ilgili kanun veya kararname çalışmalarında yer almak,
- Kamu alacağını tahsil etmek ve ilgili konuda tedbirler almak,
- Uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıkları minimum düzeye indirmek ve ilgili konuda uygulamada birliği sağlamak adına tedbirler almak,

- Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
- Vergi kanunları veya diğer kanunlarda belirtilen muaflık, istisna ve indirimlerin maliyetlerini hesaplamak, ekonomik ve sosyal etkilerinin analizini yapmak,
- Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler ölçütünde vergi incelemelerini ve denetimleri gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçakçılığı hususunda tedbirler almak.
- Devlet gelirleri politikası ile Mahalli idare gelirleri politikasının uygulanabilirliğini sağlamak için tedbirler almak,
- Gelirler üzerinde etkisi olan kanun tasarı tekliflerini irdeleyerek görüş bildirmek,
- Gelir mevzuatının uygulanması açısından ilgili kurum/ kuruluşlarla iş birliği yapmak ve ilgili kurum/kuruluşlarla veri istihbarat paylaşımını gerçekleştirmek,
- Başkanlığın görev alanına giren konular hakkında uluslararası gelişmeleri takip etmek ve Avrupa Birliği (AB), uluslararası kuruluşlar veya diğer devletlerle iş birliği içerisinde olmak,
- Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak,
- Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak,
- Faaliyet sonuçlarını kamuoyuyla paylaşmak ve yıllık faaliyet raporlarını izleyen yıl halka izah etmek
- Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilke ve esaslar çerçevesinde kurumsal etik kuralları düzenlemek. İlgili personele ve mükellefe bu kuralları bildirmek,
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirmek.

1.2.1.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Denetim Birimleri

213 Sayılı VUK'ta vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler olarak; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri belirtilmiştir. Ayrıca GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesi yapmaya yetkilendirilmiştir.⁵ GİB'e bağlı denetim birimlerini vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürleri, merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosu dâhilinde görev yapan memurlar olarak sıralamak mümkündür.

1.2.1.2.2.3.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları

5345 Sayılı GİB'in Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a göre vergi dairesi başkanlıkları; vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükellefleri hakları konusunda bilgilendiren ve uygulamada mükellef haklarını gözetendir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmakla da ayrıca yükümlüdür. Bu işlemlere ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiği zaman temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak gibi işlemler de vergi dairesi başkanlığının yetkileri içerisindedir. Ayrıca vergi dairesi başkanlıklarının mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, bilgi toplama, istatistik, eğitim, kiralama, satın alma, vergi incelemesi ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri de yürütme yetkisi bulunmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıklarından bir tanesi büyük ölçekli mükelleflere hizmet sunumu için "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" adıyla İstanbul'da; diğer yirmi dokuzu ise çeşitli illerde kurulmuştur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde grup müdürlüklerini bulundurmaktadır. Bunlar (GİB, 2022);

- Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü,
- Vergilendirme Grup Müdürlüğü,
- Denetim Grup Müdürlüğü,
- Tahsilat ve Hukuk İşleri Grup Müdürlüğü,

⁵ Vergi Usul Kanunu, R.G. Tarih: 10. 01. 1961, R.G. No:10703.

- Muhasebe Grup Müdürlüğü,
- Destek hizmetleri Grup Müdürlüğü,
- İnsan Kaynakları ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri olarak sıralanabilir.

Ayrıca grup müdürlüklerine bağlı müdürlükler ve şubeler vergi dairesi başkanlığının bünyesinde kurulmaktadır.

1.2.1.2.2.3.2. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergiyi hesaplayan, vergiyi tahakkuk ve tahsil eden dairelerdir. 5345 Sayılı GİB'in Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'a göre vergi dairesi müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde başkanlığa bağlı faaliyet gösterirken; başkanlığın bulunmadığı yerlerde defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerini yürütmektedir. Vergi dairesi müdürleri, VUK' un 125 ve 135. Maddelerinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler olarak belirtilmektedir.

1.2.1.2.2.3.3. Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar

VUK'un 135. Maddesi'nde belirtildiği üzere GİB'in merkez ve taşra teşkilatı dâhilinde müdür kadrosunda görevli bulunanlar ayrıca inceleme yetkisi sahibidirler.

1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin temel amacı; vergi mükelleflerinin vergiyle ilgili beyanlarının vergi kanununda bulunan yasal hükümlere ne ölçüde uyduğunu tespit etmektir (Modugu ve Anyaduba, 2014, s. 208). Vergi denetiminin bu amacı dışında başlıca beş amacının bulunduğu ifade edilebilir. Bunlar; mali amaç, ekonomik amaç, sosyal amaç, hukuki ve siyasi amaç şeklinde sıralanabilir.

1.2.2.1. Mali Amaç

Bilindiği üzere vergiler devletin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Artan kamusal ihtiyaçlara karşı devletin gereksinim duyduğu finansmanı çoğunlukla vergiler karşılamaktadır. Dolayısıyla vergi gelirlerindeki azalışlar devletin görevini ifa etmesinde güçlükler ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle etkin bir vergi denetim

mekanizmasının olması gerekmektedir. Vergi denetiminin çeşitli amaçları olmakla beraber en önemlisini mali amacı oluşturmaktadır. Vergi denetiminin mali amacı, vergi gelirlerindeki kaybın en az düzeylere indirilmesidir. Vergi matrahının aşınmasına sebep olan vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele eden vergi denetimi, vergi tahakkuku ile vergi tahsili arasındaki farkın en aza indirilmesini mali amaç olarak benimsemektedir (Sandalcı, 2019, s. 303).

1.2.2.2. Ekonomik Amaç

Vergi denetimi mali amacı haricinde kayıt dışı ekonomiyi bertaraf etmek ve enflasyonun sebep olduğu negatif etkilerin ortadan kalkmasına yardım etmek gibi birtakım ekonomik amaçlara da sahiptir (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 48). Vergi kaybının ortaya çıkması devletin, yeni vergiler ortaya salmasına ve/veya borçlanmasına sebep olabilmektedir. Bu durumda devlet, kamu kaynaklarının azalmasına sebep olan durumların ortadan kaldırılması için vergi denetimine ihtiyaç duymaktadır (Güner, 2014, s. 6).

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin kamu harcamalarını karşılayamaması durumunda devlet, borçlanmaya veya emisyonu başvurabilmektedir. Bu durum ise ülkenin ekonomisini olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla hedeflenen ekonomik istikrara ulaşmakta ve politikaları uygulamakta güçlükler yaşanmaktadır. Bu güçlüklerin oluşmaması için devletin gelirlerini kanunlarda belirtilen haliyle eksiksiz bir şekilde toplayabilmesi kapsamında denetim şart haline gelmektedir (Aydoğar, 2020, s.15).

1.2.2.3. Sosyal Amaç

Vergilemede önemli amaçlardan bir tanesi de gelir dağılımındaki adaletin sağlanmasıdır. Devletler, vergiler aracılığıyla gelir seviyesi yüksek bireylerden aldıkları vergileri gelir seviyesi düşük bireylere transfer ederek refah düzeyini arttırmayı amaç edinmişlerdir. Fakat vergi kaçakçılığı bu aktarımı sekteye uğratabilmektedir. Vergisini kaçırmayan dürüst mükelleflerden tahsil edilen vergilerle kamu hizmetlerinin finanse edilmesi vergi kaçıran mükelleflerin lehine olabilmektedir. Bu durum gelir dağılımında adaletin olmadığı ve sosyal refahın sağlanamadığı bir tabloyu ortaya çıkarmaktadır.

Dolayısıyla vergi denetiminin, sosyal adaletin sağlanmasındaki önemli rolü de ön plana çıkmaktadır (Organ, 2008, s. 41).

Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçakçılığın azaltılması sonucunda ülkede daha adil bir gelir dağılımına erişilebilecektir. Daha adil bir gelir dağılımı ise sosyal refah artışını da beraberinde getirecekti. Dolayısıyla sosyal refahın sağlanmasın da vergi denetiminin etkin rol oynadığını ileri sürmek mümkündür (Akkaya, 2017, s. 32).

1.2.2.4. Hukuki Amaç

Türkiye Cumhuriyeti'nin laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu 1982 Anayasası'nın 2. Maddesi'nde işaret edilmiştir. Dolayısıyla devlet, egemenlik erkinin nihai sonucu olarak vergilendirme yetkisine sahiptir. Fakat bu yetkinin sınırı da anayasa ve kanunlarla belirlenmiştir. Belirlenen sınırlar çerçevesinde devletin koyduğu kuralların bütün vatandaşlara eşit bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Vergi kanunlarına herkesin uyması ve kanunlarda emredilen yükümlülüklerin yerine getirilmesinin sağlanmasında vergi denetimi önemli bir yere sahiptir. (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s. 49). Vergi denetimi, vergi kanunlarının uygulanmasını amaç edinmiştir. Bu amaç doğrultusunda vergi kanunlarına uyulup uyulmadığının kontrolünü yaparak kurallara uyulmasını sağlamakta ve devletin saygınlığını ve gücünü ortaya koymaktadır (Güner, 2014, s. 7).

1.2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi birçok özelliğe sahip olmakla beraber temel özellikleri; hukuki olma, tarafsız olma, dış denetim olma, hesap denetimi olma ve yaptırım gücüne sahip olma şeklinde sıralanabilmektedir.

1.2.3.1. Hukuki Olma Özelliği

Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin salınması, değiştirilmesi, kaldırılması ve/veya ne oranda uygulanacağı kanunlarla belirlenmiştir. Dolayısıyla bu mali yükümlülüklerin kanunlar çerçevesinde yerine getirilip getirilmediğinin takip edilmesi vergi denetimiyle sağlanmaktadır. VUK'ta vergi denetim elamanlarının yetkileri belirlenirken mükelleflere de bazı hak ve ödevler tanımlanmıştır. Dolayısıyla

kanuni bir yetki kapsamında ve yine kanunda belirtilen usullere ve esaslara dayanılarak yapılan, mali ve cezai sonuçları olan vergi denetimi hukuki bir nitelik taşımaktadır (Topcu, 2005, s. 34).

1.2.3.2. Tarafsız Olma Özelliği

Vergi denetimi tarafsız bir şekilde yapılması gerekmektedir. Herhangi bir sosyal veya siyasi baskı doğrultusunda yapılması uygun olmamaktadır. Tarafsız ve objektif bir şekilde denetim yapılmalıdır. Yapılan denetim sonuç itibarıyla mükellef veya idare lehine de sonuçlanabilmektedir. Denetimde mükellefin fazla vergi ödediğinin tespit edilmesi durumunda fazla verginin mükellefe iadesi gerçekleşmektedir (Merter, 2004, s. 16).

1.2.3.3. Dış Denetim Olma Özelliği

Dış denetim, bir kamu kuruluşunun veya özel bir kuruluşun hesaplarının, kayıtlarının ve işlemlerinin işletme ile herhangi bağı bulunmayan işletme dışındaki yetkililerce denetlenmesi olarak ifade edilmektedir. İşletme ile herhangi bağı olmayan yetkililer tarafından denetimin yapılması ayrıca dış denetimin bağımsız bir denetim olma özelliğini göstermektedir. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1 ve 2. Maddelerinde bağımsız dış denetimini yapma yetkisi olan serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin belirtilen maddelerdeki amaçlar doğrultusunda hareket ederek denetimi gerçekleştirebileceği ortaya konulmaktadır (Gelen, 2015, s. 10).

1.2.3.4. Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği

Hesap denetimi, işletmelere ait kayıtların ülkede geçerli bulunan hukuki ve mali mevzuata uygun olarak tutulup tutulmadığının denetlenmesi sonucu rapora bağlanma süreci şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi denetimi uygulanış bakımından hesap denetimini de kapsadığından hesap denetimi olma özelliği de göstermektedir. Ancak gerçekleştirilen her hesap denetimi vergi denetimi niteliği taşımamaktadır (Aydoğar, 2020, s. 30).

1.2.3.5. Yaptırım Gücünün Bulunması

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri durumunda VUK'un Ceza Hükümleri adlı dördüncü kitabında belirtilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve hapis cezası gibi cezaların uygulanacağı belirtilmiştir. Yapılan denetim sonucu yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere cezaların uygulanması, mükelleflerin sürekli denetim altında tutulması mükellefleri vergi kanunlarına uygun davranmaya yönlendirmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi kanunlarına uyumluluk düzeyleri artırılarak kayıt dışılık azaltılabilmektedir. Ayrıca yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflere karşı adaletsizliğin meydana gelmemesi için cezai yaptırımlar büyük önem arz etmektedir (Karakuş Büyükben, 2018, s. 219).

Vergi kanunu hükümlerine aykırı hareket eden mükelleflerin VUK'ta belirtilen vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu cezalardan vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve vergi kaçakçılığı cezası gibi cezalar ön plana çıkmaktadır (VUK md. 331).

Vergi denetimi sırasında kamu görevlilerince noksan ödenmiş ya da hiç ödenmemiş verginin tespit edilmesi durumunda bu vergiler görevliler tarafından devlet adına vergi ziyai, gecikme faizi ve zamlarıyla beraber 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun (AATUHK) 54. Maddesi ileri sürülerek zora dayanarak tahsil edilmektedir (Akkaya, 2017, s. 36).

1.2.4. Vergi Denetiminin Türleri

Vergi denetim türleri içerik ve nedenleri bakımından ve denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki bakımından şeklinde ikili ayrıma tabii tutulabilmektedir.

1.2.4.1. İçerik ve Nedenlerine Göre Denetim Türleri

İçerik ve nedenleri bağlamında denetim türleri dört başlık altında incelenmektedir. Bunlar; olağan, olağanüstü, genel vergi ve özel vergi denetimi şeklinde sıralanabilir.

1.2.4.1.1. Olağan Denetim

Olağan denetim, belirli plan ve programlar dâhilinde yapılan denetim olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel olarak denetim yapmaya yetkili kişilerin yıl içerisinde gerçekleştirmeyi planladığı denetim türü olarak nitelendirilebilmektedir (Gelen, 2015, s. 12).

1.2.4.1.2. Olağanüstü Denetim

Olağan denetime aksi biçimde olağanüstü denetim, belirli bir plan çerçevesinde olmayıp genellikle ihbar gibi bazı nedenlere bağlı olarak, vergi denetiminin yapılmasını zorunlu kılan durumun ortaya çıkmasıyla yapılan denetimi içermektedir (Yücelen, 2009, s. 19). Olağanüstü denetim gerçekleştirilirken mükellefe haber verilmeden gerçekleştirilmektedir (Çavdar, 2016, s. 21).

1.2.4.1.3. Genel Vergi Denetimi

Belirli bir vergilendirme dönemi içerisinde mükellefin eylem gerçekleştirdiği tüm hesap ve işlemlerin denetlenmesi olarak ifade edilmektedir. Olağan denetimde olduğu gibi mükellefin vergilendirme döneminde yaptığı hesap ve işlemlerin denetimini amaçlamaktadır. Bu özelliği bakımından olağan denetimi kapsamaktadır (Tecim, 2008, s. 66).

1.2.4.1.4. Özel Vergi Denetimi

Özel vergi denetimi, belirli bir vergilendirme dönemine ait belirli bir konunun veya olayın araştırıldığı yalnızca amortisman hesap ve işlemlerinin veya vergiden istisna tutulan kazancın hesaplanması bağlamında bir kontrol olarak nitelendirilmektedir (Yücelen, 2009, s. 20).

1.2.4.2. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi

Denetlenen ve denetleyen arasındaki ilişki ele alındığında, vergi denetimini iç denetim ve dış denetim olarak iki gruba ayırmak olanaklıdır.

1.2.4.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletmenin kendi bünyesinde bulunan ve iç denetimi yapmaya yetkili olan elemanlar tarafından yapılan denetim türü olarak ifade edilmektedir (Merter, 2004, s. 16).

İç denetim sonucunda denetim elemanları işletme kaynaklarının kurumun amacına yönelik kullanılıp kullanılmadığını, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu ve kurum içerisinde ki kontrollerin yeterli düzeyde olup olmadığını denetlemektedir. Ayrıca kurum yönetimine bu bilgileri ileterek ilgili konularda danışmanlık faaliyetleri yürütmeyi amaç edinmektedir (Demir, Ülker ve Arslan, 2018, s. 89).

1.2.4.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, kurumca veya mükelleflerce yapılan işlemlerin, belge, kayıt ve defterlerin bağımsız kişi, devlete bağlı denetim elemanları veya bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi olarak tanımlanabilmektedir. Dış denetimi bağımsız kuruluşların yapması devletin yükünü azaltmaktadır. Devletin kaynaklarının yeterli olmaması ve denetim elemanlarının sayıca az olması gibi durumlarda bağımsız kuruluşlar devletin yükünü azaltmayı amaç edinmektedirler (Tecim, 2008, s. 67).

1.2.5. Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Çeşitleri

Vergi mükelleflerinin denetlenmesine yönelik yöntemler dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar; arama, yoklama, bilgi toplama ve vergi incelemesi şeklinde sıralanabilir.

1.2.5.1. Arama

Arama işlemi, VUK'un 142 ve 147. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler çerçevesinde arama, vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığına dair emarelerin bulunması veya ihbarın olması durumlarında yapılmaktadır. Aramanın yapılabilmesi için; vergi incelemesinde yetkili olanların arama yapmayı uygun görmesi ve bu durumu gerekçeli bir yazı ile sulh yargıcına bildirmesi gerekmektedir. Sulh yargıcından onay alınması durumunda arama işlemi yapılmaktadır. İhbar neticesinde gerçekleştirilen

arama sonrasında ihbarın aslının olmaması durumunda arama yapılan mükellef ihbarcının kimliğini öğrenmek isteyebilmektedir. Bu durumda vergi dairesi ihbarcının kimliğini mükellefe açıklamakla yükümlüdür (VUK, md.142-147).

Arama sırasında, inceleme için uygun görülen defter, kayıt ve evraklar dosya içerisinde sayılı olacak şekilde tutanakla tespit edilmektedir. Zamanın kısıtlı olması durumunda bu defter ve belgeler mükellefin durumdan haberdar olması dâhilinde arama yapmaya yetkili kişinin ve mükellefin mührünün bulunduğu kaplara konulmaktadır. Bu kaplar vergi dairesine götürülerek mükellefin huzurunda açılmak suretiyle inceleme işlemi yapılmaktadır. İnceleme esnasında vergiyle alakası bulunmayan bireysel evrak ve belgeler mükellefe geri verilmektedir. Mükelleften inceleme işlemi için alınan belge ve kayıtlar, mükellefin beyanname ödevini yerine getirmemesi için engel teşkil etmemektedir. Fakat defter ve vesikaların alındığı tarih ile beyanname verme süresi arasında bir aydan az bir süre olması durumunda beyanname verme süresi bir ay uzatılabilmektedir (VUK, md. 143).

Arama işlemi için alınan belgelerin en fazla üç ay içerisinde incelenip mükellefe teslim edilmesi gerekmektedir. Üç ay içerisinde bitmeyen işlemler için haklı bir sebep ileri sürüldüğü takdirde sulh yargıcı tarafından işlem süresi uzatılabilmektedir. İşlem neticesinde kanuna aykırı hallerin bulunması durumunda mükellefin cezası kesinlik kazanana değin belgeler mükellefe verilmemektedir. Ancak suç emaresi teşkil etmeyen belgeler ilgililerin imzası ile mükellefe verilmektedir.

Arama işlemi için 213 Sayılı VUK'ta açıkça belirtilmeyen durumlarda Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun aramayla alakalı hükümleri uygulanmaktadır.

1.2.5.2. Yoklama

Yoklama işlemi, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin yoklanması olarak ifade edilmektedir. Mükellefin iş yerinde ödeme kaydedici cihazı bulundurup bulundurmadığının bu cihazı usulüne uygun kullanıp kullanmadığının veya tutulması zorunlu olan defter ve belgeleri bulundurup bulundurmadığının tespit edilmesine yönelik işlemler olarak ifade edilmektedir.

Yoklama işleminde maksat “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” şeklinde ifade edilmiştir (VUK, md. 127). Ayrıca yoklamada yetkili kişiler bulunmaktadır. Bunlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler, vergi incelemesinde yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır. Yoklama yapmaya yetkili kişiler yoklamaya başlamadan önce üzerlerinde bulundurdukları fotoğraflı resmi bir vesikayı yoklama yapılan mükellefe göstermekle yükümlüdürler (VUK, md. 128).

Yoklama işlemi, mükellefe bildirilmeden ve zaman sınırlaması olmadan yapılabilmektedir. Yoklama işleminin neticesi yoklama fişi adı verilen tutanak mahiyeti gören fişe yazılmaktadır. Bu fiş yetkililer tarafından imzalanarak iki nüsha olarak düzenlenmektedir. Bu nüshanın biri vergi dairesine, diğeri ise yoklama yapılan mükellefe veya yoklamayı yapan görevliye teslim edilmektedir. Yoklama yapılan mükellef veya yetkili kişinin bulunmaması halinde bilinen adreslerine 7 gün içerisinde posta ile gönderilmektedir (VUK, md. 130).

1.2.5.3. Bilgi Toplama

Bilgi toplama işlemi, VUK’un 148. Ve 152. Maddeler arasında düzenlenmiştir.

Bu maddeler doğrultusunda HMB’nin ve vergi incelemesinde yetkili kişilerin bilgi isteme hakkı bulunmaktadır. İlgili konuda kamu idare ve müesseselerinden, mükellef veya mükelleflerle muamele içerisinde olan gerçek veya tüzel kişilerden bilgi istenilebilir. Bu bilgiyi gerçek veya tüzel kişiler vermekle yükümlü olabilmektedirler. Bilgi verme işlemi yazılı veya sözlü olarak gerçekleştirilebilmektedir. Bilgi vermesi için mükellefin zorla vergi dairesine götürülmesi söz konusu olamamaktadır (VUK, md. 148-152).

Bilgi, bireysel meselelerde bir defaya mahsus istenirken bazı konularda sürekli bilgi verilmesi istenilebilmektedir. Sürekli bilgi vermesi gerekenler hakkında düzenleme VUK’ta belirtilmiştir. Bu kişiler; mahalle ve köy muhtarları, yabancı memleketlerdeki Türk konsoloslukları veya konsolosluk görevi yapanlar, sulh yargıcı, nüfus, icra ve tapu memurları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu kişiler her ay haberdar oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ölümü takip

eden ertesi ayın 15. Günü akşamına kadar yazı ile bildirmekle yükümlüdürler (VUK, md. 150). Yükümlülüklerin yerine getirilmediği durumlarda özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. İlgili kanunda bu kimselere, tekrar süre verilebileceği ve bu süreye de riayet etmedikleri takdirde özel usulsüzlük cezalarının bir kat arttırılarak uygulanabileceği belirtilmiştir (VUK, md. 355).

Bilgi vermekten kaçınılamayacağı VUK'ta “Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler...” şeklinde belirtilmiştir (VUK, md. 151). Fakat aynı maddenin devamında kanundaki sınırlar çerçevesinde bilgi vermekten kaçınabilecek olan gerçek ve tüzel kişiler belirtilmiştir. Dolayısıyla belirtilen istisnai durumlar dışında kimse bilgi vermekten kaçınmamaktadır.

1.2.5.4. Vergi İncelemesi

Vergi denetimi kurallara uygunluğun araştırılması olarak ifade edilebilir. Vergi incelemesi ise vergi denetiminin yöntemidir. Bugünkü anlamıyla vergi incelemesi, 1950 yılında gerçekleştirilen büyük vergi reformu dâhilinde uygulamaya konulan 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı VUK'un 124 ve 131. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. 213 Sayılı VUK ise vergi incelemesi kavramı ilk şekliyle kullanılarak günümüze kadar ulaşmıştır (Soydan, 2015, s. 68).

