

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE’DE YENİ VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN
KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDEKİ
ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Abdulkadir ŞAHİN

Danışman
Prof. Dr. Hakan AY

İZMİR – 2022

TEZ ONAY SAYFASI

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Yeni Vergi Denetim Sisteminin Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadeledeki Etkilerinin Değerlendirilmesi.” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

18/07/2022

Abdulkadir ŞAHİN

İmza

ÖZET

Doktora Tezi

Türkiye’de Yeni Vergi Denetim Sisteminin Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadeledeki Etkilerinin Değerlendirilmesi

Abdulkadir ŞAHİN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Türkiye’de yeni vergi denetim sisteminde 2011 yılında gerçekleştirilen köklü değişiklik, etkili bir vergi denetimini sağlayarak kamu gelirlerini artırmak suretiyle kamusal hizmet sunumu ve ekonomik istikrarın iyileşmesine katkı sağlayabileceği gibi tam aksine etkinsizlik sonucunda kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinsizliğe sebep olabilir.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetim sisteminde yaşanan değişikliğin, sorunun çözümünde yeterlilik ve katkı derecelerinin ölçülmesi ve etki derecesinin saptanmasını amaçlayan tez çalışmamızın, birinci ve ikinci bölümünde vergi denetimi, vergi denetim sistemi ve kayıt dışı ekonominin teorik çerçevesi üzerinde durulurken istatistiki veriler ışığında Türkiye’deki gelişmeler ele alınmaya çalışılmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde ise Türkiye’de 2011 yılında maliye teşkilatının yapısında meydana gelen değişiklikle oluşturulan vergi denetim kurulunun kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olup olmadığı ekonometrik yöntemler ile test edilmiştir. Yapılan testler sonucunda 2011 yılında oluşturulan vergi denetim kurumunun kayıt dışı ekonomi üzerinde oldukça etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi Denetim Sistemi, Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi, Birim Kök, Eş-Bütünleşme Ve Nedensellik Testi.

ABSTRACT

Doctoral Thesis

Doctor of Philosophy (PhD)

**The Evaluation of the Impact of The New Tax Auditing System in Turkey in
The Fight Against The Informal Economy.**

Abdulkadir ŞAHİN

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Public Finance Program

The radical change in the new tax audit system in Turkey in 2011 may contribute to the improvement of public service provision and economic stability by increasing public revenues by providing an effective tax audit, but on the contrary, it may also cause ineffectiveness in the fight against the informal economy as a result of inefficiency.

The aim of the fight against the dimension of the informal economy, which is outside the crime economy, is to collect taxes by making the economic activities declared and registered, and to grasp this economic size with the dimensions of tax, employment and national income. While a part of the national income is transferred to the state treasury as taxes, an effective tax control in terms of preventing the informal economy will increase public revenues and thus contribute to the more effective delivery of public services and the establishment of economic stability.

This thesis aims to measure the degree of adequacy and contribution to the solution of the problem, and to determine the degree of impact of the change in the tax audit system in the fight against the informal economy. In the first and second parts of our thesis, tax audit, tax audit system and the theoretical framework of the informal economy are emphasized, while the developments in Turkey are tried to be discussed in the light of statistical data.

In the third part of the thesis, whether the tax inspection board, which was created with the change in the structure of the finance organization in Turkey in 2011, was effective on the informal economy was tested by econometric methods. Five control variables were used to test this relationship. First of all, in order to see the effect of structural change, first the methods that do not take into account the structural breaks, and then the methods that take into account the structural breaks were used. As a result of the analysis, it was concluded that the tax audit institution established in 2011 was quite effective on the informal economy, since the methods that take into account the structural change give different results than the methods that do not take into account the structural change.

Keywords: Tax Audit, Tax Audit System, Informal economy and tax audit, unit root, cointegration and causality test.