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun ortaya çıkarılması ve yapılan bildirimlerin gerçekliğinin araştırılması açısından önem arz etmektedir. Vergi incelemesiyle vergi kaybının ortaya çıkıp çıkmadığı araştırılarak mükelleflere vergi ödevleri hakkında bilgiler verilmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesiyle vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilerek mükelleflerin vergisel ödevlerini eksiksiz bir biçimde yerine getirmeleri sağlanmaktadır (Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2013).

1.2.5.4.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinin amacı “...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.” Şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda vergi

incelemesi, mükelleflerin ödeyecekleri gerçek vergi miktarını tespit etmeyi amaçlamaktadır (VUK, md. 134).

1.2.5.4.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi incelemesine tabi olanlar “Bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek veya tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.” Şeklinde açıklanmıştır (VUK, md. 137).

1.2.5.4.3. Vergi İncelemesinde Zaman

İnceleme işleminin, VUK'ta neticesi açıklanmamış hesap dönemi de dâhil edilerek tarh zamanaşımının bitimine kadar olan süre içerisinde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Fakat incelemenin yapılacağının mükellefe bildirilip bildirilmemesi konusunda zorunluluk bulunmamaktadır. Mükellefe incelemenin yapılacağının bildirilmesi bir nevi mükellefin lehine olabilmektedir. Mükellef haberdar olduğu durumda defter, belge ve kayıtların ortadan kaldırarak delillerin yok olmasını sağlayarak gerçek durumun ortaya çıkarılmasını zorlaştırabilmektedir (Nas, 2012, s. 1318).

1.2.5.4.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

İnceleme mükellefin ya iş yerinde ya da dairede yapılmaktaydı. VUK'un 139. Maddesinde 2021 yılında değişikliğe gidilerek incelemenin yapılacağı yer esas itibariyle daire olarak belirtilmiştir⁶.

Defter, belge ve kayıtların mükellefçe vergi dairesine getirilmesi ve inceleme elamanı tarafından incelemenin dairede yapılması dairede inceleme olarak ifade edilmektedir (Tecim, 2008, s. 98). Mükelleften incelemeye tabi olan lüzumlu defter ve vesikalar yazılı olarak istenmektedir. Mükellefte bu belgeleri daireye götürmekle yükümlüdür. Zamanında getirilmeyen belgeler ibraz edilmemiş sayılmaktadır. Fakat haklı bir mazereti olanlara defter ve vesikaları ibraz etmesi için süre verilmektedir. İlgili madde de incelemenin dairede yapılmasının, iş yerinde de tespit yapılmasına mani

⁶ Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, R.G. Tarih: 26. 10. 2021, R.G. No: 31640.

olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca mükellefin talebi doğrultusunda inceleme iş yerinde de yapılmaktadır (VUK, md. 139).

1.2.5.4.5. Vergi İncelemesinin Esasları

Vergi incelemesi yapılırken bazı kuralların uygulanması gerekmektedir. Bu kurallar VUK 140. Maddede ifade edilmiştir. İlgili maddeye göre vergi incelemesinin esaslar şu şekildedir (VUK, md. 140):

- İncelemesi gerçekleştirilecek olan mükellefe incelemenin konusunu açık bir şekilde belirtilmelidir.
- Vergi incelemesine başlandığını bir tutanakla belirtmeli ve bu tutanağın bir kopyası inceleme yapılan mükellefe teslim edilmelidir. Ayrıca incelemeyi gerçekleştiren elemanın bağlı olduğu birime de ilgili tutanağın bir örneğini göndermesi gerekmektedir. İnceleme bittiğinde incelemenin yapıldığına dair belgenin incelenen mükellefe teslim edilmesi gerekmektedir.
- İnceleme yapılan mükellefin rızası olmadığı durumda mesai saatleri dışında tutanak tutulamamakta ve inceleme işlemi yapılamamaktadır. Fakat tutanağın düzenlenmesi ve inceleme işlemi için emniyet tedbirlerinin uygulanması bu hükmün dışında kalmaktadır.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkililer, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi incelemesi raporu düzenleyemezler.
- İncelemenin başladığı zamandan itibaren kısmi inceleme 6 ay içerisinde tam inceleme ise 1 yıl içerisinde sonuçlandırılmalıdır. Ek süre talep edildiği takdirde inceleme elemanın bağlı olduğu birimin onayı ile ek altı ay süre verilmektedir. Fakat incelemenin bu süre zarfında neden bitmediği mükellefe izah edilmesi gerekmektedir.

1.2.4.5.6. Vergi İncelemesinde Tutanaklar

İnceleme sırasında düzenlenecek tutanaklar için belirli kurallar bulunmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin⁷ (VİUUEHY) 16. Maddesinde bu kurallar açıklanmıştır. Bunlar:

- İnceleme esnasında gerekli görülmesi halinde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları tutanaklar ile tespit edilip belgelenebilir. Düzenlenen tutanak inceleme yapan elamana ve mükellefe verilir.
- İncelemesi yapılan mükellef tutanağı imzalaması için zorlanamaz. Fakat imzalamaması durumunda mükellefin rızası alınmadan tutanakta belirtilen defter ve belgeler mükelleften alınır.
- İnceleme sonucunda düzenlenen raporlar ilgili birimlere iletilmeden önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından incelenir. İlgili incelemede ihtilafın olması durumunda ilgili raporu merkezi rapor değerlendirme komisyonu değerlendirir.

Vergi incelemesinin mükellef aleyhine sonuçlanması halinde mükellef cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Mükellef ikmalen veya re'sen tarh, vergi cezası kesilmesi, gecikme zammı gibi cezalara tabi olmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s. 204).

Mükellef, hakkında vergi incelemesine başlanılmadan evvel izaha davet edilebilmektedir. İzaha davet kurumu VUK'un 370. Maddesinde açıklanmıştır. Mükellefin izaha davet edilmesi için, mükellef hakkında vergi ziyasını gösteren emarelerin bulunmaması ve hakkında vergi incelemesine henüz başlanılmamış olması ve mükellef hakkında vergi ziyasına işaret eden emarelerin bulunduğu dair yetkili merciler tarafından ön tespitin yapımına kadar ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir (Hepaksaz ve Avcı, 2021, s. 259).

⁷ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G. Tarih: 31. 10. 2011, R.G. No: 28101.

1.2.4.5.7. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları

Vergi incelemesi yapılırken mükellefin hakları göz ardı edilmeden işlemin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu hakların ihlal edilmemesi vergi idaresinin yükümlülüğündedir (Bozdoğan ve diğerleri, 2013).

İnceleme sürecinde yer alan hak ve ödevleri; incelemenin tarafsız bir şekilde yapılması, objektif ve saygılı olunması vb. davranışlara dair haklar olabileceği gibi, mükellefe incelemenin amacını beyan etmek, mükellefin hak ve yükümlülüklerini açıklamak, mevzuata uygun hareket etmek vb. şeklinde ifade edilebilmektedir. Mükellefe vergi incelemesinde tanınan ve mükellefin talep edebileceği haklar vardır. Bunlar (Bayraklı ve Sarısoy, 2021, s. 16):

- Vergi incelemesine yetkili olarak gelen elamanının kimliğini görme hakkı,
- İncelemede ki maksat ve kapsamı öğrenme hakkı,
- İncelemenin iş yerinde gerçekleştirilmesini talep etme hakkı,
- Defter ve belgelerini göstermek için ek süre talep etme hakkı,
- İnceleme sürecinde inceleme hakkında bilgi edinebilme hakkı,
- İncelemenin kanunda belirtilen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı,
- Eşit muamele görme hakkı,
- Dinlenme talebinde bulunma hakkı,
- Vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı,
- İncelemenin iş yerinde yapılması durumunda mesai saatleri dışında yapılmamasını isteme hakkı,
- Düzeltme talep etme hakkı,
- Cezalarda indirim talep etme hakkı,
- İncelemenin iş yeri faaliyet sürekliliğini engellememesini isteme hakkı,
- Vergi inceleme tutanaklarına itiraz etme hakkı,
- Vergi incelemesinin bittiğine dair yazılı belge isteme hakkı,
- Tutanaktan bir nüsha alma hakkı,
- İdari işlem gerçekleştikten sonra dava açma hakkı ve benzeri özel haklar mükellefin hukuki korunma haklarıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİ KAVRAMI

2.1. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

2.1.1. Kayıt Dışı Ekonominin Tanımı

TDK Sözlüğünde kayıt dışı ekonomi: “Kayda geçirilmeyerek devletten gizlenen ve bu nedenle denetlenemeyen ticari işlem.” Şeklinde ifade edilmiştir (TDK, 2022). Kayıt dışı ekonomi (KDE), birçok boyutu olan, çeşitli faaliyetleri kapsayan bir kavramdır. Bu kavram ilgilinin amaç ve yaklaşımı çerçevesinde değişik şekillerde ifade edilmiştir. Faaliyetin gizlilik durumu vurgulanmak istenildiği zaman; yeraltı, gizli, gözlenemeyen, kara ve alacakaranlık ekonomi şeklinde, faaliyetin yasadışılık durumuna vurgu yapılmak istenildiği zaman; kara, gri yasadışı ekonomi, faaliyetlerin devlet bilgisi dışında gerçekleştiriliyor olması vurgulanmak isteniyor ise enformel, resmi olmayan, kayıt dışı kavramları kullanılabilir (Gümüş, 2000, s. 65). Ayrıca KDE’nin adlandırılmasında, nakit ekonomisi, saklı ekonomi vb. çeşitli adlandırmalar da kullanılmıştır⁸.

Tecim (2008), KDE’yi “ekonomik faaliyetlerin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmaması olarak nitelendirilen kayıt dışı ekonomi, milli gelir hesaplamalarında dikkate alınamayan, kamu idarelerinin denetim dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetlerdir.” Şeklinde ifade etmiştir (s. 2).

Işık ve Acar’a (2003) göre KDE özü itibariyle “gerçekte var olan, fiilen gerçekleşen, değer yaratan bir kısım iktisadi faaliyetlerin belgelerde gözükmemesi ve dolayısıyla milli gelir hesaplarına yansımamasıdır.” (s. 119).

İlgın (1999) ise KDE’yi “resmi istatistiklerde kapsanmayan/kapsanamayan ekonomik faaliyetler ve onların sonuçlarıdır.” Şeklinde en geniş manasıyla ifade etmiştir (s. 11).

⁸ Devlet Planlama Teşkilatı, *Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara 2001, s. 1.

Schneider ve Enste'ye (2000) göre KDE, “resmi olarak gayri safi milli hasılaya katkıda bulunan ancak şu anda kayıt dışı olan tüm ekonomik faaliyetler” dir (s.78).

Sabankaya (2019) ise KDE'yi “kamunun kontrolleri dışında gelişen ekonomik çalışmalardır” şeklinde ifade etmiştir (s. 162). Ayrıca devlet tarafından kontrol edilemeyen, resmi meblağlara yansımamış ve belirli menfaatler karşılığında yapılan mal veya hizmet çalışmalarının da KDE faaliyetlerini kapsadığını belirtmiştir.

Kayıt dışı ekonomi; vergi kaçakçılığı, kanunen yasak olan maddelerin üretimi ve tüketimi, ruhsatsız işçiler tarafından yapılan inşaat hizmetleri veya yasal olan mal ve hizmetlerin yasa dışı koşullar altında takas edilmesi gibi yasal olmayan faaliyetleri kapsamaktadır. Yalnızca yasal olmayan faaliyetler KDE sayılmamakta aynı zamanda piyasaya çıkmadan yapılan gelir getirici faaliyetler, üretilmiş olan mal ve hizmet takasları vb. yasal olan faaliyetler de KDE'nin kapsamına girmektedir (Lemieux, 2007, s. 7). KDE'nin kapsamının bu denli geniş olması üzerinde mutabakata varılmış olan bir tanımın yapılmasını güçleştirmektedir.

Aktarılan tanımlar doğrultusunda kayıt dışı ekonomiyi dar anlamda, devletin koyduğu yasal standartların çerçevesini aşan, resmi mal veya hizmet üretimi ve satışı kayıtlarında yer almayan faaliyetler olarak tanımlamak olanaklıdır.

2.1.2. Kayıt Dışı Ekonominin Unsurları

KDE'nin unsurları genel olarak üç başlıkta gruplandırılabilir. Bunlar; “yeraltı ekonomisi”, “yarı kayıtlı ekonomi” ve “kayıtlara hiç girmeyen ekonomi” şeklinde sıralanabilir.

2.1.2.1. Yeraltı Ekonomisi (Yasa Dışı Faaliyetler)

Yeraltı ekonomisi, faaliyetin yasaya uygun olarak yapılmamasını değil, gerçekleştirilen faaliyetin kendisinin yasak olmasını içermektedir. Yasa dışı faaliyetler isminden de anlaşıldığı üzere, devlet tarafından sağlık, güvenlik, ahlak vb. nedenlerle üretimi veya pazarlanması yasaklanmış malların üretiminin gizlice yapıp pazarlanması faaliyetleri sonucunda oluşan ekonomidir (www. ekodialog.com). Genel anlamda kamu düzenini ilgilendiren ve güvenlik güçlerinin ilgi alanında bulunan bu faaliyetler; kıymetli

maden ve tarihi eser kaçakçılığı, silah kaçakçılığı, uyuşturucu, sahte pasaport, vize ticareti, gayri yasal iş takibi, rüşvet, tefecilik, çek- senet tahsilatı, kadın ticareti, kalpazanlık vb. faaliyetler olarak belirtilebilir (Ünal, 2014, s. 10).

Kayıt dışı faaliyetlerin tespiti halinde ilgililere vergi cezası kesilirken, yasadışı faaliyetlerde ise vergi cezalarının yanı sıra hapis cezaları da söz konusu olabilmektedir (Turgut, 2015, s. 33).

2.1.2.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi (Beyan Dışı Ekonomi)

Olması gereken miktardan daha düşük bir miktar vergi ödemesi yapmak ya da hiç vergi ödemesi yapmamak için kanunen yasak olmayan aktivitelerden elde edilen gelirleri kayıt dışında tutmaya yarı kayıtlı ekonomi ya da beyan dışı ekonomi denilmektedir (Ünal, 2014, s. 11). Faaliyetlerini yasal olarak gerçekleştirip gelirinin büyük bir çoğunluğunu kayıt dışı tutan mükellefler kendi aralarında ikiye ayrılmaktadırlar.

- Elde ettiği geliri yasal olarak kayıt dışında kalan mükellef: vergiden kaçınma;

Vergiden kaçınma, genel olarak mükellefin vergiyi doğuracak faaliyetten kaçınması veya faaliyeti hiç yapmaması şeklinde ifade edilebilir. Ayrıca muafiyet ve istisna kapsamındaki faaliyetlerde bulunması da mükellefin gelirini yasal yollarla kayıt dışı bırakabildiği durumlardan bir tanesidir. Mükellef bu şekilde vergi yasalarını ihmal etmeden vergiden kaçınarak veriye karşı koymaktadır. Vergiden kaçınma yasal olması sebebiyle suç teşkil etmemektedir. Mükellef yasal olarak gelirlerini kayıt dışı bırakmaktadır (Ünal, 2014, s. 12).

- Gelirlerini yasaya aykırı bir biçimde kayıt dışına çıkaran mükellefler,

Vergisini az ödemek ya da hiç ödememek isteyen mükellef, yasal olan ekonomik aktivitelerinin bir bölümünü ya da hepsini kayıt dışı tutabilmektedir. Hemen hemen her sektörde kayıt dışı bırakılan faaliyetler bulunabilmekteyken; denetlenmesi güç olan sektörlerde faaliyetler daha kolay kayıt dışı bırakılabilmektedir. Dolayısıyla mükellef yasalara aykırı hareket ederek faaliyetlerinin veya gelirinin vergilendirilmesine engel olmaktadır (Selman, 2007, s. 7; Tekece, 2010, s. 9). Bu durum mükellefin vergi

kaçırdığına delalet etmektedir. VUK'a göre ise vergi kaçakçılığı suç teşkil etmektedir (VUK, md. 359).

Genel itibariyle gelirlerin kayda geçirilmediği, gelenekselleşmiş bir kayıt dışılık söz konusu olan iş kolları (Tekece, 2010, s. 9):

- Kereste ve mobilya ticareti yapanlar,
- Döviz büroları,
- Serbest meslek erbabı olanlar,
- Kuyumcular,
- Kısa süreli hizmet veren berber, lokanta gibi işletmeler,
- Sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler vb. şeklinde sıralanabilir.

Ancak ilgili iş kolları ülkelere göre çeşitlilik arz edebilmektedir. Bu işlerde faaliyet gösteren ve vergisini kaçırarak mükellefler olduğu gibi vergisini ödeyen mükelleflerin bulunduğu da bilinmektedir. Ek olarak, ödemesi gereken vergiyi kayıt dışı bırakan mükellefler, bir yandan suç işlemekteyken diğer yandan da hem de verginin eşitlik ilkesini zedelemektedirler.

2.1.2.3. Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi

Vergi dairesine kayıtlı olmayan mükelleflerin gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucu vergilendirilmemeleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu faaliyetler vergilendirilmediği için kayıt dışı olarak nitelendirilmektedir. Genellikle gelişmekte olan ülkelerde görülen gelirleri vergilendirilmeyen iş kollarının bazıları şu şekildedir (Karatay, 2009, s. 13):

- Canlı hayvan ticareti yapanlar,
- Gezici olarak sebze ve meyve satıcıları,
- İşportacılar,
- Hamallar,
- İnşaat ve tarım işçileri,
- Evlerinde özel eğitim verenler,

- Evlerinde atölye kurup üretim yapanlar,
- Kaldırımlarda otopark işletenler,
- Jeton ve otobüs bileti satanlar.

İlgili iş kollarında az sayıda olsa da vergi mükellefi olanlar ortaya çıkmaktadır. Ek olarak, bu faaliyetlerin tespit edilmesi ve denetlenmesinin zorluğu, marjinal sektör olarak ifade edilmesine neden olmaktadır. Bu faaliyetlerin toplamı KDE'nin önemli bir boyutunu oluşturmaktadır (Turgut, 2015, s. 34).

2.1.3. Kayıt Dışı Ekonominin Özellikleri

KDE'nin başlıca özellikleri şu şekildedir; yasalara aykırı olması, ahlaki normlara aykırı olması, istatistiksel olarak ölçülememesi, gelir veya fayda elde edilmesi ve ekonomik sisteme uygun olmasıdır.

2.1.3.1. Yasalara Aykırılık

Yasalara aykırılık, faaliyetin yapıldığı ülkede yürürlükte bulunan kanunlara göre belirlenmektedir. Dolayısıyla bazı faaliyetlerin yasallığı ülkeden ülkeye çeşitlilik gösterebilmektedir. Yapılan faaliyetler ülkedeki kanunlara aykırı ise kayıt dışı olarak nitelendirilmektedir (Gönnetlioğlu, 2010, s. 11).

2.1.3.2. Ahlaki Normlara Aykırılık

Faaliyetler yasalara uygun olarak yapılsa dahi ahlaki normlara uygun olmaya bilmektedirler. Örneğin, bireyin organlarını satması, satıcının yalan beyanlarla müşterisini kandırması gibi örnekler ahlaki normlara aykırı kayıt dışılık özelliği taşımaktadır. Faaliyetlerin ahlaki normlara uygunluğu da yasalara aykırılığı gibi genel kabul görmüş kurallar olmadığından ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir (Ülgen, 2022, s. 8). Ahlaki normlara uygun olmayan faaliyetlerin artması aynı zamanda toplumda ahlaki çöküşe zemin hazırlayabilmektedir.

2.1.3.3. İstatistiksel Olarak Ölçülemede

KDE'nin tespiti ve boyutları açısından istatistiksel olarak ölçülmeme özelliği büyük önem arz etmektedir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin milli hesaplamalara

yansıtılmaması, faaliyetlerin parasal değerlerinin olmaması, faaliyetlerin gizlenerek beyan edilmemesi gibi etmenler KDE'nin ölçülememesine neden olmaktadır. Yapılan ekonomik faaliyet tam ve doğru olarak ölçülemiyor fakat milli gelir hesaplamalarına yansıtılmak üzere gerçekleştiriliyorsa o faaliyetin yasal olup olmadığı göz önünde bulundurulmadan KDE içerisine dâhil edilmektedir (Dinçer, 2007, s. 19). Dolayısıyla gerçekleştirilen faaliyetin ölçülmez olması durumunda, bu faaliyetin yasal veya yasal olmayan yollarla gerçekleştirilmesinin önem arz etmediğini ifade etmek olanaklıdır. Bu faaliyetler ölçülemediğinden kayıtlı ekonominin içerisinde de yer alamamaktadır.

2.1.3.4. Gelir veya Fayda Elde Edilmesi

Gerçekleştirilen eylemin kayıt dışı faaliyet kapsamına girebilmesi için bireye gelir ya da fayda sağlaması lazımdır. Örneğin, komşuya yapılan yardım, çocuk bakımı ve bağ-bahçe işleri gibi faaliyetlerden gelir elde edilemez fakat fayda elde edilebilmektedir. Elde edilen fayda kayıt dışı olmaktadır (Gez, 2011, s. 27). Ayrıca kayıt dışı faaliyetten gelir sağlayarak haksız kazanç elde eden bireyin gelir dağılımını bozması, sosyal ve toplumsal hayat üzerinde tedbir alınmadığı sürece olumsuz sonuçları meydana getirmesi kaçınılmaz olacaktır.

2.1.3.5. Ekonomik Sisteme Uygunluk

Ekonomik sisteme uygunluğu özelliği, piyasa ekonomisinin olmadığı 1990 yılı öncesindeki Doğu Bloku ülkelerinin durumunu açıklayabilmek bağlamında kullanılmıştır. Bu özelliğe göre belirtilen ülkelerde özel sektörün varlığı olmadığı için özel sektör faaliyetlerinin hepsi KDE'ye dâhil sayılmıştır (Ülgen, 2022, s. 9).

Dolayısıyla KDE'nin özelliklerinden hareket edilerek; gerçekleştirilen faaliyetlerin yasaya aykırı olduğu, küçük ya da orta ölçekte üretimin yapıldığı, işin informal koşullarda geleneksel olarak öğrenildiği, ölçülemediği için vergilendirilmediği gibi özellikleri ifade etmek olanaklıdır. Ayrıca belirli fayda ve çıkar karşılığında mal üretimi ya da hizmet yapılması, gelirin milli gelir hesaplamalarına yansıtılmaması veya eksik yansıtılmış olması gibi faaliyetler de KDE'nin özellikleridir (Binbirkaya, 2006, s. 67).

2.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

İnsan ihtiyaçlarının sınırsız olması ve bu ihtiyaçları karşılamak için kaynakların kıt olması kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının en önemli ekonomik nedenini oluşturmaktadır. Ayrıca gelir elde eden mükellefin refahının azalacağı düŐüncesiyle devlete vergi ödemekten kaçmak istemesi de diğer bir nedenini oluşturmaktadır. KDE'nin nedenleri mali, ekonomik, sosyal, toplumsal ve siyasi etkenlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. İlgili değişiklik bazen ülkeden ülkeye bazense ülke içerisinde yıllara göre değişiklik gösterebilmektedir (Erdinç, 2016, s. 40).

KDE'nin ortaya çıkış nedenlerinin bilinmesi KDE'nin büyüklüğünün tespit edilmesi ve asgari düzeye indirilebilmesi için önem taşımaktadır.

KDE'nin nedenlerini ana hatlarıyla; sosyal ve toplumsal nedenler, siyasi nedenler, ekonomik ve mali nedenler, vergi sisteminden kaynaklanan nedenler, vergi denetiminin yetersizliği, vergi aflarının sık olarak çıkarılması, vergi cezalarının caydırıcılığının düşük olması, istisna ve muafiyetlerin yaygınlığı gibi ana başlıklar şeklinde sıralamak mümkündür.