TÜRKİYE’DE YENİ VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELEDEKİ ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xiv
TABLOLAR LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİM SİSTEMİ

1.1. DENETİM KAVRAMI	5
1.2. DENETİM TÜRLERİ	8
1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri	8
1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi	8
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	9
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	9
1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	10
1.2.2.1. İç Denetim	10
1.2.2.2. Dış Denetim	11
1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim	11
1.2.2.2.2. Kamusal Denetim	13
1.3. DÜNYADA DENETİMİN TARİHÇESİ	13
1.4. VERGİ DENETİMİ	14
1.5. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI	16
1.5.1. Mali Amaç:	16

1.5.2. Ekonomik Amaç	17
1.5.3. Sosyal Amaç	17
1.5.4. Hukuki Amaç	18
1.6. VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ	18
1.6.1. Araştırma İşlevi	18
1.6.2. Önleme İşlevi	18
1.6.3. Düzeltici İşlevi	19
1.7. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN TARİHÇESİ	19
1.8. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN TEŞKİLAT YAPILANMASI	22
1.8.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetimi Teşkilat Yapısı	22
1.8.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetimi Teşkilat Yapısı	29
1.9. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ	32
1.9.1. Yoklama	34
1.9.2. Vergi İncelemesi	37
1.9.3. Arama	47
1.9.4. Bilgi Toplama	49
1.9.5. Vergi İdaresi İşlemlerinin Denetimi	50
1.10. GELİŞMİŞ BİR KISIM ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ	51
1.10.1. Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi (IRS)	51
1.10.1.1. Genel Olarak	51
1.10.1.2. IRS’in Yapısı ve Organizasyonu	52
1.10.2. Almanya’da Vergi Yönetiminin Organizasyon Yapısı	56
1.10.2.1. Üst Kademe Mali Birimler	56
1.10.2.2. Orta Kademe Mali Birimler	57
1.10.2.3. Yerel Kademedeki Mali Birimler	57
1.10.2.4. Vergi Denetimi	57
1.10.3. Fransa’da Vergi Yönetiminin Yapısı Ve Organizasyonu	58
1.10.3.1. Vergiler Genel İdaresi Teşkilatı	58
1.10.3.1.1. Merkez Teşkilatı	59
1.10.3.1.2. Taşra Teşkilatı	59
1.10.3.1.2.1. Yetkisi Bütün Fransa’ya Yayılan Teşkilat	59
1.10.3.1.2.2. Yetkisi Bir Bölgeye Yayılan Teşkilat	60
1.10.3.1.2.3. Yetkisi Bir İle Yayılan Teşkilat	60

1.10.4. İngiltere’de Vergi İdarelerinin Yapısı ve Organizasyonu	60
1.10.3.2. Kamu Gelirleri İdaresi	61
1.10.3.3. Gümrük ve Dolaylı Vergiler İdaresi	61

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK KAYIT DIŞI EKONOMİ

2.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	63
2.1.1. Kayıt dışı Ekonomi Tanımı	63
2.1.2. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması	66
2.1.2.1. Beyan Dışı Ekonomi	67
2.1.2.2. Enformel Ekonomi	68
2.1.2.3. Yasadışı Ekonomi	69
2.1.3. Kayıt dışı Ekonominin Özellikleri	70
2.1.3.1. Yasalara Aykırı Olması	70
2.1.3.2. Ekonomik Faaliyetlerinin Düzensiz Olması	70
2.1.3.3. İstatistiksel Olarak Ölçülememe	71
2.1.3.4. Vergilendirilmemiş Olması	71
2.1.3.5. Gelir veya Fayda Elde Etme	72
2.1.3.6. Ahlaki Normlara Aykırılık	72
2.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN UNSURLARI	73
2.2.1. Yeraltı Ekonomisi (Kanundışı Faaliyetler)	73
2.2.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi	77
2.2.2.1. Gelirlerin Yasal Olarak Kayıt Dışında Bırakılması	77
2.2.2.2. Gelirlerin Yasalara Aykırı Olarak Kayıt Dışına Çıkarılması	77
2.2.3. Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi	79
2.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ VE ETKİLERİ	79
2.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Ortaya Çıkış Nedenleri	79
2.3.1.1. Ekonomik Nedenler	80
2.3.1.1.1. Ekonomiye Yapılan Devlet Müdahaleleri	80
2.3.1.1.2. Nakit Ekonomisi	80
2.3.1.1.3. Tarım ve Hizmet Sektörü Çalışanları	81