2.2.1. Sosyal ve Toplumsal Nedenler

KDE'nin ortaya çıkmasındaki en önemli nedenleri sosyal ve toplumsal nedenler oluşturmaktadır. Hızlı nüfus artışı, eğitim düzeyi, őehirleŐme ve g, rüşvet ve yolsuzluk ve toplumsal değer yargıları gibi faktörler neden olarak ortaya çıkabilmektedir (Munis, 2018, s. 37).

Ülkelerin ekonomik büyüme oranları nüfus artış oranlarının gerisinde kalması halinde işsizlik artmaktadır. Artan işsizlik sonucu insanlar geçimini sağlayamamakta ve refah seviyeleri düşmektedir. Dolayısıyla insanlar kayıt dışılığa yönelmektedirler (Şahin, 2022, s. 89).

Toplumun bilincini deėiŐtiren en önemli faktörlerden biri eğitim seviyesidir. Yapılan çalışmalarla eğitim seviyesi yükseldikçe bireyin faaliyetlerini kayıt dışına çıkarma eğiliminin arttığı ortaya konulmuŐtur. Faaliyetin kayıt dışı tutulması iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlar: mükellefin eğitim seviyesi arttığa vergi yasalarındaki

boşlukları değerlendirerek gelirini kayıt dışına çıkarabilmesi, bir diğeri ise eğitim seviyesi arttıkça vergi yükü dağılımında adaletsizliğin olduğu düşüncesine vararak vergiye karşı uyumsuzluk gösterip gelirini kayıt dışı bırakmasıdır. Bu noktada eğitim seviyesinin doğrudan kayıt dışılığı etkilediğini söylemek doğru olmayacaktır. Eğitim düzeyinin artmasıyla mükellefin vatandaşlık bilincinin yükselmesi, verginin amacının kavranması ve beraberinde vergiye karşı uyumun ortaya çıkması durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Karatay, 2009, s. 51).

Kayıt dışılığa neden olan sosyal faktörlerden bir diğeri ise, göç ve nüfus artışına bağlı kentleşmedir. Kırsal kesimlerden kentlere olan göçün artması ve bu göç sonucu niteliksiz işgücü/emek sahiplerinin daha az gelirle çalışmaya razı olmaları, göçe bağlı genç nüfusun fazlalığı ve bu nüfus için kayıtlı ekonomi içerisinde yeterli istihdamın olmaması sonucu kayıt dışılığa yönelim artacaktır (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2001, s. 3).

Devlet kurumlarında görev alan bireylerin yolsuzluk ve rüşveti kendilerine bir yol olarak görmesi, kamu harcamalarının etkisizliği ve toplumda adaletin olmadığına yönelik kökleşmiş düşüncelerin yaygınlaşması mükellefi kayıt dışılığa iten bir diğer neden olabilmektedir (Dumlupınar, 2015, s. 37). Ayrıca belirtilen sosyal sebeplerin dışında işsizlik, bürokratik engeller, yaşam şartları, toplumsal değişim, vergi gelirlerinin verimli alanlarda kullanılmadığı düşüncesi vb. faktörler kayıt dışılığın sosyal ve toplumsal nedenlerini oluşturmaktadır (Selman, 2007, s. 20).

2.2.2. Siyasi Nedenler

Mükelleflerin KDE'ye yönelmesindeki en büyük etmenlerden birisi de siyasi iktidarın davranışlarıdır. Devletler artan kamu harcamalarını özellikle seçim öncesinde vergiye karşı tepki oluşacağından dolayı genellikle borçlanma ile kapatmaktadır. Zorunlu vergilendirme yapması gerektiğinde ise, kendi seçmen grubu dışındaki bireylere vergi yükünü yükleyebilmektedir. Dolayısıyla iktidar oy maksimizasyonu doğrultusunda vergi politikaları oluşturup uygulamakta ve bu şekilde vergi adaletini bozmakta ve vergi yükü altında zor durumda bıraktığı mükellefleri kayıt dışılığa yönlendirebilmektedir (Gönnetlioğlu, 2010, s. 19).

Egemenlik erkinin nihai sonucu olarak devletin vergilendirme yetkisi vardır. Bu yetkiyi devlet oy maksimizasyonu hedefiyle kendi seçmen gruplarının üzerinde değil de diğer seçmen gruplarının üzerine kullanması kayıt dışılığa yol açabilecektir. Bu durumda iktidar, mükelleflerinin haklarını hiçe sayarak vergi sistemine olan güveni sarsmakta ve ülkede hukuk güvenliğini bozmaktadır. Bu ise mükelleflerin KDE'ye yönelmeleri sonucunu doğurabilmektedir.

2.2.3. Ekonomik ve Mali Nedenler

KDE'nin ekonomik ve mali nedenleri olarak birçok faktörü sıralamak mümkündür. Ağır vergi yükü ve vergi oranlarının yüksekliği, vergilemede belirsizlik, gelir dağılımında adaletsizlik, enflasyon, ekonomik kriz gibi nedenler bu faktörlere örnek olarak verilebilir.

Arthur Laffer başta olmak üzere çeşitli teorisyenler tarafından vergi oranının ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisi ifade edilmiştir. Arthur Laffer vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki bağlantıyı Laffer eğrisiyle açıklamıştır. Bu eğride vergi oranlarının optimal düzeyin üzerine çıkmaya başlamasıyla vergi gelirlerinin azalacağı ve vergi oranlarındaki indirimin ise vergi gelirlerini arttıracığı görüşü savunulmuştur. Dolayısıyla yüksek vergi oranları sebebiyle bireyler vergi ödemeyecekleri kazanç yollarını tercih edebileceklerdir. İlgili çerçevede, kayıtlı ekonominin boyutunun küçülmeye; kayıtsız ekonominin boyutunun ise büyümeye başlaması kaçınılmaz olacaktır (Tecim, 2008, s. 14).

Kaynar Bilgin (2018) Laffer eğrisi için uygulamalı bir analiz yapmıştır. Analiz sonucuna göre, optimal vergi oranlarının cari vergi oranlarından düşük seyir göstermesi Laffer eğrisinde ifade edildiği şekilde vergi oranlarının yükselmesini artık vergi gelirlerini arttıramayacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla mükellefe yüklenen vergi yükü hem ekonominin büyümesini engellemekte hem de kayıt dışılığa teşvik edici bir unsur olmaktadır.

Vergilemede belirsizlik, mükellef ödeyeceği vergi türünü, oranını ve hangi ölçüde vergilendireceğini önceden bilmelidir (Pehlivan, 2013, s. 146). Gerek vergi idaresi gerekse vergi mükellefleri açısından vergi miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının

belli ve kesin olması gerekmektedir (Çağan, 1982, s. 172). Vergi mükellefleri netlik içermeyen kanunlar karşısında zor durumda kalarak kanunların karmaşık olduğu düşüncesine kapılıp kayıt dışılığa yönelebilmektedirler. Bu belirsizliği azaltmak için kanunların daha anlaşılır, ilgili düzenlemelerin kesin ve belirli olması gerekmektedir.

Bir ekonomide gelir dağılımının adaletsiz olması, düşük gelir gruplarının fazla olması ve orta gelirlielerin nispi olarak az olması kayıt dışılığa sebep olabilmektedir. Ek olarak, ülkenin ekonomik kriz içerisinde olması da bu kayıt dışılığa zemin hazırlamaktadır. Zira bu dönemlerde kayıtlı ekonomi içerisinde istihdam edilemeyen mükellefler yaşam standartlarını iyileştirmek amacıyla kayıt dışı istihdama yönelebilmektedirler (Işık ve Acar, 2003, s. 120).

Enflasyon, dar bir tanımla fiyatlar genel düzeyindeki artışı ifade etmektedir. Fiyatlar genel düzeyinin artışı paranın değerini azaltmaktadır. Dolayısıyla bireylerin satın alma gücü azalacak ve beraberinde yaşam kalitesinde azalma meydana gelecektir. Enflasyon nedeniyle pahalılaşan hayata karşı bireylerin yaşamlarını idame ettirebilmek adına ikinci bir işe ihtiyaçları hâsıl olabilmektedir. Bu durumda kayıt dışı bir işte çalışmayı tercih edebilmektedirler. Ayrıca enflasyonist dönemde yatırımcılar yatırımlarını riske atmamak adına yatırımdan kaçınmaktadırlar. Yatırımların azalması da işsizliği arttırmakta dolayısıyla kayıt dışılığın önünü açmaktadır. Ek olarak, artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı ülkelerde enflasyon, mükellefin reel geliri değişmediği halde bir üst gelir dilimine kaydırarak vergi yükünü arttırmaktadır. Dolayısıyla mükellefler bu mali yükten kurtulmak için kayıt dışılığa yönelmektedirler (Yanici Erdal, 2019, s. 231).

Kayıt dışı faaliyetlere yönelimi arttıran diğer bir neden ise ekonomik krizlerdir. İşletmeler kriz durumunda kriz kaynaklı olumsuz etkileri minimum düzeye indirebilmek amacıyla kayıt dışı üretim gerçekleştirerek istihdamı da kayıt dışı sağlamakta ve beraberinde maliyetlerini de azaltmayı planlamaktadırlar. Kriz nedeniyle kayıtlı ekonomide istihdam edilemeyen işçiler, kayıt dışı ekonomide düşük ücretle iş imkânı bulmaktadırlar. Dolayısıyla şirketlerin üretim maliyetlerini azaltmaktadırlar.⁹

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı(2008-2010)*, Ankara 2009, s. 15.

2.2.4. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Nedenler

Bir ülkenin vergi mevzuatı, ilgili ülkenin ekonomik, mali ve sosyal ihtiyaçlarını karşılamıyorsa, mükellefler tarafından anlaşılması güçse, sürekli değiştirilme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı yapıda değilse bu mevzuat özellikleri kayıt dışılığı arttırmaktadır. Dolayısıyla mevzuatlar oluşturulurken ekonomik sistem benimsenerek vergi sistemi ona göre planlanmalıdır. Oluşturulan mevzuatların karmaşık olmaması, uygulanabilirliğinin kolay olması ve anlaşılır olması gerekmektedir. Ayrıca mevzuat oluşturulurken vergilendirme ilkelerinin sınırlarının da dikkate alınması gerekmektedir (Gez, 2011, 10).

Kanunla kendisine vergi toplamak için yetki verilen vergi idareleri, mükellefleri kayıt dışılığa iten farklı bir faktör olabilmektedirler. Vergi idarelerinin, vergi mevzuatlarının karmaşıklığı konusunda mükellefi aydınlatması, işini kolaylaştırması ve vergi işlerini en az maliyetle yerine getirmelerine yardımcı olacak bilgileri aktarması gerekmektedir. Aksi durumda mükellef mevzuatın uygulanabilirliğinin zorluğu karşısında kayıt dışılığa yönelebilecektir. Dolayısıyla idareye mükelleflerin vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeleri konusunda çok iş düşmektedir (Sugözü, 2010, s.179).

2.2.5. Vergi Denetiminin Yetersizliği

Mükelleflerin kayıt dışılığa yönelmesini önleyecek faktörlerden biri olan vergi denetimi, mükelleflerin mevzuata uygun hareket edip etmediklerini kontrol eden mekanizma olarak ifade edilebilir. Daha evvel de belirtildiği üzere, Türkiye’de çoğunlukla vergiler beyan esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla mükellefler denetlenme olasılıklarına göre vergisini beyan etme sorumluluklarından kaçma eğiliminde olabilmektedirler. Denetlenme olasılığının düşük olduğunu düşünen mükellef vergi kaçırmaya meyilli olabilmektedir. Denetimin etkin ve sık olduğunu düşünen mükellef ise vergi sorumluluğunu yerine getirmeye özen gösterecektir. Fakat Türkiye’de denetim oranının düşük olması kayıt dışılığa ortam hazırlayan unsurlardan bir tanesidir. Bunun temelinde vergi inceleme elemanlarının yetersizliği, alanında uzmanlaşmış elemanların özel sektör tarafından daha iyi maaş teklifleri alarak özel sektöre yönelmesi gibi faktörler yatmaktadır (Kıldış, 2000, s. 9).

Beyanların doğruluğunu tespit eden denetim elemanlarının, sayıca yetersizliği denetimin tam olarak gerçekleştirilmemesine sebep olabilmektedir.

Tablo 2: 2022 Yılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu

Unvan	Toplam	Dolu	Boş
Vergi Başmüfettişi	3.055	2.096	959
Vergi Müfettişi	10.656	4.679	5.977
Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.527	673	854
Toplam	15.238	7.448	7.790

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2022, Faaliyet Raporu, s. 10.

Tablo 2’den anlaşılabacağı üzere vergi başmüfettişi kadrosu doluluk oranı %68, vergi müfettişi kadrosu doluluk oranı %43 ve müfettiş yardımcısının kadro doluluk oranı ise %44’tür. Toplamda 15.238 kadro olduğunu ve bu kadronun neredeyse %51’nin boş olduğu gözükmemektedir. 2022 yılında Türkiye’de toplam mükellef sayısı 6.921.593 tür. Dolayısıyla müfettiş başına 929 mükellef düşmektedir. Bu durumda Türkiye’de etkin bir vergi denetiminin yapılabilmesi için yeterli elemanın olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Kayıt dışılığın önlenmesi açısından denetimin etkin olması ve bu denetimi gerçekleştirecek olan elemanlarının sayıca yeterli olması gerekmektedir.

2.2.6. Vergi Aflarının Sık Olarak Çıkarılması

Sık uygulanan vergi afları kayıt dışılığa davetiye çıkaran bir unsur olabilmektedir. Mükellefin “nasıl olsa af çıkar” düşüncesi yükümlülüklerini yerine getirmelerini engelleyebilmektedir. Bundan ötürü tahsilat/tahakkuk geliri düşmekte ve mükellef kayıt dışılığa teşvik edilmiş olmaktadır (Karatay, 2009, s. 43). Ayrıca vergi aflarının tekrarlanması açıklık ilkesini zedelemekte ve vergi adaletsizliğini ortaya çıkarmaktadır. Vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefin vergi affı sayesinde avantaj sağlaması, vergisel ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefin aleyhine bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla vergi affı sayesinde avantaj elde eden mükellefler diğer mükelleflere olumsuz örnek teşkil ederek, kayıt dışı faaliyette bulunmalarına yol açabilmektedir (Akbal, 2020, s. 33).

Vergi afları sonucu vergi gelirleri kısa dönem de olsa artmaktadır. Fakat asıl amacın kısa dönemli olarak değil de uzun vadede vergi gelirlerinin arttırılması amaçlanmalıdır. Asıl hedefin kayıt dışında yer alan mükelleflerin kayıt altına alınması olmalıdır (Mutlu, 2017, s. 77). Türkiye’de Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana otuz sekiz adet vergi affı ve mali af kanunu çıkarılmıştır (Göde, 2021, s. 827; Hiçyorulmaz ve Akdoğan, 2021, s. 891). Bu durum ortalama olarak 2 yılda bir vergi affı yapıldığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla aflar vergisini zamanında ödeyen mükellefler için adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu adaletsizlik karşısında mükellefler gelirlerini gizlemek adına kayıt dışılığa yönelebilmektedirler.

2.2.7. Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Düşük Olması

Vergiler çoğunlukla devletlerin temel gelir kaynağını oluşturmaktadır. Mükellefin bilerek ya da bilmeyerek gerçekleştirdiği usulsüzlükler karşısında nasıl bir cezai yaptırımla karşı karşıya kalacağını bilmesi ve ona göre hareket etmesi vergi gelirlerini etkilemektedir. Ayrıca mükellefin gerçekleştirdiği usulsüzlük karşısında kesilen cezanın ne için kesildiğini ve ne kadar olduğunu bilmesi usulsüzlüğe başvurmasını engelleyecek nitelikte olabilmektedir (Gönnetlioğlu, 2010, s. 67).

Cezaların yüksek olması, cezayı içeren faaliyetin uygulanabilirliğini düşürmektedir. Bu bağlamda vergi cezalarının yüksek olmamaları ve tam anlamıyla uygulanmamaları, cezaların caydırıcılığının düşük olmasına ve vergi kaçırma isteminin artmasına sebep olmaktadır (Binbirkaya, 2006, s. 89).

Mükellefin vergi yükümlülüğünü yerine getirmediğinde ödeyeceği ceza, vergi miktarından az olması durumunda mükellefin, vergi kaçırma eylemine başvurma ihtimali yükselmektedir. VUK’ta yükümlülüğünü yerine getirmeyen, vergi ziyana neden olan mükellef için öngörülen ceza ziyana uğratılan verginin bir katı tutarındadır. Fakat ön görülen bu cezanın uzlaşma, indirim gibi idari müesseselerle cezanın uygulama alanının daralması, kaçakçılık suçundan dolayı verilen hapis cezasının uygulamada yeterince rastlanılmaması ve vergi gelirlerinin tahakkuk tahsil oranının düşük olması ceza mekanizmasının yeterince işlenmediğini göstermektedir. Dolayısıyla mükellef bu durumdan istifade ederek kayıt dışılığa yönelmektedir (Korkmaz, 2014, s. 122).

Vergi incelemesi sonucu re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyatlar sonrasında mükellef cezasında indirim veya uzlaşma talep edebilmektedir. Bu bağlamda bilerek ve isteyerek vergi kaçırarak mükellefler bu durumdan feragat ederek cezasını indirim veya uzlaşma kapsamında sildirebilmektedir. Bu durum da cezalar caydırıcılığını yitirmektedir (Akbal, 2020, s. 32). Dolayısıyla cezaların ödünsüz ve etkili bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Yükümlülüğünü yerine getirmediği durumda mükellefe uygulanan cezanın caydırıcı olması kayıt dışılığın ortaya çıkmasını engeller nitelikte olmaktadır. Bu durumda mükellef yükümlülüklerini yerine getirme konusunda daha dikkatli davranabilmektedir.

Kayıt dışı faaliyetlerde bulunan mükellef veya şirketler için devletin, gerekli yasal tedbirleri alarak kanun da belirtildiği şekilde gerekli cezayı ödünsüz uygulaması ve vergi affı konusunda beklentiyi ortadan kaldırması gerekmektedir (Mammadov, 2022, s. 70).

2.2.8. İstisna ve Muafiyetlerin Yaygınlığı

Muafiyet, kişi veya kişi gruplarının vergi dışında bırakılması iken istisna vergilendirilmesi gereken konuların kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması olarak dar anlamda ifade edilebilir. Muafiyet ve istisnaların vergi mevzuatındaki varlığı, vergide adaletin sağlanmasını güçleştiren faktörler olduğunu ileriye sürmek yanlış olmayacaktır. Ayrıca muafiyet ve istisnaların varlığı mükelleflerin bir kısmının vergi ödememesine yol açacağından dolayı gelir dağılımını olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Ecemiş, 2013, 36). Muafiyet ve istisnalar verginin genellik, mali güç ile orantılık ilkelerine aykırılık teşkil etmektedirler. Öyle ki vergilerin belli bir kesime yüklenmesi adaletsizliği ortaya çıkarabilmektedir. Muafiyet ve istisnalar anayasal ilkelere aykırılık teşkil etmediği sürece gerçekten bunlardan yararlanacak mükellefler için uygulanması sonucunda vergilemede adaletin sağlanacağını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Mükelleflerin muafiyet ve istisna ile belli kesimin desteklendiğini kendilerinin ise fazla vergilendirildiği düşüncesine kapılması ve bu vergi yükünün altında haklarının suiistimal edildiği ihtimalinin olması mükellefi kayıt dışılığa teşvik edecek bir unsur olmaktadır (Tekece, 2010, s. 26).

Sosyal hukuk devleti olmanın gereği kişiler arasındaki adaletsizliği meydana getiren, kayıt dışı ekonomiyi arttıran muafiyet ve istisnaları düzenleyip anayasal ilkelere uygun vergileme sistemini gerçekleştirmektir. Dolayısıyla bu vergi sistemiyle toplum içindeki dengeyi ve adaleti sağlamayı amaç edinmelidir (Eksik, 2022, s. 86).

2.3. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ

KDE'nin tanımlanmasındaki zorluk ölçülmesi konusunda da ortaya çıkmaktadır. Bu zorluk, kayıt dışı gerçekleşen faaliyetlerin sınırının olmaması, yapılan faaliyetin tespiti halinde cezalandırılma ihtimalinin olması, kayıt dışı faaliyeti gerçekleştirenlerin bu faaliyeti devletten gizlemeye çalışması gibi etmenlerden kaynaklanmaktadır (İlgın, 1999, s. 49). Bu bağlamda KDE'nin boyutu net ve tam bir şekilde tespit edilememektedir. Dolayısıyla çeşitli yöntemlerle KDE'nin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmıştır. Kullanılan yöntemler ve elde edilen veriler, ülkeden ülkeye, ülkelerin gelişmişlik seviyelerine, yöntemlerde kullanılan faktörlere ve verilen bilgilerin güvenilirliğine göre değişiklik göstermektedir (Altınbaş, 2019, s. 21).

KDE'nin var olması, büyüme, sosyal güvenlik, ekonomik verimlilik, gelir dağılımında adalet, fiyat istikrarının sağlanması ve sürdürülmesinde ayrıca toplumsal refah düzeyinin iyileştirilmesi önünde engel teşkil etmektedir (Bilen ve Börekçi Şahan, 2023, s. 164). Bu duruma binaen belirtilen iyileştirmelerin gerçekleştirilebilmesi için KDE'nin boyutunu geliştirilen çeşitli ölçme yöntemleriyle net ve tam olarak ölçülemese dahi tahmin edilerek belirlenmesi ve tahmin sonucu bilgilendirilerek önlenmesi yönünde tedbirlerin alınması gerekmektedir.

KDE'yi ölçmek için geliştirilmiş olan yöntemleri temel olarak, doğrudan ve dolaylı ölçme yöntemleri olarak iki gruba ayrılmaktadır.

2.3.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri (Mikro Ölçümler)

Doğrudan ölçme yönteminin temelini anket uygulamaları ve vergi denetimiyle vergi gelirleri raporlarının karşılaştırılması oluşturmaktadır (Lemieux, 2007, s. 13). Anket uygulamaları belli bir zaman diliminde katılımcılara sorular sorarak detaylı bilgi derlemeye yarayan yöntemdir. Fakat verilen bilgilerin doğruluğu yansıtıp yansıtmaması konusu tartışmalıdır. Anket sorularına verilen bilgilerin doğruluğu KDE'nin

büyükliğini ölçmek için büyük önem arz etmektedir. Anket sonucunun doğruyu yansıtması için, ankete katılanların KDE’de aktif olmalarına rağmen sorulara cevap vermeleri dâhilinde asla yasal bir takibe girmeyecekleri konusunda emin olmaları gerekmektedir. Ayrıca isimlerinin kesinlikle gizli tutulacağı ve cezai bir sorumluluk yüklenmeyeceği konusunda garanti altında olmaları, ankete verecekleri sonucun doğruluğu konusunda güven verebilecektir. Dolayısıyla da kesin sonuca varmak mümkün olmaktadır. Fakat bu sonuç için sınırlı bir kitleye değil daha geniş bir kitleye uygulanıp elde edilen bulguların genelleştirilmesi gerekmektedir. Anket yönteminin, belirli zamanda KDE için detaylı bilgi vermesi avantaj olduğu gibi, uzun vadede KDE’nin gelişiminin takip edilmesinin zor olması, ilgili yöntemin fazla maliyetli olması ve uygulanması için geniş zaman dilimi gerektirmesi yöntemin dezavantajlarını oluşturmaktadır (Ünal, 2014, s. 27).