2.3.1.1.4. Enflasyon	81
2.3.1.1.5. Ekonomik Krizler	82
2.3.1.1.6. Haksız Rekabet	83
2.3.1.1.7. Ekonomik İstikrarsızlık	83
2.3.1.1.8. Gelir Dağılımında Oluşan Dengesizlikler	84
2.3.1.1.9. Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi	84
2.3.1.2. Mali Nedenler	84
2.3.1.2.1. Vergi Oranlarının Yüksekliği, Vergi Yüğü ve Vergiye Karşı Direnç	85
2.3.1.2.2. Denetim, Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği ile Mali Müşavirlerin Rolü	85
2.3.1.2.3. Karışık Vergi Sistemi ve Vergilendirme Ortamının Belirsizliği	86
2.3.1.2.4. Sosyal Güvenlik ve İş Hayatından Kaynaklanan Sebepler	87
2.3.1.2.5. Vergi Afları	88
2.3.1.2.6. KDV Pazarlığı	88
2.3.1.2.7. Vergi Kanunlarındaki İstisna ve Muafiyetler	88
2.3.1.3. Sosyolojik Nedenler	89
2.3.1.3.1. Nüfus Artışı	89
2.3.1.3.2. Yaş, Medeni Hal, Cinsiyet	89
2.3.1.3.3. Eğitim Düzeyi	90
2.3.1.3.4. Yolsuzluk, Kara para, Rüşvet ve Kaçakçılık	90
2.3.1.3.5. Toplumsal Baskı	91
2.3.1.3.6. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı	91
2.3.1.3.7. Ahlaki Normlarda Oluşan Değişiklikler	92
2.3.1.3.8. Gelir Seviyesi	92
2.3.1.3.9. Göç	92
2.3.1.4. Psikolojik Nedenler	93
2.3.1.5. Teknolojiye Bağlı Nedenler	93
2.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri	94
2.3.2.1. Kayıt dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri	94

2.3.2.1.1. Genel Ekonomi ve Ekonomik Göstergeler Üzerindeki Olumsuz Etkileri	94
2.3.2.1.2. Mali Düzen ve Vergileme Üzerindeki Olumsuz Etkileri	95
2.3.2.1.3. İthalat, İhracat Rakamlarına ve Ödemeler Dengesine Etkisi	95
2.3.2.1.4. Kamu Kesiminin Ekonomideki Büyüklüğüne Etkisi (Kamu Harcamaları/ GSMH)	97
2.3.2.1.5. Ekonomi Politikalarında Meydana Gelen Sapmalar	97
2.3.2.1.6. Milli Gelir Üzerinde Etkisi	98
2.3.2.1.7. Ekonominin Dolarize Olması Bakımından Etkisi	98
2.3.2.1.8. Gelir Dağılımına Etkisi	98
2.3.2.1.9. Sosyal Sonuçlar	99
2.3.2.1.10. AB'ye Girme Sürecinde Yarattığı Olumsuzluklar	100
2.3.2.2. Kayıt dışı Ekonominin Olumlu Etkileri	101
2.3.2.2.1. Ekonomik Büyüme ve İstikrar Üzerindeki Etkisi	101
2.3.2.2.2. Kayıtlı Ekonomi Üzerindeki Etkisi	103
2.3.2.2.3. Kaynak Kullanımı Üzerine Etkisi	103
2.3.2.2.4. Sosyal Yapı Üzerindeki Olumlu Etkileri	104
2.3.2.2.5. Çoğaltan Etkisi	105
2.3.2.2.6. Enflasyon Vergisinin Mükellefi Olması	106
2.3.2.2.7. Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi	106
2.3.2.2.8. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi	106
2.4. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ	107
2.4.1. Doğrudan (Mikro Bazda) Ölçme Yöntemleri	107
2.4.1.1. Anket Yöntemi	107
2.4.1.2. Karma Yöntem	108
2.4.2. Dolaylı (Makro Bazda) Ölçme Yöntemleri	108
2.4.2.1. GSMH Analizi Yaklaşımı	109
2.4.2.2. Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımı	110
2.4.2.3. Parasalcı Yaklaşım	110
2.4.2.3.1. Sabit Oran Yaklaşımı	111
2.4.2.3.2. İşlem Hacmi Yaklaşımı	112