Diğer bir yöntem olan vergi denetimi, vergi dairelerine beyan edilmiş olan gelir ile denetim sonucu elde edilmiş olan gelir ölçülüp-karşılaştırılarak KDE tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Fakat bu durum yalnızca vergileri kapsadığından dolayı tahmin yetersiz olmaktadır. Ayrıca yıllık yapılan denetimler vergi kaçağının tamamının belirlenmesinde yetersiz olmaktadır. Genel olarak bu iki doğrudan yöntem KDE’nin boyutu için sınırlı tahminler sağlamaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı faaliyetlerinin bütününe kapsamı mümkün olmamaktadır (Karatay, 2009, s. 61).

2.3.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri (Makro Ölçümler)

Dolaylı ölçme yöntemleri, KDE’nin kayıtlı ekonomide bıraktığı düşünülen izlerden yola çıkarak analiz edilmesini kapsamaktadır. Bu yöntemin dolaylı yöntem olarak ifade edilmesinin sebebi ise, genellikler makro düzeydeki parasal büyüklükler, demografik göstergeler, vergi istatistikleri ve milli muhasebe hesapları gibi göstergelerin analiz edilmesidir (Tekece, 2010, s. 55).

Makro temelli yapılan tahmin yöntemi, KDE’nin zaman içindeki gelişim seyrini gösteren ve maliyeti düşük olan bir yöntemdir. Fakat bu yöntemler KDE’nin niteliği hakkında, hangi sektörlerle, hangi gelir ve istihdam gruplarının, hangi sebeplerle yöneldiği konusunda detaylı bilgi aktaramamaktadır. Bu bağlamda belli büyüklükteki

KDE'nin bilinmesi, KDE'nin kayıt altına alınmasına fayda sağlamayacaktır (Eyidemiir, 1996, s. 25).

Dolaylı ölçme yöntemi bağlamında genellikle Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH) yöntemi, istihdam yöntemi ve parasalcı yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler arasında en yaygın kullanılan parasalcı yaklaşımdır (Erkuş ve Karagöz, 2009, s. 131).

2.3.2.1. Gayri Safi Milli Hâsıla Yöntemi

Gayri safi milli hâsıla yaklaşımıyla, milli hesaplarda yer alan milli gelir ile tüketim istatistikleri arasındaki farkın ortaya konularak KDE hakkında bilgi vermesi ön görülmektedir. Bilindiği üzere GSMH üretim, harcama veya gelir açısından hesaplanmaktadır. Dolayısıyla milli muhasebe sisteminde üretim, harcama ve gelir hesaplamaları toplamda aynı değeri yansıtmalıdır. Fakat kayıt dışı faaliyetlerin varlığının söz konusu olması bu durumu aksine çevirebilmektedir. Gelir ve üretime göre hesaplanan GSMH düşük, harcamalara göre hesaplanan ise daha yüksek çıkacaktır. Bundan dolayı milli muhasebe istatistiklerindeki ölçme hataları hariç gelir, üretim ve harcama ölçüsü arasındaki fark KDE'nin boyutunun ölçülmesinde kullanılan bir yaklaşım olabilmektedir. Fakat muhasebe istatistiklerinden kaynaklanan ölçme hatalarının varlığı ve kayıt dışı faaliyetten elde edilen gelirin tasarruf araçlarına (altın, döviz vb.) yatırılması veya yurt dışına transfer edilmesi gibi durumların söz konusu olması bu yöntemin sağlıklı sonuçlar ortaya koymasını engelleyebilmektedir (Erkuş ve Karagöz, 2009, s. 132).

2.3.2.2. İstihdam Yöntemi

İstihdam yöntemi, nüfus, sivil işgücü arzı ve istihdamın zaman içerisindeki seyri kontrol edilerek KDE'nin boyutu tahmin edilmeye çalışıldığı yöntem olarak ifade edilebilir. Sivil işgücü ve istihdamın ayrı ayrı toplam nüfusa oranlarının zaman içinde aynı doğrultuda gelişim göstermesi gerekmektedir. Aksi durumda bu gelişim aynı doğrultuda seyretmiyor ise, istihdamın toplam nüfusa oranı işgücü arzının toplam nüfus oranının gerisinde olması kayıt dışı istihdamın varlığını ortaya koymaktadır (Tecim, 2008, s. 31). Bu bağlamda iş gücü arzının toplam nüfusa oranı belirli düzeyde seyir gösterirken istihdamın toplam nüfusa oranının azalması KDE'deki istihdam payının

arttığını ve bu durumda kayıt dışının büyüklüğü hakkında bizlerin bilgi edinilmesine katkıda bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

İstatistik kurumunca her sene beyan edilen nüfus ve istihdam verileri bu yöntemin basit bir şekilde uygulanmasına zemin oluşturmaktadır. Fakat uygulanabilirliği açısından kolay olsa dahi, ikinci bir işte çalışanlar ve iş gücü arzı hesaplamasında hesaba katıldığı halde öğrenim sürecinde olanların varlığı bu yöntemin doğruluğunda sapmalara neden olmaktadır (Gülcemal, 2019, s. 20).

2.3.2.3. Parasalcı Yöntem

Parasalcı yöntem isminden de anlaşılacağı üzere parasal istatistikler kullanılarak KDE'nin büyüklüğü hakkında fikir ortaya koymaya çalışan yöntemdir. Bu yöntemin ileri sürdüğü önemli varsayım, KDE'de gerçekleştirilen ödemelerin çoğunlukla nakit para üzerinden olduğudur. Bu bağlamda KDE'nin büyüklüğü kendisini parasal büyüklüklere özellikle de nakit para stokuna yansıtacaktır. Bu yöntemde Fisher'in miktar teorisinden hareket edilerek $MV=PT$ eşitliğinden yararlanılmaktadır. İlgili yöntemin alışverişlerde her türlü ödeme aracının kullanıldığını hesaba katması yöntemin avantajını oluştururken işlem hacmi miktarının hesabında karşılaşılan güçlükte yöntemin dezavantajını oluşturmaktadır. İlgili yöntemle gerçekleştirilen analizlerin başarı oranı, analiz gerçekleştirilen ülkelerin para ekonomisinin gelişmişlik seviyesi ile paralel olduğu varsayılmaktadır. Parasalcı yöntem üç grupta ele alınabilir. Bunlar; Sabit oran yaklaşımı, işlem hacmi yaklaşımı ve ekonometrik yaklaşım olarak sıralanabilir (Ünal, 2014, s. 32).

2.3.2.3.1. Sabit Oran Yöntemi

Sabit oran yöntemi parasalcı bir yöntemdir ve parasal istatistiklerden faydalanarak KDE'nin boyutunu tahmin etmeye çalışmaktadır. Bu yöntem dolaşımdaki parayı vadesiz mevzuata oranlayarak sonuç elde etmeyi amaçlamaktadır. Fakat paranın dolaşım hızının kayıtlı ekonomide ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğunu varsayması bu yaklaşımın geçerliliği hakkında kuşku oluşturmaktadır. Ayrıca bu yöntemde kayıt dışı aktivitelerde ödeme yönteminin nakit para olduğu kabul edilmesi durumu kuşkuyu daha da arttırmaktadır. Hâlbuki kayıt dışı ekonomide nakit paranın yanında çek ve senet

de çok kullanılan ödeme araçları olarak kullanılmaktadır. İlgili yaklaşımın kayıtlı ve kayıt dışı ekonomi içerisinde paranın dolaşım hızını aynı varsayması bu yöntemin doğruluğu konusunda tereddütleri arttırmaktadır. KDE’de genellikle nakit para kullanılması kayıtlı ekonomiye göre paranın dolaşım hızını arttırmaktadır (Karadağ, 2017, s. 46; Ünal, 2014, s. 33).

2.3.2.3.2. İşlem Hacmi Yöntemi

Bu yöntemde Irving Fisher’in miktar teorisinden yararlanılarak KDE’nin boyutu ölçülmeye çalışılmaktadır. Ayrıca bu yöntem, ekonomide gerçekleşen toplam parasal hizmetler hacmi ile GSMH arasındaki ilişkiyi izleyerek KDE’nin büyüklüğü hakkında bilgi vermeyi amaçlamaktadır (Aslan Öztürk, 2007, s. 38).

Edward Feige (1979) tarafından Fisher’in para miktarı teorisinden türetilen bu yöntemde toplam banka mevduatının kanun dışı işlerde daha fazla kullanıldığı varsayılmaktadır. Bu yöntem toplam işlem hacminin nominal Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH)’ya oranlanmasına dayanmaktadır. Bu yöntemde tüm faaliyetlerin kayıtlı olduğu, toplam işlem hacminin kayıtlı ekonomiye oranının normal olduğu bir yılın baz yıl kabul edilmesi varsayılmaktadır. Fakat hiçbir kayıt dışı faaliyetin bulunmaması ve işlem hacminin normal olduğu bir yılın baz yıl kabul edilmesi oldukça zor bir durumdur. Ayrıca toplam işlem hacminin değerinin kesin olarak belirlenmesinde güçlükler ortaya çıkabilmektedir (Erkuş ve Karagöz, 2009, s. 131).

2.3.2.3.3. Ekonometrik Yöntem

Ekonometrik yönteme göre, KDE’nin kayda değer bir sebebi vergi oranları olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde nakit paranın kullanıldığı ve paranın dolaşım hızının hem kayıtlı ekonomide hem de kayıt dışı ekonomide aynı olduğu varsayılmaktadır. Nakit para talebi verginin uygulandığı ve uygulanmadığı durumlarda ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Bu bağlam doğrultusunda bahsedilen durumlar arasındaki fark ile KDE’deki nakit para miktarı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca analize paranın dolaşım hızı da eklenerek KDE’nin boyutu tahmin edilmeye çalışılmaktadır (Tecim, 2008, s. 33).

Kayıt dışı faaliyetlerde kullanılan nakit paranın yetkililerce takip edilmesinin zor olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla nakit para kayıt dışı faaliyetlerde çoğunlukla kullanılmaktadır. Fakat para birimindeki artış kayıt dışılığın boyutunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu bağlamda ekonometrik yöntem hem verginin uygulandığı hem de verginin uygulanmadığı durumlarda nakit para talebini karşılaştırarak aradaki farkın kayıt dışılıkta kullanılan nakit para talebini vereceğini ifade etmektedir. KDE'nin büyüklüğüne ise kayıt dışılıkta kullanılan nakit para düzeyi ile paranın dolaşım hızı çarpılarak ulaşılmaktadır (Schneider ve Bajada, 2003, s. 8).

2.3.2.4. Diğer Yöntemler

KDE'nin boyutunu ölçmek için geliştirilen başlıca diğer yöntemler ise fiziksel girdi yaklaşımı (elektrik tüketimi) ve MIMIC (çoklu gösterge- çoklu neden) model yaklaşımıdır.

2.3.2.4.1. Fiziksel Girdi Yaklaşımı (Elektrik Tüketimi)

1996 yılında Kaufmann ve Kaliberda tarafından KDE boyutunun tahmini için kullanılan bu yöntem, elektrik tüketimi veya fiziksel girdi yaklaşımı olarak ifade edilmektedir. KDE'nin ölçülmesinde genellikle elektrik enerjisinin tüketimi başta olmak üzere fiziksel girdilerdeki farklılıkların tahminine dayanan yaklaşımdır. Bu yaklaşım tüm ekonomik faaliyetlerde elektrik enerjisi tüketiminin yüksek oranda olduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu bağlamda toplam elektrik tüketimindeki artışın, resmi ve gayri resmi GSYH büyümesinin bir göstergesi olduğu anlamına gelmektedir. Yıllar itibarıyla elektrik tüketimindeki artış ile resmi GSYH'daki büyüme arasındaki fark takip edilerek bu farkın KDE hakkında bilgi verebileceği öne sürülmektedir. Büyümeye istinaden artan elektrik tüketimi ile kayıt dışı üretimin gerçekleşebileceği ifade edilebilir. İlgili yaklaşımın en büyük avantajı güvenilir veri sağlama kolaylığı iken; dezavantajı, tüm KDE faaliyetlerinin elektrik gerektirmemesi veya diğer enerji kaynaklarının da kullanılabilir olmasıdır. Ayrıca zaman içerisinde elektriğin tüketimi ve üretimi arasındaki ilişki ikame ve teknik ilerleme nedeniyle zaman içerisinde değişebilir ve bu durum ülkeler arasında farklılıklar gösterebilmektedir (Schneider ve Buehn, 2016, s. 16).

2.3.2.4.2. MIMIC (Çoklu Gösterge-Çoklu Neden) Model Yaklaşımı

Genellikle sosyoloji ve psikoloji gibi sosyal alanlarda kullanılan MIMIC model yaklaşımı, ekonomide özellikle KDE'nin boyutunun ölçülmesinde kullanılmaktadır. Bu yöntem ilk kez Frey-Weck-Hanneman (1984) tarafından bir grup OECD ülkesinin KDE'lerinin tahmini için kullanılmıştır. Bu yaklaşımın en belirgin özelliği yukarıda belirtilen yöntemlerden farklı olarak KDE'nin para, emek ve üretim piyasalarında bıraktığı izlerin sadece bir tanesinin değil tümünün aynı anda kullanılarak hesaplanmasıdır. İlgili yaklaşım teorik olarak kayıt dışılığa neden olduğu iddia edilen vergi yükü, devletin getirdiği diğer yükler (yönetmelikler, bürokrasi ve kamu istihdam düzeyi vb.), enflasyon, işsizlik ve vergi bilinci vb. gibi nedenleri birlikte ele alarak istatistiksel bir sonucu ortaya çıkarmaktadır. Bu yaklaşım modeli sonuçlarının istatistiksel testlere tabi tutulmasına izin vermesiyle de diğer yöntemlerden ayrılmaktadır (Savaşan, 2004, s. 64).

Bir başka ifadeyle MIMIC modeli, bir dizi dışsal değişkenin gizli değişken (gölge ekonomi) üzerindeki etkisini ve ayrıca KDE'nin makroekonomik göstergeler üzerindeki etkisini doğrulamak için teoriye dayalı bir yaklaşımdır. Bu bağlamda gözlenemeyen KDE'yi gözlenebilir nedenleri ile dikkate alarak ölçmektedir (Medina ve Schneider, 2018, s. 12).

MIMIC yaklaşımını diğer yaklaşımlardan ayıran özelliği ölçülecek KDE'nin birçok nedeni ve birden çok göstergesinin göz önünde bulundurularak tahmin edilmesidir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için büyük miktarda veriye ihtiyaç duyulmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde olan ülkeler için bu verilerin elde edilmesi oldukça zor olmaktadır. Bu bağlamda KDE'nin boyutu hakkında doğru bilgiyi ön görmek zor olmaktadır (Frey ve Schneider, 2000, s. 6).

2.4. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ETKİLERİ

KDE'nin mali, ekonomik, sosyal ve siyasal alanlarda birçok etkileri bulunmakla birlikte bu etkiler hem olumlu hem de olumsuz yönde olabilmektedir.

2.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri

KDE'nin başlıca üretim, istihdam ve toplumsal refah üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. Kayıt dış faaliyetlerde vergi, prim ve benzeri kamusal yükümlülüklerin olmaması üretimin az maliyetle gerçekleşmesini sağlamaktadır. Bu durum da satış fiyatlarının düşük gerçekleşmesini sağlamak ve beraberinde ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabeti arttırmaktadır (Selman, 2007, s. 45). Devletin kayıt dışı faaliyetleri engelleme eyleminde bulunması kayıt dışı firmaların üretimini azaltmakta ve zarara uğratmaktadır. Bu durumda mal ve hizmetlerde fiyat artışlarına neden olmaktadır. Dolayısıyla hem üretici hem tüketici bu durumdan zarar görmektedir (Gönnetlioğlu, 2010, s. 31).

Kayıtlı ekonomi, yüksek maliyetler, kapasitenin yetersiz kullanımı ve sınırlı kaynaklar nedeniyle herkes için iş yaratma fırsatına sahip olmamaktadır. KDE ise her düzeydeki kişiye istihdam olanağı sağlamaktadır. Bu bağlamda işsizlik azalmakta ve işverenlere daha düşük maliyetle iş gücü istihdam etme olanağı sağlamaktadır. Çeşitli sebepler çerçevesinde kayıtlı ekonomiden KDE'ye geçen gelir, tasarruflarda çarpan etkisi oluşturarak ekonomiyi canlandırmakta ve rekabet gücü artışını sağlamaktadır. Dolayısıyla KDE'den gelen para kayıtlı ekonomide harcanarak ekonominin büyümesine katkı sağlamaktadır (Sarılı, 2002, s. 44).

KDE bireyin gelir artışına katkı sağlayarak refah seviyesinin de yükselmesine neden olmaktadır. Bireyin kullanılabilir gelirinin artması tüketim harcamalarını da arttırmaktadır. Bu durum da ekonomiyi canlandırmaktadır (Karadağ, 2017, s. 49-50).

Kayıt dışılığın bir diğer olumlu etkisi ise, toplumda meydana gelebilecek sosyal patlamaları engelleyebilecek nitelikte olabilmesidir. Ağır vergiler altında ezilmekte olan mükelleflerin yaşam standartlarını iyileştirebilmeleri adına vergi kaçırması devletin gelirinde kayba neden olsa dahi sosyal patlamaları engellemekte ve bu duruma ilave ekonomiyi canlı tutarak ekonomide resesyon ve depresyon durumunun olmasını engellemektedir (Kıldış, 2000, s. 20).

2.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

KDE'nin en dikkat çeken negatif etkisi, ekonomik politikaların oluşturulması sürecinde görülmektedir. Büyük hacimli görülen KDE, işsizlik, milli gelir vb. makroekonomik göstergelerin büyüklükleri hakkında güvenilir verilerin toparlanmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla bu veriler dâhilinde oluşturulan ekonomik politikaların etkinliğinden olumlu yönde söz etmek doğru olmayacaktır. Bu politikaların yeterince etkin olarak oluşturulabilmesi üretim, istihdam vb. kilit istatistiklerde belirli bir kesinliğin gerekli olmasına bağlı olmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003, s. 20).

KDE'nin büyümesi vergi tahsilatının azalmasına ve beraberinde bütçe açıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ortaya çıkan bütçe açıkları iç ve dış borçlanma ile kapatılmaktadır. Fakat borçlanmayla kapatılan bütçe açıkları ülkede faiz oranlarının yükselmesine beraberinde özel sektörün yatırım maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda özel sektör yatırımlarını engellemektedir. Yatırımların azalması işsizlik oranını arttırmakta ve işsizlerin KDE'ye yönelmesinin yolunu açmaktadır. Merkez Bankası aracılığıyla para basılarak bütçe açıklarının kapatılması durumunda ise enflasyon oranları artmaktadır ve buna bağlı olarak gelir dağılımında bozulmalar meydana gelmektedir (Turgut, 2015, s. 34).

Kayıt dışı faaliyet gösteren işletmelerin daha az vergi ödemeleri veya hiç vergi ödememeleri diğer işletmelere göre rekabet avantajı elde etmelerini sağlamaktadır. Bu durum KDE'nin büyümesine ve beraberinde ahlaki yozlaşmaya ve devlete olan güvenin zedelenmesine neden olmaktadır (Şahin, 2022, s. 96). Ayrıca kayıt dışı faaliyetleri gerçekleştiren bireylerin vergilendirilmeyen gelir elde etmesi vergisini tam ödeyen mükellefler üzerinde adaletsizliği meydana getirmektedir. Dolayısıyla vergi yükünün adaletsiz dağılımı gelir dağılımında da adaletsizliği beraberinde getirmektedir (Sarılı, 2002, s. 43).

KDE'nin diğer olumsuz etkileri ise kayıt dışı istihdam yaratması ve kayıt dışı çalışan kesimin sendika haklarından yoksun olmasıdır. Kayıt dışı çalışan kesimin kayıtlarda olmaması sosyal güvenlik sistemine olan prim girişini azaltmaktadır. Bu durum sosyal güvenlik kurumlarının finansmanında zorlukları meydana getirmektedir. Bu finansmanın devlet bütçesinden kapatılması ise bütçe açıklarının tetiklemektedir.

Kayıt dışı kesime, işin gerektirdiği asgari nitelikleri sağlayamayan ve yaşının küçük olması vb. nedenlerle yasal olarak çalışma şartlarını taşımayan bireylerin yönelmesi kayıtlı çalışan kesimin sahip olduğu haklardan yoksun olmasına neden olmaktadır. Bu durum iş hayatında sağlıklı ve güvensiz bir ortamın oluşmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla işçi ve işveren arasında yapıcı ilişkiler kurulamamaktadır (Ecemiş, 2013, s. 24).

KDE ülkenin kredibilitesini de olumsuz yönde etkilemektedir. Ülkeye mali yardımda bulunan çeşitli uluslararası kuruluşlar, yabancı devletler ve kredibilite puanı veren kuruluşlar bulunmaktadır. İlgili kurumlar mali yardım verirken o ülkenin makroekonomik büyüklüklerini göz önünde bulundurmaktadırlar. Dolayısıyla o ülkede kayıt dışılığın fazla olması kredibilitesinin de düşük olmasına neden olmaktadır (Gez, 2011, s. 18-19).

AB'ye girmek isteyen ülkeler açısından, AB'ye giriş sürecinde KDE'nin boyutu önemli derecede etkili olmaktadır. Avrupa Birliği komisyonu, üye ülkelerdeki kayıt dışı ekonomiden hoşnut olmamaktadır. Bu hoşnutsuzluğun sebebi ise GSYH ve işsizlik oranı ile ilgili istatistiksel verilerin yok edilmesinin AB bütçesi üzerindeki etkileridir. KDE'nin GSYH'nin olduğundan daha az, işsizlik oranının ise gerçekleştiğinden daha yüksek olmasına yol açması hem üye ülkelerin AB bütçesindeki katılım paylarını düşürmekte hem de AB bütçe gelirlerini arttırmakta ve üye ülkelere yapılan fon ödemelerinde ve harcamalarda artış yaratmaktadır (Yılmaz, 2006, s. 169).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN BOYUTLARI

KDE'nin doğası gereği gizli faaliyetleri içermesi tanımlanmasında, anlaşılmasında ve ölçülmesinde karmaşıklığa ve zorluğa neden olmaktadır. Bu bağlamda saklanılmaya çalışan faaliyetlerin ortaya çıkarılamaması KDE hakkında bilgi edinilmesini de güçleştirmektedir. KDE ülkelerin ekonomik, politik ve siyasi yapılarına göre farklılık göstermektedir. Türkiye'de KDE 1990'lı yıllarda araştırılmaya başlanmış ve KDE'yi bir sorun olarak kabul etme süreci başlamıştır. Dünya ülkelerinde ise 1970'li yıllarda KDE ciddi bir sorun olarak algılanmış ve beraberinde sorunun aşılması üzerine çalışmalara başlanılmıştır. Türkiye'de KDE'nin araştırılmaya başlanılmasındaki nedenlerin başında bütçe açıkları gelmektedir. Bütçe açıklarının çözülmesi ve bu açıkların finanse edilmesi KDE ile mücadele etmede Türkiye'nin başlıca ekonomik sorunu olmuştur (Doğan, 2022, s. 46).

Türkiye'de KDE'nin boyutunu ölçmek için yapılan çalışmalarda farklı sonuçlar elde edilmiştir. Kullanılan metotların farklı olması ve baz alınan tarihlerin farklı olması gibi nedenler bu sonuçları etkilemektedir. Fakat aynı yılları kapsayan ve aynı metotla ölçülen KDE'nin boyutu hakkında tahminlerin farklı olması metotların güvenilirliğini azaltmaktadır. Farklı metotlar uygulanarak ölçülen KDE Türkiye'deki kayıt dışılık hakkında bilgi vermektedir. Ancak tüm bu sonuçlar tahmine dayanmaktadır. Bu bağlamda KDE'yi gerçek boyutuyla hesaplamak mümkün olmamaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2017, s. 327).

Son yıllarda Türkiye'de kronikleşen enflasyon, yoğun spekülatif kazançlar, gelir dağılımındaki aşırı eşitsizlikler ve kontrolsüz ekonomik faaliyetler KDE'nin büyümesine neden olmaktadır. Bazı ekonomik faaliyetlerin doğası, bu faaliyetlerin kayıt altına alınmasını zorlaştırmaktadır. Bu tür faaliyetlerin başında tarımsal faaliyetler gelmektedir. Bu bağlamda tarıma dayalı hammadde kullanan sektörlerde özellikle

tekstil sektörlerinde KDE boyutunun daha fazla olduğu tahmin edilmektedir (Sarılı, 2002, s. 38).

Türkiye’de –tüm ülkelerde olduğu gibi- devlet gelirinin çoğunluğunu vergiler oluşturmaktadır. Kayıt dışılığın vergi kaybına neden olması devletin bütçesini önemli ölçüde etkilemektedir. VDKB tarafından yapılan vergi incelemelerine göre; 2020 yılında 24.921.860.064 TL, 2021 yılında 24.232.837.331 TL ve 2022 yılında 23.135.505.200 TL vergi kaybı tespit edilmiştir. Belirtilen vergi kayıplarına karşılık; vergi müfettişlerince 2020 yılında 40.258.714.890 TL, 2021 yılında 50.748.840.091 TL ve 2022 yılında 53.532.656.634 TL vergi cezası kesilmiştir.¹⁰

Türkiye’de KDE’nin tahminine yönelik birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan bazı çalışmalar, uygulanan yöntemler ve bu çalışmalarla ulaşılan sonuçlar Tablo 3’ te gösterilmektedir.

Tablo 3: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahminine Yönelik Bazı Çalışmalar

Yazarlar	Yöntem	Analiz Dönemi	KDE(min-max) (%)
Özsoylu (1996)	GSMH	1986-1990	5,5 – 7,7
	Basit Parasal Oran	1980-1990	2,1 – 19,2
	İşlem Hacmi	1980-1990	6,4 – 24,4
İlgin (1999)	Ekonometrik Yaklaşım	1969-1992	25,3 – 48
	Basit Parasal Oran	1968-1993	0 – 25,4
Savaşan (2003)	MIMIC	1970-1998	10 – 44,8
Çetintaş ve Vergil (2003)	Ekonometrik Yaklaşım	1971-2000	16,78 – 31,29
Us (2004)	Vergi Denetimi Yaklaşımı	1985-2002	26 – 184
Baldemir, Gökalp ve Avcı (2005)	MIMIC	1980-2003	10,80 – 28,19
Kök ve Sapçı (2006)	Basit Parasal Oran	1975-2004	0 – 47
	Ekonometrik Yaklaşım	1975-2004	11,81 – 121,73
Akalın ve Kesikoğlu (2007)	Basit Parasal Oran	1975-2005	7 – 46
Yurdakul (2008)	Basit Parasal Oran	1985-2006	1,15 – 61,28
Erkuş ve Karagöz (2009)	Ekonometrik Yaklaşım	1970-2005	2,22 – 86,73
Güler ve Toparlak (2018)	Ekonometrik Yaklaşım	2001-2016	23,7 – 68,2
Akça ve Bal (2018)	Ekonometrik Yaklaşım	1986-2015	17,34 – 68,41

¹⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *Faaliyet Raporu*, 2020, s. 39.
Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *Faaliyet Raporu*, 2021, s. 41.
Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *Faaliyet Raporu*, 2022, s. 46.

Yılmaz (2019)	Basit Parasal Oran	2010-2018	0,21 – 14,08
Bilen ve Şahan (2023)	Parasal Oran Yöntemi Hareketli Ortalamalar Yöntemi	2006-2021	12,39 – 52, 41
		2006-2021	20,84 – 41,80

Kaynak: Yılmaz, M. (2019). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Parasal Oran Yöntem Yaklaşımı. S. Çeçen, Ö. Kahya, Ş. Bozgun ve K. Toptaş (Ed.), 2. *Uluslararası İnsan Çalışmaları Kongresi Bildiriler Kitabı* (ICHUS2019) (s. 464-480) içinde. Bilgin Kültür Sanat Yayınları s. 447. Ülgen, A. O. (2022). *Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Kültürünün Önemi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü s.71. Bilen, A., ve Börekçi Şahan, H. (2023). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutunun Parasal(Sabit) Oran ve Hareketli Ortamalar Yöntemi İle Ölçülmesi. *Ekonomi, Politika ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 8(1): 163-182 s. 173.

İlgili tablo görüldüğü üzere KDE oranları farklı metotlar kullanılarak farklı dönemler baz alınarak tahmin edilmeye çalışılmıştır. Tahminlere göre KDE’nin büyüklüğü GSMH’nin % 0 ile % 121,73 arasında olduğu gözlenmektedir. Yakın dönemlerde KDE’nin ölçülmesine yönelik yapılan analizler bulunmaktadır. Örneğin, Bilen ve Börekçi Şahan (2023), parasal oran yöntemi kullanarak KDE’nin boyutunu 2006–2021 yılları arasında incelemişlerdir. 2008 yılını ABD’de ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen küresel ekonomik krizinin etkisiyle kayıt dışılığın oransal olarak yüksek olduğu yıl olarak ifade etmişlerdir. 2011 yılından itibaren de KDE’de azalışın başladığını ve özellikle 2012 ve 2013 yıllarında ekonomik toparlanmayla birlikte KDE’nin boyutunda azalmanın meydana geldiğini belirtmişlerdir.. 2015 yılında %30,69 olan KDE’nin büyüklüğünün 2019 yılında %19,58, 2020 ve 2021 yıllarında ise sırasıyla %18,54 ve %12,39 oranında seyrettiğini saptamışlardır. Ayrıca 2020 yılında yaşanan Covid-19 pandemisinde KDE’nin GSYH içerisindeki payın bir önceki yıl olan 2019 yılına göre 1,04 puanlık azalış göstererek %18,54 olduğunu ve 2021 yılında ise bir önceki yıl olan 2020 yılına oranlar 6 puanlık bir azalışla %12,39 olduğu ifade edilmiştir. Belirtilen yıllarda KDE boyutunun azalmasında, covid-19 döneminde yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle para akışının durması, nakit hareketliliğinin azalması, dijital ödeme kanallarının artması vb. nedenlerin etkili olduğu ön görülmektedir. Çalışmada parasal oran yöntemine göre elde edilen verilerde yaşanan sert kırılmaların ve düşüşlerin engellenebilmesi adına hareketli ortalama yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemle göre Türkiye’de KDE’nin boyutu %20,84 ile %41,80 aralığında tahmin edilmiştir.

Yılmaz (2019), basit parasal oran yöntemini kullanarak 2010-2018 yıllarını kapsayan KDE büyüklüğünün %0,21 ile %14,08 arasında değişim gösterdiğini tahmin etmektedir. 2010 yılı ilk çeyreği ile 2018 yılının ikinci çeyreği arasındaki dönemde

KDE oranını ortalama %6 olarak gerçekleştirdiğini ifade etmektedir. Bilen ve Börekçi Şahan (2023) ve Yılmaz (2019) KDE'nin büyüklüğü hakkında tahminde bulunmak için parasal oran yöntemini kullanmışlardır. Benzer yıllarda aynı yöntem uygulanmasına rağmen farklı sonuçlar elde etmişlerdir. Yılmaz'a (2019) göre 2010-2018 yıllarında ortalama KDE %6 iken Bilen ve Börekçi Şahan'ın (2023) 2010 - 2018 yıllarını kapsayan KDE verilerine dayanarak ortalama KDE %29,51 olarak hesaplanabilmektedir. Yüzdesel makasın bu kadar açık olması ilgili ekonominin ölçümünün zorluğunu ve yapılan ölçümlerin güvenilirliğini sorgulatabilmektedir. Yılmaz (2019), KDE'nin GSYH'ya oranının son dönemlerde azalma eğiliminde olduğunu belirtmektedir. Bu eğilimin KDE'nin GSYH'deki artış kadar azalma göstermemesinden kaynaklandığını belirtmektedir. Bu bağlamda KDE'deki azalmanın, GSYH artışının gerisinde kalması KDE'nin düşmesine veya düşük görünmesine neden olmaktadır.

Akça ve Bal'ın (2018), ekonometrik yaklaşımı kullanarak 1986-2015 yıllarını kapsayan KDE'nin tahmini, %17,34 ile %68,41 arasındadır. Ayrıca yazarlar, 1980'li yıllardan günümüze de KDE'nin %50-60'lar düzeyinden %17-20 düzeylerine gerilediğini ifade etmektedirler.

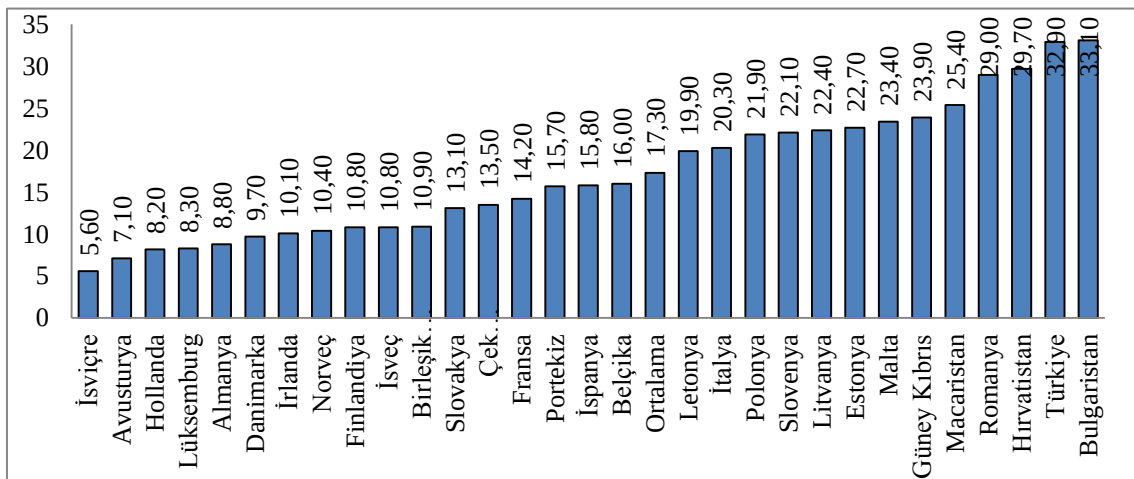
Güler ve Toparlak'ın (2018) çalışmalarında, 2001-2016 dönemindeki KDE hakkında tahminde bulunmak için ekonometrik yaklaşımı kullanılmış ve 2000 yılında %24,7 olan KDE'nin 2001 yılında %59,4 e kadar arttığı belirtilmiştir. Bu artışın sebebini ise 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizlerinin etkisiyle ve sonrasındaki yapısal değişikliklerden dolayı ortaya çıktığı ifade edilmiştir.

Baldemir, Gökalp ve Avcı (2005), MIMIC yöntemini kullanarak 1980-2003 döneminde KDE'nin hacmini ölçmeyi amaçlamışlardır. Ayrıca MIMIC yöntemi ile KDE'yi etkileyen değişkenleri belirlemeyi de hedeflemişlerdir. Türkiye'de KDE'nin hacmi 1980-1989 döneminde yıllık ortalama 15-20 milyar dolar iken, 1990-2003 döneminde 20-30 dolar hacmine yükselmiştir. KDE'nin GSYH'deki payının ise 1989 yılından itibaren kriz yılları hariç azalmakta olduğunu ifade etmektedirler. KDE'nin faiz oranı, vergi gelirleri, TEFE, vergi yükü gibi değişkenler arasında pozitif, işsizlik ile arasında negatif bir ilişkinin olduğu hesaplanmıştır.

Tablo 3 ve yakın dönemlerde yapılan analizler değerlendirildiğinde KDE'nin ölçümüne yönelik yapılan tahminler arasında yüksek farkların olduğu görülmektedir. Ayrıca kullanılan yöntemlerin KDE hakkında net bilgi vermesi kayıt dışı faaliyetlerin gizlenmesi ve faaliyetlerin çok boyutlu olması gibi nedenlerle olanaksız olmaktadır. İlgili sonuçların farklı olması analizi yapılan yıllardaki yaşanan ekonomik dengesizlikler, yeterli veri setlerinin toparlanamaması gibi nedenler gerekçe olarak gösterilebilmektedir.

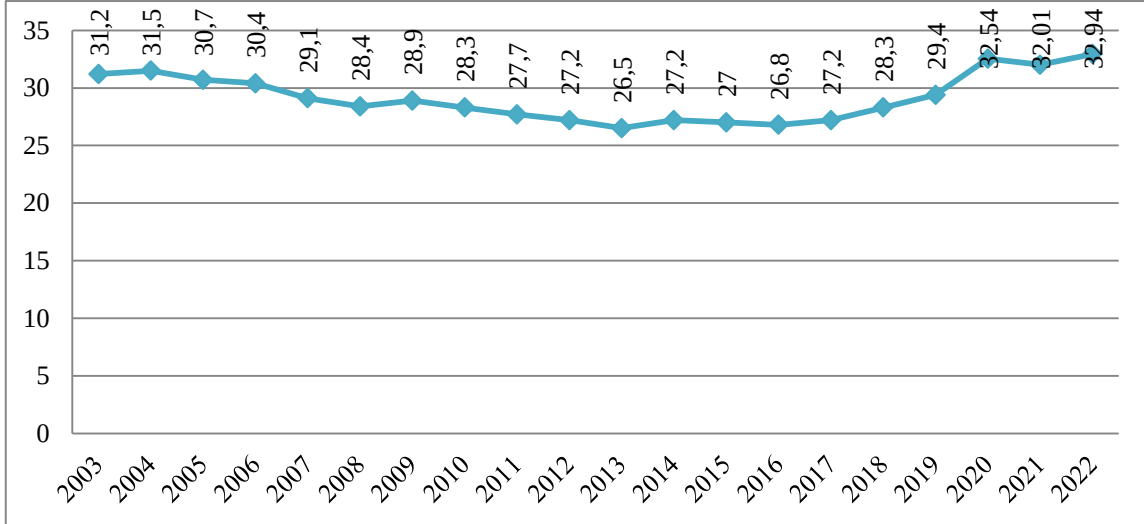
Schneider (2022) çalışmasında 36 Avrupa ve OECD ülkesindeki KDE'nin gelişimini ve 2020' den itibaren Covid-19 pandemisinin etkisi ile KDE'nin tahmini büyüklüğünü araştırmıştır.. Türkiye için 2022 yılı KDE büyüklüğü %32,90 olarak hesaplanmaktadır. Ülkeler arasında karşılaştırıldığında ise Türkiye'de KDE, ortalama olarak hesaplanan %17,30'un üzerinde olmaktadır. Ayrıca Bulgaristan, Kıbrıs, Çekya, Letonya, Litvanya ve Polonya gibi Doğu, Orta ve Avrupa ülkelerinin, Avusturya, Belçika gibi eski Batı Avrupa Birliği ülkelerine kıyasla daha yüksek KDE 'ye sahip olduğu belirtilmektedir. 2020 yılında 36 ülkenin KDE oranlarının ortalaması % 16,48, 2019 yılında ise %14,98 olarak belirlenmiştir. Belirtilen %10'luk bir artış, son 20 yılda ortalama rakamın en güçlü artışı olmaktadır. Bu artışın ana nedeni, dünya çapında gerçekleşen Coronavirus pandemisi ve bunun sonucunda çoğu ülkeyi etkileyen ciddi durgunluk dönemidir. 2022 yılı için KDE'deki küçük çaplı azalışın sebebi ise, 2021 yılında ekonominin toparlanması ve devamında toparlanmanın devam etmesi olduğu belirtilmektedir.

Şekil 1: KDE'nin GSYH'ya Oranının (%) Ülkeler Arası Karşılaştırılması (2022)



Kaynakça: Schneider, F. (2022). New COVID-related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*. 19: 299-313. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10368-022-00537-6> s. 307.

Şekil 2: Türkiye’de GSYH’nın Kayıt Dışı Ekonomi Boyutu(%) (2003-2022)



Kaynak: Schneider, F. (2022). New COVID-related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*. 19: 299-313. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10368-022-00537-6> s. 305.

Türkiye için daha güncel verilerin yer aldığı Şekil 2’deki rakamlara göre, KDE GSMH’nın dörtte birini geçmiş durumdadır. 2003 yılında GSMH’nın %32,2’si olan KDE, 2022 yılına gelindiğinde %32,94 seviyesine ilerlemiştir. İlgili yıllarda Türkiye’nin en yüksek oransal artışı, %2,14 puanlık artış ile 2020 yılında gerçekleşmektedir. 2019 yılında %29,4 olan KDE, 2020 yılında %32,54 oranına ulaşmıştır.

KDE oranlarının dalgali bir seyir göstermesi, Türkiye’nin o dönemlerdeki aldığı ekonomik kararlara, ülkenin mali yapısına, meydana gelen krizlere, bütçe açıklarına ve bu açıkların kapatılması için alınan önlemlere bağlı olmaktadır (Altınbaş, 2019, s. 84).

Tablo 4’te bazı gelişmiş ülkelerin 2012-2022 KDE rakamları verilmektedir. Bu rakamlar GSMH’ya oranlanarak hesaplanmıştır. Belirtilen oranlar ülkelerin gelecekları hakkında bilgi verebilmektedir.

Tablo 4: Bazı Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonomi Oranları(%) (2012-2022)

Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Almanya	12,5	12,1	11,6	11,2	10,8	10,4	9,74	8,54	10,42	10,03	8,81
Fransa	10,8	9,9	10,8	12,3	12,6	12,8	12,52	12,37	13,59	13,12	14,12
Hollanda	9,5	9,1	9,2	9	8,8	8,4	7,51	7,04	8,14	7,79	8,21
İtalya	21,6	21,1	20,8	20,6	20,2	19,8	19,51	18,66	20,42	20,15	20,32
Portekiz	19,4	19	18,7	17,6	17,2	16,6	16,13	15,38	17,01	16,5	15,71
Hırvatistan	29	28,4	28	27,7	27,1	26,5	27,43	26,43	29,56	29,01	29,67
AB 28Ort.	19,3	18,8	18,6	18,3	17,9	17,3	16,8	16,28	17,87	17,42	17,29
İsviçre	7,6	7,1	6,9	6,5	6,2	6	5,8	5,5	6,07	5,82	5,61
Norveç	14,2	13,6	13,1	13	12,6	12,2	11,8	10,8	11,62	11,05	10,4
Türkiye	27,2	26,5	27,2	27	26,8	27,2	28,3	29,4	32,54	32,01	32,94
AB 31 Ort.	19	18,5	18,3	17,9	17,7	17,1	16,7	16,2	17,76	17,31	17,2
Kanada	11,5	10,8	10,4	10,3	10	9,8	9,6	9,4	10,32	9,74	9,95
Japonya	8,8	8,1	8,2	8,4	8,5	8,6	8,5	8,2	9,1	8,84	8,56
ABD	7	6,6	6,3	5,9	5,6	5,4	5,1	4,8	6,11	6,56	6,1

Kaynak: Schneider, F. (2022). New COVID-related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*. 19: 299-313. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10368-022-00537-6> s. 303-305.

Tablo 4'ten de anlaşılacağı üzere, 28 AB ülkesinin ortalama KDE oranı ile Türkiye KDE oranı karşılaştırıldığında arada önemli bir farkın olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca Türkiye dâhil AB üyesi olmayan üç ülkeyi de karşılaştırmaya dâhil ettiğimizde (AB31), 2022 yılı için AB ortalaması %17,29'dan %17,2'ye düşmektedir. Avrupa da yer almayan ABD, Japonya ve Kanada'nın KDE rakamları AB ortalamasının altında seyretmektedir. Bu bağlamda belirtilen ülkeler KDE ile kararlılıkla mücadele etmektedirler.

3.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINA YÖNELİK BUGÜNE KADAR YAPILAN ÇALIŞMALAR

KDE'nin kısa vadede istihdama ve yatırıma yönelik bazı geçici avantajlar sağladığı düşünülse de aslında ülke çıkarları ve ekonomisi açısından KDE büyük olumsuzluklara neden olan bir paradokstur. Ekonominin yapısal bir parçası olan ve mücadelesi gittikçe zorlaşan KDE'yi azaltmak için kısa vadeli tedbirlerden ziyade orta ve uzun vadeli yapısal tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bu nedenle KDE ile mücadelenin; öncelikli olarak devlet politikası olarak benimsenmesi, ivedilikle bir çalışma grubunun oluşturulması gerekmektedir. İlgili konuda stratejik eylem planının hazırlanması, bu mücadelenin istikrarlı ve sürekli olması, kurumlar arasında işbirliği ve koordinasyonun sağlanması, etkin bir izleme ve değerlendirme sisteminin kurulması,

kayıtlı faaliyetlere teşvikin gerçekleştirilmesi, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve eylemlerin caydırıcılığının artırılması gerekmektedir.¹¹

KDE ile mücadelede Türkiye'nin avantajları olduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır. Bu avantajların fırsata çevrilmesinde kapasitenin bulunmasının yanında KDE'nin dezavantajlarından dolayı karşı karşıya olabileceği tehditler de bulunmaktadır (Ünal, 2014, s. 88). Tablo 5'te Türkiye'nin KDE'deki GZFT Analizi (Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler) yer almaktadır.

Tablo 5: Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede GZFT Analizi

Güçlü Yanlar	Zayıf Yanlar	Fırsatlar	Tehditler
Bilgi teknolojilerinin yaygın kullanımı	Tanım farklılıkları ve ölçme sorunları	Kayıt dışı faaliyetlerin kanunsuz ve ahlak dışı olması yönündeki inanış	Kişilere kısa vadede gelir ve fayda sağlaması
Teşvik yasalarının rolü	Üretimin teşvik edilmesini sağlayacak mevzuat hükümlerinin yokluğu	Üst yönetimin kararlı desteği	Kayıt dışı faaliyetler gösterenlerin rekabet gücünü arttırması
Kurumların veri ambarı kapasitesinin yüksekliği	Bürokrasinin fazlalığı	Siyasi iktidar (ekonomik öngörülebilirlik)	Ülkenin büyüme performansını olumsuz etkilemesi
Kolluk kuvvetlerinin eylem yetkisinin olması	Taksitlendirme ve kriz dönemi dışında yapılan aflar	KDE'yle mücadeleye yönelik projeler	Gelir dağılımında adaletsizlik
İhbar ve şikâyetlerin anında değerlendirilebilmesi	Erken emeklilik ve prim oranlarının yüksekliği	Kurumlar arasında işbirliği ve bilgi değişim imkânı	Sosyal güvenlik kurumlarının fon yapısını bozması
Rekabeti esas alan yasal düzenlemelerin varlığı	Denetim elamanı sayısının azlığı	Uluslararası deneyimlere erişme ve uyum imkânlarının çoğalması	İşsizlik
Şeffaflık, hesap verilebilirlik ve iyi yönetim ilkeleri	İdari para cezaları ve caydırıcı diğer yaptırımların eksikliği	Hızlı teknolojik gelişmeler	İş gücü maliyetlerin fazla olması
Özellikli sektörlerde düzenleyici/denetleyici/kurum/kuruluşların varlığı	Tüm işlemlerde TC kimlik numarasının kullanılmaması	Genç nüfus oranı	Tarım ve hizmet gibi sektörlerin izlenme ve denetleme zorluğu
Özellikli sektörlerde bandrol ve marker gibi	Yerel risk analizlerinin	Sosyal güvenlik	Toplanan vergilerin devlet tarafından etkin ve verimli

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, Ankara 2009, s. 38

uygulamalar	olmaması	reformu	kullanılmadığı algısı
Sosyal güvenlik kurumlarının birleşmesi ile norm birliğinin sağlanması	Küçük işletmelere dayalı üretim yapısı Fiziki altyapı sorunları Kayıt dışılığı özendirici uygulamalar	Tarım istihdamındaki çözülme Fonksiyonel yapıda GİB'in kurulmuş olması	Küreselleşme Makroekonomik istikrarın bozulması Dışsal şoklar

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, Ankara 2009, s. 39.