2.4.2.3.3. Ekonometrik Yaklaşım	112
2.4.2.4. İstihdam Yaklaşımı	113
2.4.2.5. Fiziksel Girdi Yöntemi (Elektrik Tüketimi Yöntemi)	115
2.4.2.5.1. Kaufmann- Kaliberda Yöntemi	115
2.4.2.5.2. Lacko Yöntemi	116
2.4.2.6. MIMIC Model Yöntemi	116
2.4.2.7. Genel LISREL Modeli	117
2.5. TÜRKİYE EKONOMİSİNDE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN BÜYÜKLÜĞÜNÜ ÖLÇMEYE YÖNELİK YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR	118
2.6. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇMEYE İLİŞKİN DİĞER ÜLKELER İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR	121
2.7. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELE VE VERGİ DENETİM SONUÇLARI	122
2.7.1. Türkiye’de 1995-2018 Yıllarında Denetim Elemanlarınca Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları	127
2.7.2. Türkiye’de 1990-2018 yılları Vergi Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı	132
2.7.3. Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi Kaçağı Oranları	134
2.7.4. Türkiye’de 1990-2018 yılları 100 T.L. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama	136
2.7.5. Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi İnceleme Oranı	137
2.7.6. Türkiye’de 1990-2018 Yılları Tahakkuk / Tahsilat Oranı	140

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ İLE KAYIT DIŞI EKONOMİ İLİŞKİSİNİN EKONOMETRİK ANALİZİ

3.1. EKONOMETRİK MODEL	142
3.2. ARAŞTIRMA VERİLERİ	143
3.3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	143
3.3.1. Yapısal Kırılmayı Dikkate Almayan Testler	144
3.3.1.1. Dickey-fuller (DF) ve Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) Testi	144

3.3.1.2. Johansen Eşbütünleşme Testi	147
3.3.1.3. FMOLS ve DOLS	148
3.3.1.4. Toda-Yamamoto Nedensellik Testi	149
3.3.2. Yapısal Kırılmayı Dikkate Alan Yöntemler	150
3.3.2.1. Lumsdaine-Papell Birim Kök Testi	150
3.3.2.2. Maki Eşbütünleşme Testi	151
3.3.2.3. Fourier Toda Yamamoto Testi	152
3.4. AMPİRİK BULGULAR	153
SONUÇ	170
KAYNAKÇA	178