KDE, tüm ülkelerin ortak sorunu olmakla birlikte birçok ülke ve kuruluş tarafından mücadele edilmesi gereken bir alan olarak görülmektedir. Bu bağlamda KDE'yle etkin bir mücadelenin sağlanabilmesi için öncelikle ilgili kavramın oluşum nedenlerinin anlaşılması ve ekonomide yaratacağı sonuçların doğru bir şekilde yorumlanması gerekmektedir. KDE'nin çok yönlü bir olgu olması sosyal, hukuki, ahlaki, kültürel ve ekonomik faktörden etkilenmesine ve bu etki KDE'nin artış ve azalış eğilimi göstermesine neden olabilmektedir. Özellikle ekonomik etmenlerin, kayıt dışılığa yönlendirmede daha fazla etkiye sahip olduğu görülebilmektedir. Türkiye'de KDE ile mücadelede pek çok farklı politikalar uygulanmakla beraber kayıtlı ekonomiye geçişin sağlanması adına eylem planları gerçekleştirilmektedir. Belirtilen KDE ile mücadelede eylem planları ile ülkedeki toplumsal refah düzeyinin artırılması ve beraberinde adli gelir dağılımının ve ekonomik istikrarın sağlanması, makroekonomik göstergelerin iyileştirilerek haksız rekabetin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.¹² Bu çerçevede GİB'in sorumluluğunda Haziran 2008'de "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı" oluşturulmuştur. Oluşturulan eylem planı ile KDE'ye yönelik amaç ve hedefler belirlenmiştir. Belirlenen hedef ve amaçlar için 105 adet eylem planlanmıştır. GİB ile eş güdümlü olarak çalışacak kurumlar, eylemlerin yerine getirilmesi için uzmanlık alanlarına göre sorumlu tutulmaktadır. Bu amaç ve hedefler Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6: Amaç/ Hedef Tablosu

Amaçlar	Hedefler
---------	----------

¹² T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analiz Genel Müdürlüğü, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025)*, s.2.

Kayıtlılığın özendirilmesi	- Gönüllü uyumu arttırmak - Kayıt içi istihdam yaratma potansiyelini güçlendirmek
Denetim kapasitesini güçlendirilmesi ve yatırımların caydırıcılığının artırılması	- Denetim kapasitesini geliştirmek - Veri tabanı paylaşımı - Cezaların caydırıcılığını sağlamak
Kurumsal ve toplumsal mutabakatın sağlanması ve güçlendirilmesi	- Kurumsal işbirliği sağlamak, güçlendirmek ve devam ettirmek - Eğitim ve tanıtım yoluyla toplumsal mutabakatı sağlamak ve güçlendirmek

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*, Ankara 2009, s. 43.

Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergi toplanılması ve bu ekonomik büyüklüğün vergi, istihdam ve milli gelir boyutlarıyla anlaşılması için hazırlanan “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” 05.02.2009 tarih ve 27132 sayılı Resmi Gazetede 3 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayımlanmıştır. İlgili planın takibi GİB’e verilmiştir. 2008-2010 Eylem Planında yer alan eylemlere ilişkin gerçekleştirmeler ve iş birliği içerisinde olunan kurum ve kuruluşlardan gelen eylem önerilerinin değerlendirilmesi için “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013) Taslağı” hazırlanmıştır. Bu taslağın ardından Eylem Planı Ekonomi Koordinasyon Kurulunda görüşülerek son şeklini almıştır. Söz konusu Eylem Planında hazırlanan 47 eylem, gönüllü uyumun artırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, yaptırımların caydırıcılığının artırılması, veri tabanı paylaşımı, toplumsal farkındalığın artırılması gibi amaçların çerçevesinde belirlenmiştir.¹³

GİB’in yayınladığı Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı’nda (2014-2018) ise KDE’nin GSYH’ya oranının beş puan azaltılması ve tarım dışı sektörlerde kayıt dışı istihdam oranının beş puan azaltılması hedeflenmiştir. Türkiye’de KDE’nin GSYH’ya oranı 2014 için %26, 2015 %25, 2016 %24, 2017 %23 ve 2018 için %21,5 olarak hedeflenmiştir. Ancak Tablo 4’ te görüldüğü üzere KDE’nin

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)*, Ankara 2011.

GSYH'ya oranı 2014 için %27,2, 2015 %27, 2016 %26,8, 2017 %27,2 ve 2018 için %28,3 oranında gerçekleşmiştir.¹⁴

Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planının (2019-2021) 27.10.2018 tarihli ve 30578 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 256 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2019 yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programının “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı” başlığı yer alan 239. Tedbirde hazırlanması ön görülmüştür. Hazırlanan Eylem Planında 39 eylem, gönüllü uyum düzeyinin artırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, mevzuatın gözden geçirilmesi ve gerekli tedbirler alınarak düzenleme yapılması, kurumlar arası veri paylaşımının geliştirilmesi ve toplumun her kesimine yönelik farkındalığın artırılması gibi amaçların çerçevesinde belirlenmiştir.¹⁵

HMB'nin yayınladığı 2019-2023 Stratejik Planında ise KDE ile vergi denetimi yoluyla mücadele etmek hedefler arasında yer almaktadır. Bu hedef kapsamında öncelikle, risk analizi ve elektronik denetim kapasitesinin geliştirilmesi, vergi müfettişlerine verilen eğitim süresinin arttırılması ile ilgili düzenlemelerin yapılması ve elektronik denetim yöntemleriyle vergi incelemelerinde etkinliğin artırılması gibi düzenlemelerin yapılması planlanmaktadır. Ancak belirtilen stratejilerin gerçekleştirilmesinde bazı riskler bulunmaktadır. Bu riskler toplumda vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olması, bazı kamu kurumlarının veri paylaşımı konusunda isteksiz olması, kayıt dışılık oranının halen nispeten yüksek olması şeklinde sıralanmaktadır. İlgili hedefin gerçekleştirilmesinde VDK sorumlu birim olarak belirlenmiştir. GİB, Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), Ticaret Bakanlığı ve Adli makamlar işbirliği yapılacak birimler olarak belirlenmiştir.¹⁶

KDE'nin Türkiye üzerindeki olumsuz etkileri dikkate alındığında ilgili alana yönelik mücadelede etkinliğin sağlanması, belirleyici faktörlerin tespit edilmesine, buna uygun stratejilerin geliştirilmesine, teknik ve mevzuat alt yapısının tamamlanmasına bağlı olmaktadır. KDE'nin kontrol altına alınması; mali uyumun artırılması, bütçe

¹⁴ T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (2014-2018)*, Ankara 2015, s.2.

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)*, Ankara 2019.

¹⁶ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2019-2023 Stratejik Planı*, Ankara 2018, s. 63.

dengesinin sağlanması ve maliye politikalarının sürdürülebilirliği açısından önemli olmaktadır. Bu bağlamda Türkiye’de KDE’yle mücadele kapsamında dört farklı Eylem Planı hazırlanarak uygulanmıştır. Bu planlarla kayıt dışı faaliyetlerin yoğun olduğu alanlar tespit edilerek kontrol altına alınması amaçlanmıştır. 2022 yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı kapsamında, 2023-2025 Dönemi Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planının hazırlanması ön görülmüştür. İlgili Eylem Planının hazırlık, koordinasyon ve uygulanma süreçlerinin izlenmesi Risk Analizi Genel Müdürlüğüne (RAGM) bırakılmıştır. Hazırlanan eylem planında 44 eylem, KDE boyutunun ölçümü ve analiz çalışmaları, toplumsal farkındalık ve gönüllü uyum düzeyinin artırılması, kurumlara arası iş birliğinin ve veri paylaşımının geliştirilmesi, hukuki, idari ve teknik tedbirlerin alınması ve denetim kapasitesinin artırılması gibi bileşenler çerçevesinde belirlenmiştir. Bileşen olan KDE boyutunun ölçümü ve analiz çalışmaları ile KDE boyutunun ölçülmesine, vergi açığının hesaplanmasına ve elde edilen sonuçların analiz edilmesine, beraberinde “Mükellef Bilgi Anketi” uygulanarak KDE’nin boyutunun Türkiye dinamiklerine uygun yöntemlerle ölçülmesi amaçlanmaktadır. Diğer bir bileşen olan denetim kapasitesinin artırılması ile elektronik ortamlarda gerçekleştirilen kayıt dışı faaliyetlerin anlaşılması, vergi kayıp ve kaçığına zamanında müdahale edilebilmesi amacıyla var olan denetim mekanizmalarının günümüz şartlarına göre güncellenerek risk analizinin yapılması ve ilgili analizin değerlendirmesi ve denetimin yürütülmesi amaçlanmaktadır. Belirtilen Eylem Planı RAGM sorumluluğundadır. Fakat koordineli olarak çalışacağı kurum/kuruluşlar bulunmaktadır. İlgili kurum/kuruluşlar şu şekildedir:¹⁷

- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı
-Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
-Sosyal Güvenlik Kurumu
-Türkiye İş Kurumu
- Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı
-Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı

¹⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analiz Genel Müdürlüğü, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025)*, s. 4-5.

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- Hazine ve Maliye Bakanlığı
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü
- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü
- GİB
- Kamu İhale Kurumu
- Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı
- Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü
- Muhasebat Genel Müdürlüğü
- RAGM
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
- Türkiye İstatistik Kurumu
- VDK Başbakanlığı
- İçişleri Bakanlığı
- Emniyet Genel Müdürlüğü
- Kültür ve Turizm Bakanlığı
- Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- Telif Hakları Genel Müdürlüğü
- Milli Eğitim Bakanlığı
- Temel Eğitim Genel Müdürlüğü
- Ortaöğretim Genel Müdürlüğü
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
- Tarım ve Orman Bakanlığı
- Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı
- Ticaret Bakanlığı
- Esnaf, Sanatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü
- Gümrükler Genel Müdürlüğü
- Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü
- İç Ticaret Genel Müdürlüğü

-Ticaret Araştırmaları ve Risk Değerlendirme Genel M¼d¼rl¼ę¼

- Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı

-Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu

- Bankalararası Kart Merkezi (BKM)
- Kredi Kayıt B¼rosu (KKB)
- T¼rkiye Bankalar Birliği
- T¼rkiye Belediyeler Birliği (TBB)
- T¼rkiye Esnaf ve Sanatk¼rları Konfederasyonu (TESK)
- T¼rkiye Katılım Bankaları Birliği (TKBB)
- T¼rkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)
- T¼rkiye Ödeme ve Elektronik Para Kuruluşları Birliği (TÖDEB)
- T¼rkiye Serbest Muhasebeci Mali M¼řavirler ve Yeminli Mali M¼řavirler Odaları Birliği (T¼RMOB)
- Basın Yayın Kuruluşları

3.3. KAYIT DIşI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KDE'nin var olması ekonomik, sosyal ve k¼lt¼rel yaşamı zedelemekte ¼lkeyi ve toplumu ç¼kertme noktasına getirmektedir. Bu bağlamda KDE ahlaki değerleri aşındırmakta ve geleceğe dair yaşam standartlarını olumsuz y¼nde etkilemektedir. Dolayısıyla KDE'yi oluşturan veya genişleten unsurların ortadan kaldırılması KDE'yi önleyebilecektir (Dursun ve Dağcı, 2021, s. 43). Giderek artan KDE'nin riskleri göz ön¼ne alındığında bu sorunun ç¼zülebilmesi i¼in çeşitli önerilerde bulunulmakta ve bu çerçevede bazı düzenlemeler yapılmaktadır. Kamunun önemli kurum ve kuruluşlarının işbirliği ile KDE'nin nedenlerinin belirlenmesi ve KDE'nin boyutunun azaltılması i¼in alınacak önlemlerin belirlenmesi ama¼lanmaktadır. KDE kısa vadede istihdam ve yatırım a¼ısından bazı ge¼ici ve yanıltıcı avantajlar sağlasa da ¼lke çıkarları ve ekonomisi a¼ısından büyük olumsuzluklara neden olabilmektedir. Ekonominin yapısal bir parçası haline gelen ve mücadele etmesi giderek zorlaşan KDE'yi küç¼ltmek i¼in kısa vadeli tedbirler yerine orta ve uzun vadeli yapısal değişikliklere ihtiya¼ duyulmaktadır. Bu bağlamda, devletin kayıt dışılıkla mücadele etmeyi devlet politikası olarak benimsemesi, ilgili mücadele i¼in kalıcı çalışma grupları oluşturulması, stratejik

eylem planlarının hazırlanması ve istikrarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Ayrıca etkin bir izleme ve değerlendirme sisteminin kurulması, kayıtlı faaliyetlerin teşvik edilmesi, denetim kapasitesinin güçlendirilerek yaptırımların caydırıcılığının artırılması ve toplumda uzlaşmanın sağlanması ve güçlendirilmesi gerekmektedir (Karatay, 2009, s. 111).

KDE'nin azaltılması veya önlenmesi için çeşitli ve farklı önermeler bulunmaktadır. Bu önermelerin çıkış noktaları genel itibariyle vergi sistemi olmaktadır. Bu bağlamda KDE'nin önlenmesinde vergi sisteminde yapılan değişiklikler tek başına yeterli olamamaktadır. Fakat vergi sisteminde yapılan değişiklikler diğer alanlarda yapılacak olan değişikliklere yol gösterici nitelikte olabilmektedir (Gönnetlioğlu, 2010, s. 72).

KDE'nin önlenmesi için alınabilecek tedbirler aşağıda başlıklar şeklinde incelenecektir.

3.3.1. Kayıtlı Ekonomiye Geçiş Planlanmasının Güçlendirilmesi ve Hayata Geçirilmesi Gerekmetedir

KDE'yle mücadelede birçok yol ve yöntem izlenmektedir. İlgili konuda eylem planı hazırlanması Türkiye'de 2008-2010 yıllarını kapsayan KDE'yle Mücadele Stratejisi Eylem Planının hazırlanmasıyla gerçekleşmiştir. Bu planların uygulanabilirliğinin artırılması, mevcut durumun iyileştirilebilmesi için tüm kurum ve kuruluşların planlamaya dâhil edilmesi gerekmektedir. Fakat planların başarıyla uygulanabilmesi için planı uygulayan kurumların çabası dışında ilgili tüm kurumların, meslek kuruluşlarının ve mükelleflerin uygulamaya yaklaşımı da önemli olmaktadır (Doğan, 2022, s. 70).

Kayıtlı ekonomiye geçiş planlarının güçlendirilmesi ve hayata geçirilmesi için öncelikle siyasi iktidarın KDE ile mücadelede kararlı olması gerekmektedir. Ayrıca bu konuda siyasi iktidara toplumun da güvenmesi gerekmektedir. İktidarın oy maksimizasyonu için yanlış olduğu bilindiği halde bazı aksaklıkların üstüne bilinçli olarak gitmemesi, suç teşkil eden eylemlerin affını sağlaması, sürekli af çıkacak beklentisini oluşturarak kamu alacaklarının mükellefler tarafından ödenmesini

engellemesi gibi durumların meydana gelmesi siyasi iktidara güveni zedeleyebilmekte ve kararlılığının sorgulanmasına neden olabilmektedir. Bu bağlamda KDE ile mücadelede başarısızlık alınması söz konusu olabilecektir. Kayıtlı ekonomiye geçiş planının güçlendirilebilmesi için ayrıca toplumsal mutabakatın sağlanması gerekmektedir. Topluma Türk ekonomisinin içinde bulunduğu durum tüm şeffaflığıyla ve her kesimin anlayabileceği şekilde ifade edilmelidir. KDE'nin temelinde nelerin yattığı, ne gibi sorunların var olduğu ve bu sorunları nelerin tetiklediği çözümü için ne gibi önlemlerin alınabileceği topluma aktarılmalıdır. Ayrıca sistem bütünlüğünün sağlanması da kayıtlı ekonomiye geçişi güçlendirecektir. Yasama, Yürütme ve yargı fonksiyonlarının eşgüdüm içerisinde koordineli bir şekilde görev yapmaları gerekmektedir. Öncelikle bürokrasinin etkin kullanılabilmesi için sistemin sorunları ayırt edilmeli ve yasal düzenlemelerle sorunlar ortadan kaldırılmalıdır. Bu bağlamda belirtilen koşullar gerçekleştirilebildiğinde KDE'nin önlenebilmesi için tedbirler alınabilmektedir (Arısoy, 2003; akt. Ünal, 2014, s.96-98).

3.3.2. Enflasyon, İşsizlik ve Yoksullukla Mücadele Edilmelidir

KDE'ye neden olan enflasyon aynı zamanda KDE ile doğru orantılı olmaktadır. Enflasyondaki artış kayıt dışılığı, kayıt dışılıktaki artış ise enflasyonu etkilemektedir. Türkiye'de 1980'li yıllardan itibaren enflasyon oranının sürekli artması, kayıt dışılığın genişlemesine neden olmuştur. Bu bağlamda KDE'nin azaltılması için enflasyonu düşürmeye yönelik ekonomi politikalarının uygulanması gerekmektedir. Ayrıca bu politikalar KDE'nin payının azaltılması tedbirlerini de içerebilmelidir. 1980'li yıllarda enflasyonu düşürmeye yönelik alınan önlemler KDE'nin kapsamının genişlemesine neden olmuştur. Bu dönemde enflasyonu azaltmak için ekonomide tasarruf ve yatırımları arttırarak mal arzını arttırmak amaçlanmıştır. Bu bağlamda kayıt dışı fonların kayıtlı ekonomiye kazandırılması için bazı düzenlemeler yapılmıştır. Fakat yapılan düzenlemeler mal arzında beklenen artışı sağlamayarak KDE'nin payının artmasına neden olmuştur. 2005 yılında enflasyon oranı tek haneli rakamlara düşürülmüştür. Fakat izlenen politikalar kayıt dışılığın payının artmasına neden olmuştur. Bu bağlamda izlenen politikaların aynı zamanda KDE'ye sebep verecek politikalar olmamasına özen gösterilmesi gerekmektedir (Binbirkaya, 2006, s. 143).

Sosyal bir hukuk devleti olmanın gereği, toplumda sosyal refahın, adaletli ve adil gelir dağılımının sağlanmasıdır. Gelir dağılımının adaletli ve adil bir şekilde olması yoksul kesimin boyutunu azaltabilmektedir. Gelir dağılımındaki adaletsizlik düzeyini gösteren Gini kat sayısı, sıfır ile bir arasında bir sayı olarak ölçülmektedir. Bu sayının sıfıra yaklaşık bir değer alması gelir dağılımındaki eşitliği, bire yakın bir değer alması ise gelir dağılımındaki bozulmayı ifade etmektedir. Türkiye’de 2023 yılında TÜİK tarafından yayımlanan verilere göre, anket yılı 2022 olan ve 2021 yılı referans gösterilen Gini katsayısı bir önceki yıla oranla 0,014 puan artışla 0,415 olarak tahmin edilmiştir. Dolayısıyla Gini katsayısında meydana gelen artış gelir dağılımındaki bozulmanın arttığını gösterebilmektedir. Bu bağlamda meydana gelen gelir dağılımındaki adaletsizlik yoksulluk düzeyinin artışını meydana getirmektedir. Meydana gelen yoksulluk sebebiyle bireylerin KDE’ye yönelmeleri artmaktadır. KDE istihdam ve yoksulluğu hafifletici unsurlar taşıdığından gelir dağılımına olumlu yönde katkı da sağlayabilmektedir. Fakat önemli olan, en düşük gelire sahip bireylerin konumlarının iyileştirilebilmesi ve yoksulluğun mümkün oldukça en az düzeye indirilebilmesi için önlemlerin alınıp uygulanmasıdır. Devletin aldığı önlemlerin hayata geçirilip ve kararlıkla uygulanması vatandaşın devlete olan yaklaşımını ve bağlılığını da arttırabilecektir. Dolayısıyla devletin sunduğu hizmetlerden memnun olan bireyler vergiye karşı da uyumlu olacaklardır. Bu durum da vergisel tabanın genişlemesine neden olacaktır (Türkiye İstatistik Kurumu [TÜİK], 2023; Karatay, 2009, s. 121-122).

Enflasyon ve işsizlik hacminin küçültülmesi, gelir dağılımının iyileştirilip, yoksulluk oranının azaltılması KDE’nin boyutunun küçültülmesini sağlamaktadır. Fakat bu konularda kısa dönemde başarı elde edilememektedir. İlgili konuyla mücadelede uzun vadeli politikaların kararlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu konuların iyileştirilmesi KDE ile mücadelede olumlu sonuçları meydana getirecektir (Şahin, 2006, s. 216).

3.3.3. Vergi Oranları Düşürülmeli, Düşük Gelirli Vatandaş Üzerindeki Vergi Yüğü Azaltılmalı ve Vergi Yüğü Tabana Yayılmalıdır

KDE’nin ortaya çıkmasının temel nedenlerinden biri, yüksek vergi oranları nedeniyle mükelleflerin yüksek bir vergi yükü hissetmesidir. Yüksek vergi oranları ekonomik karar birimlerinin tüketim, tasarruf ve yatırım gibi kararlarını olumsuz yönde

etkilemektedir. Bu bağlamda mükellefin yüksek vergi ödemesi tüketime ve yatırıma yönlendirebileceği geliri azaltmaktadır. Tüketime yönlendirilebilecek gelirin azalması, tüketimin azalması ve beraberinde üretimin azalmasına neden olmaktadır. Üretimin azalması vergilendirilebilecek alanların azalmasına ve daha az vergi toplanmasına neden olmaktadır. Vergi geliri daha az olan hükümetlerin yeni vergiler çıkararak vergi açığını kapatma yoluna gitmesi ve vergi oranlarını yükseltmesi kısır bir döngüyü oluşturacaktır (Tecim, 2008, s. 149). Bu bağlamda devletlerin vergi artışlarının vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmayacak ve vergide ikame etkisi yaratmayacak oranda belirlemesi gerekmektedir. Vergi oranlarının kısa vadede düşürülmesi vergi kaybını ortaya çıkaracaktır. Fakat vergi oranları azaltılırken vergi tabanının da genişletilmesi çalışmalarının eş güdümlü yürütülmesi vergi kaybını önleyebilecektir (Karatay, 2009, s. 115).

Türkiye’de dolaysız vergi tahsilatının yeterli düzeyde olmaması hükümeti dolaylı vergilere yöneltebilmektedir. Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça fazladır. Bu bağlamda düşük gelirli vatandaşlar gelirlerinin büyük bir kısmını vergilere harcamaktadır. Bu durum vergi yükü dağılımının adaletli bir şekilde gerçekleşmediğini göstermektedir. Vergi kapasitesi daha yüksek kesimlere, vergi yükünün dağıtılmasında ağırlık verilmesi adaletli gelir dağılımını sağlayabilecektir. Gelir seviyesi yüksek olan bir mükellefin gelir seviyesi az olan bir mükellefle aynı vergi miktarını ödemesi vergilemede eşitlik ve mali güç ilkelerini zedelemektedir. Bu bağlamda daha basit, değişen ve gelişen ekonomik çerçeveye uyumlu bir gelir vergisi sistemine geçmek uygun olacaktır. Bu kapsamda; gelir vergisindeki dilim sayıları arttırılmalı, artan oranlı tarife tabi tutulan gelirin uzunluğu arttırılmalı, tarife de en alt basamak ve en üst basmakta yer alan düz oranlı vergilemeye giren gelir dilimi miktarları azaltılmalıdır. İlgili tarifenin dilim aralıkları ve oranlarının artma oranı az olmalıdır. Böylelikle yatay ve dikey adalet ilkelerine uygun vergileme de gerçekleştirilebilecektir (Ünal, 2014, s. 101).

Vergi tabanının genişletilmesi düşük gelirli vatandaş üzerindeki vergi yükünün azaltılması amacıyla gerçekleştirilmelidir. Bu bağlamda vergi tabanını genişletilmesinden önce var olan vergilerin üzerine indirimin uygulanması ve dolaylı yeni vergilerin uygulamaya konulması adaletsiz vergi yükü dağılımını ortaya

çıkartmaktadır. Bu nedenle, öyle vergi oranları belirlenmelidir ki, kayıt dışı faaliyetten bulunanların faaliyetlerini belgelendirdiklerinde karşılaştıkları vergi yükünün ürkütücü olmaması gerekmektedir. Vergi tabanını genişletecek vergi oranlarının uygulanması mükelleflere katlanabilecekleri vergi yükünü sağlayacaktır. İlgili amaçla Türkiye’de kişisel durumları dikkate almayan ve gelir dağılımında adaletsizliğe yol açan dolaylı vergiler olan Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) vb. vergilerin azaltılması gerekmektedir. Beraberinde gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergisi gibi gelir ve servet üzerinden alınan doğrudan vergilerin ağırlıklı olarak salınması gerekmektedir (Ünal, 2014, s. 104).

Vergi oranlarının azaltılması vergi tabanının genişletilmesi için yeterli olmamakla beraber yanında vergilendirilmeyen alanların (sektörlerin) vergilendirilmesi veya muafiyet ve istisnaların sınırlandırılması da gerekmektedir. Özellikle uygulanan vergi oranlarının yüksek olması istisnaları arttırmaktadır. Bu durumda vergi yükü istisna dışında kalan mükellefler üzerinde yük oluşturmaktadır (Sarılı, 2002, s. 46). Ayrıca bu durum verginin genellik ilkesini zedelemektedir. İlgili durum muafiyet ve istisnaların gerçekten yararlanacak kişiler dışındaki kişiler için var olması verginin mali güç ile orantılı olarak alınması ilkesini ve beraberinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasının gerçekleştirilemediğini göstermektedir.

3.3.4. Vergi İle İlgili Düzenlemeler Yasa İle Yapılmalı, Vergi Kanunları Anlaşılabilir ve Kolay Uygulanabilir Olmalıdır

Vergi mevzuatında sürekli olarak yapılan düzenleme ve uygulama farklılıkları, vergi uzmanları ve mükellefler arasında kafa karışıklığına neden olmaktadır. Bu durum vergi uyumu ve vergi bilinci kavramlarına zarar vermektedir. Dolayısıyla vergi sistemi sık sık değiştirilmemeli, ancak gerekli ve etkili olduğu görülmesi halinde değiştirilmelidir. Ayrıca ilgili durumların gerçekleştirilmesi vergi uyumunun artırılması içinde önem arz etmektedir (Karadağ, 2017, s. 87).

Vergi mevzuatının daha anlaşılır bir yapıya kavuşturulması uygulanabilirliği açısından önemlidir. Vergi kanunu dışında bulunan vergi ile ilgili hükümlerin vergi kanunda toparlanması ve yapılan değişikliklerin mükelleflerin anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılır bir biçimde ifade edilmesi gerekmektedir. İlgili hükümlerin açıklandığı

ve mükelleflerin bu hükümler hakkında bilgilendirilebileceği kitapçık veya broşürlerin hazırlanması hükümlerin uygulanabilirliğini olumlu yönde etkileyebilecektir. Ayrıca yürürlükte bulunan ve yürürlüğe konulması düşünülen kanunların gelecek hesaba katılarak gerçekçi, her zaman ihtiyaca cevap verebilecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu konuyla ilgili olarak 2007 yılında Türkiye’de Vergi İletişim Merkezi (VİMER) kurulmuştur. Vergiyle ilgili konularda mükellefin sorumluluk bilincini arttırmayı ve bu konuda mükellefe fayda sağlamayı öncelikli görev olarak benimsemektedir. Ayrıca ilgili iletişim merkezi vergi kayıp ve kaçağı konusunda ihbar almakta, borçlu mükellefleri bilinçlendirmekte ve sunulan elektronik hizmetler hakkında bilgileri de aktarmaktadır. VİMER, hizmetlerinin kapsamını genişletmek üzere çalışmalar planlamaktadır. Bu bağlamda GİB’in uyguladığı bu sistem daha geniş kitlelere ulaştırılarak mükelleflerin vergiler ile ilgili akıllarında bulunan belirsizliğin giderilmesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca GİB, VİMER’den ayrı olarak mevzuat değişikliklerinde ve yeni uygulamalarda seminerler düzenleyerek serbest mali müşavirler, meslek erbapları, odalar ve mükelleflerin katılımlarıyla seminerde, yeni uygulamaya yönelik soruları cevaplamakta ve beraberinde başkanlık bünyesinde yapılan çalışmalar hakkında bilgiler vermektedir (Binbirkaya, 2006, s. 155; Doğan, 2022, s. 61-62). GİB uyguladığı bu seminerlerin mükelleflere açık olması akıllarında bulunan belirsizliklerin giderilmesi açısından önemlidir. Fakat uygulanan seminerlerin daha fazla mükelleflere bildirilmesi ve ayrıca VİMER hakkında broşürlerin hazırlanıp geniş kitlelere böyle hizmetlerin var olduğu iletilmelidir. Dolayısıyla mükellefin yükümlü olduğu vergi ödevi hakkında ilgili iletişim merkezinden bilgi alması ve bu bilgi ışığında vergiye karşı uyumlu olması beklenmektedir.

Vergi yükümlülerinin çoğu zaman mağdur olmasına sebep olan başka bir unsur ise vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılmasıdır. Anayasanın 73/3. Maddesinde “...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Şeklinde verginin kanunilik ilkesi vurgulanmasına rağmen 73/4. Maddesi’nde “ vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” İbaresini yer almaktadır. Kanunda belirtilmediği halde Cumhurbaşkanına verilen bu yetki verginin kanunilik

ilkesini zedelemektedir. Ayrıca vergilerin yasa ile konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi keyfi ve takdiri uygulamaların da önüne geçilmesi adına önemlidir.

3.3.5. Kayıt Dışı Ekonomi'ye Karşı Halkın Bilinçlendirilmesi Gerekmemektedir

Schneider (2022), Türkiye'de KDE'nin AB ortalamasından fazla olduğunu ifade etmiştir. Türkiye'de KDE'nin boyutunun 2022 yılı için %32,94 boyutlarında olması arzu edilebilir bir durumu ifade etmemektedir. KDE'nin AB ortalamasının altına, mutlak suretle tek haneli rakamlara indirilmesi zorunlu olmaktadır. Fakat KDE'nin tek haneli rakamlara indirilmesi yalnızca kayıt içi faaliyetlerin özendirilmesiyle değil aynı zamanda bu konuda halkın bilinçlendirilmesiyle de gerçekleştirilebilecektir. İlgili konuda AB ortalamasına ulaşmak için çaba gösterilmemelidir. %17,30 oranında olan AB ortalaması bile sürdürülebilirlikten ve katlanılabilir olmaktan hayli uzak olmaktadır. İlgili oranların tek haneli rakamlara düşürülmesi katlanıla bilirlik açısından olumlu bir seviye oluşturabilmektedir. KDE'nin belirtildiği üzere inanılmaz zararları bulunmaktadır. Bu zararlar toplumu çökertme noktasına getirmekte ve ekonomik, sosyal ve kültürel yaşamı tahrip etmektedir. Çökme noktasına gelen bir toplumun ahlaki değerleri de aşınmaktadır. Ahlaki değerleri aşınmış bir toplum, bulunduğu zamanda olumsuz bir yaşam süreceği gibi geleceğe de olumsuz yaşamı sürükleyecektir. Bu bağlamda KDE'nin zararları konusunda her kesimin dikkate alabileceği, toplum fertlerinin bilinçaltına kazınacağı yöntemler geliştirilerek ilgili ekonominin zararları hakkında toplum bilinçlendirilmelidir. Türkiye'de bu konuda halkın bilinçlendirilmesinde en etkili yöntem aracı televizyondur. İlgili ekonominin zararları ile ilgili kısa metrajlı filimler çekilerek KDE'nin kötülüğü halkın bilincine yerleştirilebilir (Dursun ve Dağcı, 2021, s. 43-45).

3.3.6. Vergi Denetiminin Etkin Kullanılması Gerekmemektedir

Vergi denetiminin etkin hale getirilmesi, vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılması açısından önemli olmaktadır. İncelemeye tabii olacak mükelleflerin seçiminde ve incelenmesinde klasik yöntemler yerine, çağdaş ve objektif yöntemlerin yoğun olarak kullanıldığı bilgisayar teknolojilerine yatırımın artırılması gerekmektedir. Ayrıca çağdaş teknolojik imkânlar kullanılarak her mükellef için vergilendirme ile ilgili

bilgilerin yer aldığı veri tabanı oluşturulmalıdır. Oluşturulan veri tabanında mükellefin vergi ödemeleri ile ilgili aykırı bir gidişatın görülmesi, incelemenin başlıca o mükelleften başlatılarak yapılması sisteminin oturtulması gerekmektedir (Binbirkaya, 2006, s. 168).

Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi vergiye karşı oluşturulan dirençlerin zamanla azaltılması, etkili bir vergi denetimiyle ve mükelleflerin beyanlarının sürekli denetlenmesiyle gerçekleşebilecektir. Uygulanan denetim sonrası suç teşkil eden durumun var olması cezanın uygulanmasını gerektirmektedir. Vergi cezaları caydırıcı nitelikte olmalıdır. Ön görülen hapis cezaları ise para cezalarına çevrilmemeli ve ertelenebilir olmamalıdır. Ayrıca vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan uzlaşma müessesinin kaldırılması gibi faaliyetlerin gerçekleştirilmesi kayıt dışılığa yönelimi de azaltacaktır (Sarılı, 2002, s. 47).

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için; Denetçilerin hakları korunmalı ve özlük hakları düzeltilmelidir, denetim elemanlarının mesleki motivasyonları artırılmalıdır. Bunun için denetim sonucunda tespit ettikleri vergiye göre prim verilebilir. Vergi denetim birim özerk hale getirilerek dışarıdan etkilenmeyen özgür bir kurum olmalıdır. Denetim elaman sayısının artırılması gerekmektedir. Çünkü yeterli bir denetim elamanı sayısının olmaması bazı mükelleflerin denetlenmemesini sağlamaktadır. 2022 yılı için Türkiye’de incelenen mükellef sayısı 77.610’dur. Aktif vergi müfettişi sayısı ise 6081’dir. 2022 yılı için bakıldığında bir vergi müfettişine ortalama olarak 12 tane incelenebilecek mükellef düşmektedir. Bu bağlamda vergi müfettişinin ayda bir mükellefin incelemesini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu süre çoğunlukla yetersiz olmaktadır. Doğru bir denetimin yapılabilmesi için yeterli bir zamanın olması gerekmektedir. Ayrıca kısmi incelemenin bile en az 6 ayda tamamlanması gerektiği ışığında vergi müfettişinin bir ayda bir incelemeyi tamamlaması olanaklı olmamaktadır. Bu durum da denetimin etkinliğini önemli ölçüde etkilemektedir (VDK, 2022, s. 13; Önder, 2012, s. 74).

3.3.7. Devlete Güvenin ve Vergiye Karşı Uyumun Arttırılması Gerekmetedir

Mükellefte ödediği verginin boş yere harcandığı hissiyatının oluşması, vergiye karşı direnci tetiklemektedir. Bu direncin azaltılmasındaki en etkili yöntem devletin insanlar üzerinde olumlu bir izlenim bırakması olabilmektedir. Vergi görevini yerine getiren mükelleflerin genel itibariyle milli duygulara, devlete ve ülkeye güven duydukları belirtilebilir. Bu bağlamda devlete karşı güvenin azalması kayıt dışılığa yönelimi de arttırmaktadır. İlgili konuda güveni devlet, mükellefine sağlamalı ve bu güveni sarsmamalıdır. Dolayısıyla devletin kamu harcamalarını daha etkili bir şekilde yapması gerekmektedir (Mammadov, 2022, s. 70-71).

3.3.8. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumluluklarının Genişletilmesi Gerekmetedir

Kayıt dışı faaliyetlerin azaltılmasında, denetimin sıklıkla ve düzenli olarak yapılması yeterli olmamakla beraber muhasebe faaliyetlerinde de bu düzenin oluşturulması gerekmektedir. Serbest mali müşavirlik ve muhasebecilik bir üst düzey olan yeminli mali müşavirlik meslekleri, vergisel süreçte mükelleflerle vergi daireleri arasındaki ilişkinin kurulması gibi önemli görevler başta olmak üzere çeşitli görevler üstlenmektedirler. İlgili mesleklerle, meslek donanımı yeterli, mesleki bilinci gelişmiş, bilgili, tecrübeli ve yetkin insanların yetiştirilmesi ve yerleştirilmesi oldukça önemlidir. Özellikle muhasebecilik mesleğinde mükellefin baskısı üzerine muhasebe hesaplamalarında gerçeği yansıtmayacak şekilde giderlerin yüksek gösterilmesi veya kârın düşük gösterilmesi gibi hilelerin var olması politikalara veri girişini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu hilelerin yapılması politikaların etkinliğini de olumsuz yönde etkilemektedir. İlgili mesleği görev olarak yapacak bireylerin doğru ve güvenilir bilgileri içeren hesaplamaları yapmaları oldukça önemlidir. Bu konuda muhasebecilik hizmeti arz eden kişilerin mükelleflerle birlikte sorumlu tutulması hem mükelleflerin kayıt dışılığa yönelimlerinin kontrol altına alınması hem de ilgili görevi yapanların veri girişini olumsuz yönde etkileyecek girişimlerde bulunması açısından önemli olmaktadır (Doğan, 2022, s. 67-68).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de vergiler çoğunlukla mükelleflerin kendi matrahlarını beyan etmesiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla beyan edilen matrahın gerçeğe uygun yapılıp yapılmadığının teftiş edilmesi devletin olası vergi kaybının önüne geçilmesini de sağlamaktadır. Vergi denetimiyle, vergi mükelleflerinin vergi makamlarına beyan ettiği vergiye esas matrahın gerçeği yansıtip yansıtmadığının; diğer bir deyişle, eksik veya yanlış beyan durumunun olup olmadığı tespit edilmektedir. Vergi denetiminin başlıca amacı, vergi mükelleflerinin vergiyle ilgili beyanlarının vergi kanununda bulunan yasal hükümlere ne ölçüde uyduğunu tespit etmektir. Beraberinde vergi gelirlerindeki kaybın en az düzeylere indirilmesi mali amacını, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve meydana getirdiği enflasyonist etkilerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak ise ekonomik amacını oluştururken vergi kaçakçılığı ile gelir dağılımındaki adaletin bozulmaya uğramasıyla beraber sosyal refahın azalmasını engellemek sosyal amacını oluşturmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarında belirtilen hükümlere herkesin uymasını sağlamayı hukuki amaç olarak benimseyip ve bu amaç doğrultusunda vergi kanunlarına uyulup uyulmadığının kontrolünü yaparak devletin saygınlığını ve gücünü ortaya koymayı amaçlamıştır.

Türkiye’de vergi denetimi arama, bilgi toplama, yoklama ve vergi incelemesi olmak üzere dört yöntem şeklinde gerçekleştirilmektedir. Arama işlemi, VUK’un 142 ve 147. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeler çerçevesinde arama, vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığına dair emarelerin bulunması veya ihbarın olması durumlarında yapılmaktadır. Aramanın yapılabilmesi için; vergi incelemesinde yetkili olanların arama yapmayı uygun görmesi ve bu durumu gerekçeli bir yazı ile sulh yargısına bildirmesi gerekmektedir. Yoklama işlemi, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin yoklanması olarak ifade edilmektedir. Mükellefin iş yerinde ödeme kaydedici cihazı bulundurup bulundurmadığının bu cihazı usulüne uygun kullanıp kullanmadığının veya tutulması zorunlu olan defter ve belgeleri bulundurup bulundurmadığının tespit edilmesine yönelik işlemler olarak ifade edilmektedir. VUK’un 127. Maddesinde yoklama işleminde maksat “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” şeklinde belirtilmiştir. HMB’nin ve vergi incelemesinde yetkili kişilerin bilgi isteme

hakkı bulunmaktadır. İlgili konuda kamu idare ve müesseselerinden, mükellef veya mükelleflerle muamele içerisinde olan gerçek veya tüzel kişilerden bilgi istenilebilir. Bu bilgiyi gerçek veya tüzel kişiler vermekle yükümlü olabilmektedirler. Bilgi verme işlemi yazılı veya sözlü olarak gerçekleştirilebilmektedir. Vergi denetiminde birçok yöntem bulunmakla beraber en önemli ve kapsamlı yöntem olarak vergi incelemesi ön plana çıkmaktadır. VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı "...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır." Şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda vergi incelemesi, mükelleflerin ödeyecekleri gerçek vergi miktarını tespit etmeyi amaçlamaktadır.

Günümüzde vergi denetimi yapmaya yetkili kuruluş olarak VDKB ve GİB bulunmaktadır. 10.07.2011 tarihli 27990 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetimi yapmaya yetkili kuruluşlardan bazılarının bu yetkisi alınmıştır. Bunlar; MTK, HUK, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı (GKB) ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'dır (VDBB). Yetkisi alınan kurumlarda vergi inceleme yetkisi olanlar "vergi müfettişi" unvanı ile tek çatı altında toplanarak VDK'ya bağlanmıştır. 2011 tarihinde VDK'nın kurulmasıyla vergi incelemesinde çok başlılığın önlenmesi, uzmanlaşmanın sağlanması ve HMB'nin denetim ihtiyacının karşılanması öncelikli amaçlar olarak benimsenmiştir. VDK'nın temel öncelikleri; vergi denetiminin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak ve bu vasıta ile kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklarla mücadele etmektir. GİB'in temel amaçları ise; gelir politikasını adil ve tarafsız şekilde uygulamak, vergi ve benzeri gelirlerin en az maliyetle toplanmasını sağlamak, vergiye gönüllü uyumu sağlamak, mükellef haklarına saygı göstererek mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmesi için tedbirler almak olarak sıralanabilir.

KDE'yi dar anlamda, devletin koyduğu yasal standartların çerçevesini aşan, resmi mal veya hizmet üretimi ve satışı kayıtlarında yer almayan faaliyetler olarak tanımlamak olanaklıdır. Bu faaliyetlerin kayıt altına alınmamasının birçok sebebi bulunmakla beraber başlıca sebebi gelirin elde edilmesi oluşturmaktadır. Dünyada ve Türkiye'de görülen kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının en önemli ekonomik nedeni insan ihtiyaçlarının sınırsız olması ve bu ihtiyaçları karşılamak için kaynakların sınırlı olmasıdır. Ayrıca gelir elde eden bireyin gelirinden devlete vergi ödemesi

refahının azalmasına sebep vereceğinden dolayı refahının azalmaması adına doğrudan veya dolaylı olarak kayıt dışılığa yönelebilmektedir.

Kayıt dışı faaliyetlerin özelliklerine baktığımızda yasalara ve ahlaki normlara aykırı olarak gerçekleştiğini ifade edebilmekteyiz. Beraberinde gerçekleştirilen faaliyetlerin milli hesaplamalara yansıtılmaması, faaliyetlerin parasal değerlerinin olmaması, faaliyetlerin gizlenerek beyan edilmemesi gibi etmenler KDE'nin istatistiksel olarak ölçülememe özelliğini de göstermektedir.

Kayıt dışı faaliyetlerin unsurlarına baktığımızda; yeraltı ekonomisi, adından da anlaşılacağı üzere faaliyetin yasaya uygun olarak yapılmaması değil faaliyetin kendisinin yasak olmasını içermektedir. Devlet tarafından sağlık, güvenlik vb. sebeplerden ötürü üretilmesi veya pazarlanması yasaklanmış malların üretilip pazarlanmasını oluşturan faaliyetlerdir. Yarı kayıtlı ekonomi, kanunen yasak olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin kayıt dışı tutulduğu ekonomidir. Bu ekonomide vergi mükellefleri kendi aralarında ikiye ayrılmaktadırlar. Birincisi, mükellefin muafiyet ve istisna içeren faaliyetlerde bulanarak gelirini yasal yoldan kayıt dışı bırakması iken ikincisi, faaliyetinin yasal olup vergi idaresi bilgisinden gelirlerinin bir kısmını veya tamamını kayıt dışı tutmasıdır. Kayıtlara hiç girmeyen ekonomi ise, vergi idaresine kayıtlı olmayan mükelleflerin gerçekleştirildiği faaliyetlerden elde ettikleri gelirler kayıt dışı tutmasıdır. Dolayısıyla mükelleflerin bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirler vergilendirilememektedir. Hemen hemen her sektörde kayıt dışı bırakılan faaliyetler bulunabilmekteyken; denetlenmesi güç olan sektörlerde faaliyetler daha kolay kayıt dışı bırakılabilmektedir.

KDE'nin oluşumunda birçok neden bulunmaktadır. Bu nedenlerin bilinmesi KDE'nin büyüklüğünün tespit edilmesi ve asgari düzeye indirilebilmesi için önem taşımaktadır. Ülkedeki ekonomik büyümenin nüfus artış oranlarının gerisinde seyretmesi, göçün ve nüfusun artarak kentleşmeye sebebiyet vermesi ve beraberinde vasıfsız işgücü/emek sahiplerinin daha az ücretle çalışmaya razı gelmesi, devlet kurumlarında çalışan bireylerin yolsuzluk ve rüşveti kendilerine bir yol görmesi kayıt dışılığın sosyal ve toplumsal sebeplerini oluştururken; oy maksimizasyonu için siyasi iktidarın kayıt dışılığa sebebiyet verecek politikalara hoş görüyle bakması siyasi nedenlerini oluşturmaktadır. Ülkede krizin baş göstermesi, enflasyonun yüksek

oranlarda gerçekleşmesi, ağır vergi yükü ve vergi oranlarının yüksek olması, vergilemede belirsizliğin olması, gelir dağılımında adaletsizliğin gerçekleşmesi ise kayıt dışılığın başlıca ekonomik ve mali nedenlerini oluşturmaktadır. Bir ülkedeki vergi mevzuatı ülkenin ekonomik, mali ve sosyal ihtiyaçlarına cevap vermiyorsa, mükellefler tarafından anlaşılması güçse, sürekli değiştirilme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı yapıda değilse bu mevzuat özellikleri kayıt dışılığa eğilimi arttırmaktadır. Kayıt dışılığın başlıca sebebi de vergi denetiminin yetersizliği olmaktadır. Denetlenme olasılığının düşük olduğunu düşünen mükellef vergi kaçırmaya daha çok meyilli olabilmektedir. Beyan esasının uygulandığı Türkiye’de beyanların doğruluğunun tespiti için yeterli elemanın olmaması da bu durumu etkilemektedir. Türkiye’de toplamda vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları için 15.238 kişilik kadronun açıldığı ve bu kadronun neredeyse %51’nin boş olduğu ifade edilmiştir. 2022 yılında Türkiye’de toplam mükellef sayısı 6.921.593 tür. Dolayısıyla müfettiş başına 929 mükellef düşmektedir. Bu durumda Türkiye’de etkin bir vergi denetiminin yapılabilmesi için yeterli elemanın olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Kayıt dışılığın önlenmesi açısından denetimin etkin olması ve bu denetimi gerçekleştirecek olan elemanlarının sayıca yeterli olması gerekmektedir.