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ADF	Augmented Dickey-Fuller
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DOLS	Dynamic OLS
FMOLS	Full Modified OLS
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GSMH	Gayrı Safi Milli Hasıla
GMSİ	Gayrı Menkul Sermaye İradı
GV	Gelir Vergisi
GSYİH	Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
IRS	Internal Revenue Service
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KV	Kurumlar Vergisi
LİSREL	Linear Interdependent Structural Relationship
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
MIMIC	Multiple Indicator Multiple Causes
M.Ö.	Milattan Önce
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
TIGTA	Hazine Genel Vergi İdaresi Örgütü
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması	s. 66
Tablo 2: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Yapılan Tahminler	s. 120
Tablo 3: Türkiye’de 1990-2018 yılları Türkiye’de GSYİH Kayıt dışı Ekonomi Oranları	s. 123
Tablo 4: Türkiye’de 1995-2018 Yılları Vergi İnceleme Sonuçları	s. 125
Tablo 5: Türkiye’de 1990-2018 yılları Vergi Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı	s. 133
Tablo 6: Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi Kaçağı Oranları	s. 135
Tablo 7: Türkiye’de 1990-2018 yılları 100 T.L. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama	s. 137
Tablo 8: Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi İnceleme Oranı	s. 139
Tablo 9: Türkiye’de 1990-2018 Yılları Tahakkuk / Tahsilat Oranı	s. 141
Tablo 10: ADF ve PP Birim Kök Testi Sonuçları	s. 153
Tablo 11: Johansen Eş-bütünleşme Testi Sonuçları	s. 154
Tablo 12: Eş-Bütünleşme Testi Sonuçları	s. 155
Tablo 13: FMOLS ve DOLS Tahmincisi Sonuçları	s. 156
Tablo 14: Toda-Yamamoto Granger Nedensellik Test Sonuçları	s. 157
Tablo 15: Lumsdaine-Papell Birim Kök Testi Model AA Sonuçları	s. 158
Tablo 16: Lumsdaine-Papell Birim Kök Testi Model CC Sonuçları	s. 162
Tablo 17: Çoklu Yapısal Kırılmalı Eş-bütünleşme Testi Sonuçları	s. 166
Tablo 18: Yapısal Kırılmayı Dikkate Alan FMOLS ve DOLS Tahmincisi Sonuçları	s. 167
Tablo 19: Fourier Nedensellik Testi Sonuçları	s. 168

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: VDK Öncesi Vergi Denetim Birimleri	s. 29
Şekil 2: Kayıt Dışı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği	s. 159
Şekil 3: İnceleme Oranı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği	s. 159
Şekil 4: Vergi Kaçağı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği	160
Şekil 5: Tahakkuk-Tahsilat Oranı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği	s. 160
Şekil 6: Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği	s. 161
Şekil 7: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği	s. 161
Şekil 8: Kayıt Dışı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği	s. 163
Şekil 9: İnceleme Oranı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği	s. 163
Şekil 10: Vergi Kaçağı Oranı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği	s. 164
Şekil 11: Tahakkuk-Tahsilat Oranı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği	s. 164
Şekil 12: Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği	s. 165
Şekil 13: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği	s. 165

GİRİŞ

Türkiye’de yeni vergi denetim sisteminde 2011 yılında yapılan köklü değişiklik etkili bir vergi denetimini sağlayarak kamu gelirlerini artırmak suretiyle kamusal hizmet sunumu ve ekonomik istikrarın iyileşmesine katkı sağlayabileceği gibi tam aksine etkinsizlik neticesinde kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinsizliğe sebep olabilir.

Türkiye’de mükelleflerin beyanının esas alındığı bir vergi sistemi inşa edilmiştir. Vergi idaresi ile vergi yükümlülükleri arasında zımni (örtülü) bir anlaşma söz konusudur denilebilir. Bu durum yükümlülere duyulan güvenin bir göstergesidir. Ancak bu uygulama vergi kaçakçılığı açısından risk teşkil etmesi nedeni ile vergi kayıp ve kaçığına sebep oluşturmaktadır. Dolayısıyla beyan esasının kayıt dışı ekonomiyi oluşturan başlıca nedenlerden biri olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Gerek sistemin getirdiği bir kısım olumsuzluklar gerekse vergi bilinci ile ilgili eksiklikler böyle bir sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Beyan dışı bırakılan gelirin tekrar ekonomiye dâhil edilmesi neticesinde ortaya çıkan katma değerinde vergi dışı kalması sorunun ciddiyetini daha da artırmaktadır.

Beyan esaslı vergi yükümlülerinde yurttaşlık bilinci ve sorumluluğu ile ekonomik çıkar elde etme düşüncesi arasında ikilem oluşturan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum ise vergi ödemenin ihtiyari değil zorunlu olduğu gerçeği ile çelişki oluşturmaktadır. Söz konusu çelişkinin ortadan kaldırılması ise idarenin sorumluluğundadır.