KDE’nin ortaya çıkardığı etkilere baktığımızda, olumlu etkisi olarak rekabet gücünü arttırdığını belirtebiliriz. Kayıt dış faaliyetlerde vergi, prim ve benzeri kamusal yükümlülüklerin olmaması üretimin az maliyetle gerçekleştirilip satışın düşük ücretle gerçekleştirilmesine sebep olarak rekabeti arttırmaktadır. Olumsuz etkilerine baktığımızda, en belirgin olumsuz etkisinin ekonomik politikaların oluşturulma sürecinde olduğunu belirtebiliriz. KDE’nin var olması makroekonomik göstergelerin büyüklükleri hakkında doğru bilgilerin sağlanmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum da oluşturulacak ekonomik politikaların etkisini azaltabilecektir. Vergi tahsilatının azalması ve beraberinde bütçe açıklarının borçlanmayla kapatılması, gelir dağılımı adaletsizliğin ortaya çıkması, kayıt dışı istihdamı ortaya çıkarması ve ülkenin kredibilitesini düşürmesi KDE’nin diğer olumsuz etkileridir.

Belirttiğimiz üzere KDE’nin boyutunun ölçülmesi ülkelerin uygulayabilecekleri ekonomik politikaların etkili olması adına büyük önem arz etmektedir. Kayıt dışı gerçekleşen faaliyetlerin sınırının olmaması bu boyutun ölçülmesini zorlaştırmaktadır.

Tam olarak ölçülemeyen KDE'nin büyüklüğü için çeşitli yöntemler geliştirilerek büyüklük tahmin edilmeye çalışılmıştır. Bu yöntemlerin kendilerine göre avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Bazı yöntemler detaylı bilgi vererek avantaj sağlarken, kapsadığı alanın sınırlı olması ve maliyetli olması açısından dezavantaj içermektedir. Türkiye'de kayıt dışılığın tahmini için farklı yöntemler ve farklı yıllar baz alınarak çeşitli tahminler yapılmıştır. Yapılan tahminlere göre Türkiye'de KDE % 0 ile % 121,73 arasında değişiklik göstermiştir. Yöntemlerin KDE hakkında net bilgi vermesi kayıt dışı faaliyetlerin gizlenmesi ve faaliyetlerin çok boyutlu olması gibi nedenlerle olanaksız olmaktadır. İlgili sonuçların farklı olmasına analizi yapılan yıllardaki yaşanan ekonomik dengesizlikler, yeterli veri setlerinin toparlanamaması gibi nedenler gerekçe olarak gösterilebilmektedir. Türkiye'de KDE'nin tahmini farklı araştırmacılar tarafından 2010-2018 yıllarını kapsayan ve aynı yöntemle yapılan analizde ortalama % 6 ve % 29,51 olarak tahmin edilmiştir. Yüzdesel makasın bu kadar açık olması ilgili ekonominin ölçümünün zorluğunu ve yapılan ölçümlerinde güvenilirliğini sorgulatmaktadır.

Türkiye'de KDE'nin azaltılması için GİB tarafından 2008-2010, 2011-2013, 2014-2018 ve 2019-2021 yıllarını kapsayacak şekilde Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planları hazırlanmıştır. Ayrıca 2019-2023 yıllarını kapsayacak şekilde de HMB Stratejik Planında vergi denetimi aracılığıyla KDE ile mücadele etmek hedef olarak belirlenmiştir. 2022 yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı kapsamında, 2023-2025 Dönemi Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planının hazırlanması da ön görülmüştür. Belirtilen plan doğrultusunda KDE boyutu ölçülerek analizinin yapılması, topluma kayıt dışılığın farkındalığının aşılması ve gönüllü uyum düzeyinin artırılması, kurumlara arası iş birliğinin sağlanması ve veri paylaşımının geliştirilmesi, hukuki, idari ve teknik tedbirlerin alınması ve vergi denetim kapasitesinin artırılması gibi bileşenler belirlenmiştir. KDE ile mücadelede istikrarlı ve sürekli olunması gerekmektedir. Aksi durumda alınan tedbirler gerçekleştirilmesi gereken eylemler geçerliliğini yitirmektedir. KDE kısa vadede istihdama ve yatırıma yönelik avantajlar yaratsa da geçici olabilmektedirler. Bunun için, alınan tedbirlerin kısa vadeli değil uzun vadede sürdürülebilir olması gerekmektedir.

Araştırmalar sonucunda edinilen verilere göre KDE'nin nlenmesine yönelik öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Kayıtlı ekonomiye geçiş planlarının güçlendirilmesi gerekmektedir. Bunun için siyasi iktidarın ilgili konuda mücadele etmek için kararlı ve sürekli olması gerekmektedir. Oy maksimizasyonu için seçim öncesinden af çıkartarak gelir dağılımında adaletsizliği meydana getirmemesi gerekmektedir. Bulunulan durumu tüm şeffaflığıyla ve her kesimin anlayabileceği şekilde topuma ifade etmesi gerekmektedir.
- KDE'nin azaltılması için enflasyonu düşürmeye yönelik ekonomi politikalarının uygulanması gerekmektedir. Ayrıca bu politikalar KDE'nin payının azaltılması tedbirlerini de ierebilmelidir. Aksi durumda enflasyon tek haneli rakamlara düşse bile kayıt dışılığın nlenmesine yönelik tedbirlerin alınmaması kayıt dışılığın payını arttırabilmektedir.
- Devletlerin vergi artışlarının vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmayacak ve vergide ikame etkisi yaratmayacak oranda belirlemesi gerekmektedir.
- Vergi yükü dağılımının adaletli bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunun için; gelir vergisindeki dilim sayıları arttırılmalı, en alt basamak ve en üst basamaktaki düz oranlı vergilemeye giren gelir dilimi miktarları azaltılmalı ve kendi içerisinde farklı oranlarda vergilendirilmelidir.
- Vergilemede adalet ilkesini dikkate almayan dolaylı vergilerin payının düşürülmesi gerekmektedir.
- Muafiyet ve istisnaların yaygınlığının azaltılması gerekmektedir. Muafiyet ve istisnaların gerçekten yararlanacak kişiler dışındaki kişiler için var olması verginin genellik ilkesini, mali güç ile orantılı olarak alınması ilkesini ve beraberinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasının gerçekleştirilemediğini gösterebilmektedir.
- KDE'nin zararları konusunda her kesimin dikkate alabileceği, toplum fertlerinin bilinçaltına kazınacağı yöntemler geliştirilerek ilgili ekonominin zararları hakkında toplum bilinçlendirilmelidir.
- Devletin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi için KDE ile mücadele etmesi gerekmektedir. Bunun için vergi denetimi

başvurulabilecek bir araç niteliğindedir. Bu süreçte vergi denetim mekanizmasının etkinliği olabildikçe önemlidir. İlgili mekanizmanın etkinliğinin artırılması adına; Denetçilerin özlük hakları düzeltilmeli, mesleki motivasyonları artırılmalıdır. Ayrıca denetim elaman sayısının nitelik ve nicelik açısından artırılması gerekmektedir. Çünkü yeterli bir denetim elamanı sayısının olmaması bazı mükelleflerin denetlenmemesini sağlamaktadır. 2022 yılı için Türkiye’de incelenen mükellef sayısı 77.610’dur. Aktif vergi müfettişi sayısı ise 6081’dir. 2022 yılı için bakıldığında bir vergi müfettişine ortalama olarak 12 tane incelenebilecek mükellef düşmektedir. Bu bağlamda vergi müfettişinin ayda bir mükellefin incelemesini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu süre çoğunlukla yetersiz olmaktadır. Doğru bir denetimin yapılabilmesi için yeterli bir zamanın olması gerekmektedir. Ayrıca kısmi incelemenin bile en az 6 ayda tamamlanması gerektiği ışığında vergi müfettişinin bir ayda bir incelemeyi tamamlaması denetimin etkinliğini düşürmektedir.

- Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için ayrıca VDK’nın dışarıdan etkilenmeyen özerk bir kurul olması gerekmektedir.
- Kamu harcamalarında kullanılacak finansmanının artırılması ve vergilendirilmeyen alanların kayıtlı ekonomiye alınması için vergi mevzuatının düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda kamu gelirlerinde artış sağlanacak ve daha önceki vergilendirilen alandaki vergi baskısı azalacaktır. Bu durum da kayıt dışılığın azalmasına neden olabilecektir.
- Bazı araştırmacılara göre çoğu ülkeyi etkisi altına alan Covid 19 pandemisi nakit ekonomide durgunluk yaratarak kayıt dışılıkta bir nebze de olsa azalmanın meydana geldiğini belirtmiştir. Bu sebepten kaynaklı ödeme işlemlerinde işlem hacminin takip edilebileceği kart tabanlı ödeme sistemlerinin kullanımı artırılmalıdır.
- Kayıt dışı istihdamın oluşmasına sebep olan işsizlikte işverenler için vergi indirimi, sosyal sigorta prim desteği, doğrudan ücret destekleri devlet tarafından sağlanmalıdır. Bu bağlamda işverenler üzerindeki iş gücü maliyetlerinin düşürülmesi kayıt dışı istihdamın payını azaltacaktır.

- Bilinçli vergi mükelleflerinin vergiye karşı davranışlarını belirleyen faktörler olan bireysel ve çevresel faktörler göz önünde bulundurularak bilinçli mükellef sayıları arttırılmalıdır.
- Kamu kurumlarının bilgisi dışında gerçekleşen, kayıt altına alınması zor olan sektörlerin belirlenip ve ilgili sektörlerle yönelik çözüm ve tedbir önerileri geliştirilerek uygulanmalıdır. Başta bu geliştirme tarım sektörü üzerinde yapılmalıdır.
- Vergi kanunu dışında bulunan vergi ile ilgili hükümlerin vergi kanunda toparlanması ve mevzuatta bulunan hükümlerde yapılan değişikliklerin gelecek hesaba katılarak gerçekçi, her zaman ihtiyaca cevap verebilecek şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu düzenlemeler mükelleflerin anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılır bir biçimde olmalıdır.
- Vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılmasında bilgi iletişim teknolojilerinin kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.
- Kayıt dışı ekonominin var olması makroekonomik göstergelerin gerçek verileri yansıtmamasını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum da devlet tarafından hedeflenen politikaların gerçekleştirilmesini güçleştirmektedir. Bu bağlamda kayıt dışılıkla ivedilikle mücadele edilmeli ve ilgili mücadele devlet politikası olarak benimsenmelidir.

KDE'nin ülkeden tamamen kaldırılması söz konusu değildir. Bu alanda yapılan çalışmalar ise KDE'nin azaltılması ve ülke içerisinde sorun teşkil etmeyecek seviyeye indirilmesi üzerine uygulanmaktadır. Bunun için vergi denetimi kayıt dışılığa yönelimin azaltılmasında büyük öneme sahiptir. Vergi denetimi mekanizmasındaki sorunların düzenlenmesi ve etkinliğinin arttırılması üzerine çalışmaların yapılması, kamu harcamalarının finansmanı için yeterli gelirin toparlanması için önemlidir. Bu bağlamda gelir dağılımında adalet ve ülkede ekonomik istikrar sağlanabilecektir.

KAYNAKLAR

- Akbal, G. (2020). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*. Ekin Kitabevi.
- Akça, E. E., ve Bal, H. (2018). Ekonometrik Yaklaşım Yoluyla Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11(1): 685-708.
- Akkaya, H. (2017). *İşletmelerde Vergi Denetimi Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Bir Türkiye Uygulaması*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altınbaş, İ. (2019). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri, Boyutları ve Yarattığı Sorunlar-Seçilmiş Dünya Ülkeleri İle Karşılaştırılması*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aslan Öztürk, N. (2007). *1990 Sonrası Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önleyici Etkisi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydoğar, M. (2020). *Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakır, M. (2003). *Denetim: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli* (5. Baskı). Akademisyen Yayınevi.
- Baldemir, E., Gökalp, M.F., ve Avcı, M. (2005). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin MIMIC Model İle Tahminlenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 10(2): 231-243.

- Bayraklı, H. H., ve Sarısoy, T. (2021). Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı. *Vergi Raporu*. 257: 11-31.
- Bayram, M. (2020). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilen, A., ve Börekçi Şahan, H. (2023). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutunun Parasal(Sabit) Oran ve Hareketli Ortamalar Yöntemi İle Ölçülmesi. *Ekonomi, Politika ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 8(1): 163-182.
- Binbirkaya, İ. (2006). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S., ve Bozdoğan, D. (2013). Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*. 2(4): 0-0.
- Can, İ., Şengöz, Y., ve Aydın, F. (2014). *Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi* (1. Baskı). TÜRMOB Yayınları.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çavdar, F. (2016). *Şeçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler IşığındaTürkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar,Çözümler ve Yaklaşımlar*. [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 21:127-140. 10.26468/trakyasobed.452076.
- Çetintaş, H., ve Vergil, H. (2003). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 4(1):15-30.
- Demir, M., Ülker, Y., ve Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesiİktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(5): 82-104.

- Demirgil, B. (2011). *Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (t.y). Nisan 18, 2023 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı: <https://www.sbb.gov.tr/> Özel İhtisas Komisyonu Raporlar adresinden alındı.
- Dinçer, B. (2007). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, E. (2022). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelenin Etkinliği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Dumlupınar, S. (2015). *Vergi Denetimlerinin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dursun, H. Dağcı, A. (2021). Kayıt Dışı Ekonomiye Karşı Halkın Bilinçlendirilmesi Bağlamında Alınması Gereken Önlemler. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(2): 35-48.
- Ecemiş, A. (2013). *Kayıt Dışı Mücadelede Vergi Aflarının Etkinliği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ekodialog. Com (t.y). Nisan 19, 2023 tarihinde <https://www.ekodialog.com/yeralti-ekonomisi/yer-alti-ekonomisi-mafya-nedir.html> adresinden alındı.
- Eksik, S. (2022). *Vergi Kültürü ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: Türkiye Örneği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Erdoğan, Z. (2016). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeleye Yönelik İzlenen Politikalar ve Çözüm Önerileri. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 16(4): 3,9-52. DOI10.18037/ausbd.415594.
- Erkuş, H., ve Karagöz, K. (2009). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*. 156: 126-140.
- Eyidemi, H. (1996). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Ekonominin Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Frey, B.S., ve Schneider, F. (2000). Informal and Underground Economy. *International Encyclopedia of Social and Behavioral Science*. Bd. 12 Economics, Amsterdam: Elsevier Science Publishing Company.
- Gelen, Ş. (2015). *Vergi Denetimde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (t.y). Haziran 26, 2023 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem-planı> Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013) adresinden alındı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (t.y). Haziran 27, 2023 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem-planı> Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Planı (2019-2021) adresinden alındı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (t.y). Mayıs 7, 2023 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem/-planı> Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010) adresinden alındı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y). Aralık 23, 2022 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi> adresinden alındı.

- Gez, H. (2011). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Giray, F. (2014). *Maliye Tarihi* (5. Baskı). Ekin Yayınevi.
- Göde, B. (2021). Türkiye Tarihinde Vergi Afları ve Vergi Aflarının Vergi Gayreti Üzerine Etkileri. *Fiscaoeconomia*. 5(3): 824-844. Doi:10.25295/fsecon.911829.
- Gönnetlioğlu, H. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi: Nedenleri, Boyutlar ve Türkiye Örneği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gülcemal, M. (2019). *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Vergi Denetiminin Etkisi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güler, H., ve Toparlak, E. (2018). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması. *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 11: 209-220. DOI:10.25287/ohuiibf.356041.
- Gümüş, T. (2000). Dışsallık ve Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme. *G.Ü. İ. İ. B. F. Dergisi*. 3: 63-70.
- Güner, Y. E. (2014). *Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güredin, E. (1994). *Denetim*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Hastürk, M. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Hepaksaz, E., ve Avcı , O. (2021). Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 22 (2): 248-274. 10.37880/cumuiibf.959723.
- Hesap Uzmanları Deneği (HUD). (2013). *Denetim İlke ve Esasları* (Cilt 1). (5. Baskı) İstanbul: Acar Basım ve Cilt San. Tic.A.Ş.
- Hiçyorulmaz, E., ve Akdoğan, H. (2021). Vergi Affına Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısı: Çorum İli Uygulaması. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*. 12(3): 890-913.
- İlgin, Y. (1999). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları*. [Uzmanlık Tezi]. İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Proje, Yatırımlar Değerlendirme ve Analiz Dairesi.
- Işık, N., ve Acar, M. (2003). Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21: 117-136.
- Karadağ, U. (2017). *Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu ve Türkiye İncelemesi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakuş Büyükben, N. (2018). *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu:Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karatay, Ö. (2009). *Kayıt Dışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri ve Toplumsal Maliyeti*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaynar Bilgin, H. (2018). Laffer Eğrisi İçin Uygulamalı Bir Analiz: Türkiye Örneği. *ARHUSS*. 1(2): 84-99.

- Keleş, H. (2006). Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar. E. Karaarslan (Ed.) *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*. (1. Baskı, s.255-270). Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- Kıldış, Y. (2000). Kayıt Dışı Ekonomi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2 (2): 1-27.
- Korkmaz, M. (2014). *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lemieux, P. (2007). The Underground Economy; Causes, Extent, Approaches. Montreal Economic Insitute.
- Maliye Müfettişleri Derneği. (tarih yok). Kasım 21, 2022 tarihinde <https://www.mmd.org.tr/maliye-teftis-kurulu/tarihce> adresinden alındı.
- Mammadov, T. (2022). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Etkinliği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Medina, L., ve Schneider, F. (2018). Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? (*IMF Working Paper*). <https://www.imf.org/external/error.htm?URL=https://www.imf.org/papers/w2018/017>.
- Merter, M. E. (2004). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Modugu, K. P., ve Anyaduba, J. O. (2014). Impact Of Tax Audit On Tax Compliance In Nigeria. *Intarnational Journal Of Business and Social Science*. 5(9): 207-215.
- Munis, R. (2018). *Kayıt Dışı Ekonomi: Ekonomik Etkileri ve Vergi Ahlakı Boyutu*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Şırnak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Mutlu, E. (2017). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Nedenleri, Bu yönde Yapılan Programlar ve Getirilen Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*. 346: 77-84.
- Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *AÜHFD*. 61(4): 1307-1336.
- OECD. (2006). 10 19, 2022 tarihinde Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, Centre For Tax Policy And Administration: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/37589900.pdf> adresinden a.
- Oğuztürk, B.S., ve Ünal, E. K. (2017). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 28: 325-336.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar/Çözüm Öneriler*. Gazi Kitabevi.
- Önder, M. (2012). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Uluslararası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri*. [Maliye Uzman Yeterlilik Tezi]. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- Pehlivan, O.(2013). *Kamu Maliyesi*. Murathan Yayınevi.
- Sabankaya, M. (2019). Vergi Kaçakçılığının Etkilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Olan Eğilimler Açısından İncelenmesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 6: 160-166.
- Sağlam, İ. (2015). *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sandalcı, U. (2019). Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 36: 301-317.
- Sarılı, M. A. (2002). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi*. 41: 32-50.

- Savaşan, F. (2004). *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu* (ss.56-82), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya, Türkiye.
- Schneider, F ., ve Bajada, C. (2003). The Size and Development of the Shadow Economies in the Asia-Pacific. *Johannes Kepler University*. Working Paper No: 0301. Linz- Auhof, Austria.
- Schneider, F. (2022). New COVID Related Results For Estimating The Shadow Economy in The Global Economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*. 19: 299-313. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10368-022-00537-6>.
- Schneider, F., ve Buehn, A. (2016). Estimating The Size Of The Shadow Economy: Methods, Problems and Open Questions (IZA Discussion Paper No. 9820). <https://docs.iza.org/dp9820.pdf>.
- Schnider, F., ve Enste, D. H. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Cansequences. *Journal Of Economic Literature*. 38: 77-114.
- Selman, F.(2007). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutu*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sugözü, İ.H. (2010). Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği). *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.10 (19): 171-193.
- Şahin, A. (2006). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi - Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şahin, A. (2022). *Türkiye'de Yeni Vergi Denetim Sisteminin Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadeledeki Etkilerinin Değerlendirilmesi*. [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analiz Genel Müdürlüğü (t.y). Temmuz 1, 2023 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem-planı> Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025) adresinden alındı.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (t.y). Temmuz 1, 2023 tarihinde https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Onuncu_Kalkinma_Plani-2014-2018.pdf adresinden alındı.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (t.y.). Mayıs 18, 2022 tarihinde Vergi Denetim Kurulu: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> adresinden alındı

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (t.y.). Mayıs 18, 2022 tarihinde Vergi Denetim Kurulu: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> adresinden alındı

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (t.y.). Haziran 6, 2023 tarihinde Vergi Denetim Kurulu: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> adresinden alındı

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (t.y). Temmuz 1, 2023 tarihinde https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/12/Hazine_ve_Maliye_Bakanligi_2019-2023_Stratejik_Planı.pdf adresinden alındı.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (t.y.). Kasım 19, 2022 tarihinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı: <https://vdk.hmb.gov.tr/> adresinden alındı.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (t.y). Mayıs 18, 2022 tarihinde Vergi Denetim Kurulu: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> adresinden alındı.

Tecim, B. A. H. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tekece, N. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi-Ölçülmesi-Türkiye'deki Boyutları ve Sonuçları*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekin, F., ve Çelikkaya, A. (2011). *Vergi Denetimi* (3. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Tekin, F., ve Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi* (8. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Topcu, H. İ. (2005). *Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Turgut, M. (2015). Unrecorded Economy and Audit. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 14 (55): 32-44.
- Türk Dil Kurumu (t.y). Denetleme. *Türkçe Güncel Sözlük* içinde.11.10.2021 tarihinde erişildi, <https://sozluk.gov.tr/>.
- Türk Dil Kurumu (t.y). Kayıt Dışı Ekonomi. *Türkçe Güncel Sözlük* içinde. 18.04.2023 tarihinde erişildi, <https://sozluk.gov.tr/>.
- Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. (1961, 10 Ocak). Vergi Usul Kanunu. Sayı: 10703.
- Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. (2005, 16 Mayıs). Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun. Sayı: 25817.
- Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. (2011, 31 Ekim). Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. Sayı: 28101.
- Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. (2018, 10 Temmuz).Cumhurbaşkanı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. Sayı: 30474.
- Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. (2018, 15 Temmuz). Bakanlıklara Bağlı, İlgili, Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. Sayı: 30479.

- Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. (2021, 26 Ekim). Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Sayı: 31640.
- Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete. (2021, 7 Nisan). Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. Karar Sayısı: 3788. Sayı: 31447.
- Türkiye İstatistik Kurumu (t.y). Mayıs 6, 2023 tarihinde <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-Dagilimi-Istatistikleri-2022-49745&dil=1> adresinden alındı.
- Ülgen, A. O. (2022). *Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Kültürünün Önemi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ünal, E. K. (2014). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ünal, S. (2021). Kitap İncelemesi: Abdullah Burhan Bahçe. (2017). Vergi Tarihinin Kökenleri: Sümer'den Eski Mısır'a, Yunan'dan Roma'ya Antik Çağda Vergilendirme Kabiliyeti ve Etkinliği. Ankara: Gazi Kitabevi. *Medeniyet Araştırmaları Dergisi*. 6(1): 237-240.
- Yanici Erdal, İ. Ö. (2019). Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdam ve Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Politikaları. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8(16): 225-246.
- Yılmaz, G. A. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Toplumsal-Raporlar/sayi-7/--2308>.
- Yılmaz, M. (2019). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Parasal Oran Yöntem Yaklaşımı. S. Çeçen, Ö. Kahya, Ş. Bozgun ve K. Toptaş (Ed.), 2. *Uluslararası İnsan Çalışmaları Kongresi Bildiriler Kitabı (ICHUS2019)* (s. 464-480) içinde. Bilgin Kültür Sanat Yayınları.

Yücelen, İ. H. (2009). *Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