İdare vergi kayıp ve kaçaklarını ortadan kaldırmak adına işlevsel ve etkin bir vergi denetim sistemine sahip olmak durumundadır. Bu bağlamda denetim sistemi araştırma, önleme ve düzeltme ile eğiticilik özelliklerinin tam olarak hayata geçirebilmesi gerekir. Aynı zaman da toplumsal yapıda, her zaman denetime açık ve hazır olma bilincinin yerleşmiş olması da büyük öneme sahiptir. Yeterli donanımına sahip olmayan vergi denetim sisteminin kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi sürdürebilmesi düşünülemez. Vergi yükümlülerine vergi ile ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirmedikleri takdirde yaptırım ve bir kısım ek tedbirlerle karşılaşacakları bilincini veremeyen vergi denetim sisteminin, kayıt dışı ekonomi ile mücadele başarısından söz edilemez.

Denetim de temel amaç, yükümlülerin elde ettikleri geliri eksiksiz ve doğru olarak beyan etmelerini sağlamaktır. Denetim elemanlarının bu amaç doğrultusunda uygulamalar yapabilmeleri, yapılan denetimlerin neticesinde ortaya çıkan sonuçları net bir şekilde görebilmelerine olanak sağlanması ile mümkün olacaktır. Türkiye’de denetim oranının düşük olması vergi yükümlüleri açısından son derece cazip bir ortam oluşturmaktadır.

Vergi denetiminde etkinlik sağlanması ile kayıt dışı ekonominin azaltılması arasındaki bu ilişki, vergi denetiminde etkinlik sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Topluluk içerisinde vergisini deyende demeyende bir, arasında hiçbir fark yoktur algısının oluşması, çok sık başvurulan vergi afları vergi denetiminin etkinliğini yüksek oran da düşürmektedir.

Her geçen gün daha da artan kamu kesiminin finansman ihtiyaının giderilmesinde vazgeçilmez kaynak niteliğinde olan vergilerin tam olarak toplanamaması mali, ekonomik ve sosyal problemlere sebep olabilmektedir. Söz konusu problemlerin çözümü noktasında ortaya çıkan vergilemeye ilişkin sorunların çözüme kavuşturulması önem arz etmektedir. Buradan hareketle de kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye geçirilmesi için gereken önlemlerin alınması büyük önem taşımaktadır.

Buradan hareketle vergi denetiminde yapılan bu değişikliğin değişiklik öncesi dönem ile kıyaslandığında etkilerinin analizi, vergi denetiminde geleceğe dair alınacak kararların killenmesinde önem arz etmektedir.

Vergi denetimi ile ilgili verilerde iyileşme sağlandıkça kayıt dışı ekonomi oranında da aynı yönde bir iyileşme beklenmektedir. Bu sebeple vergi denetimi ile ilgili veriler ile özellikle 2011 yılı öncesi ve sonrası vergi denetiminin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri analiz edilerek 2011 sonrası vergi denetim teşkilatında yapılan değişikliğin etkisinin tespiti amaçlanmaktadır. Çalışmamızda bir kısıt olarak 2019-2021 yıllarına ilişkin verilere yer verilmemesinin nedeni söz konusu yıllarda yaşanan olağan dışı bir durum olan ve tüm dünyayı sarsan pandemi sürecidir.

a. Tezin Amacı ve Kapsamı

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetiminin, sorunun çözümünde yeterlilik ve katkı derecelerinin ölçülmesi ve etki derecesinin saptanması.

Doktora tez çalışmasının birinci ve ikinci bölümünde konunun teorik çerçevesi ile uluslararası standartlar ve veriler ışığında Türkiye’deki gelişmeler ele alınmaya çalışılacaktır.

Tezin üçüncü bölümünde ise kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetiminin, sorunun çözümünde yeterlilik ve katkı derecelerinin ölçülmesine ve etki derecesinin saptanmasına çalışılacak ve değerlendirmeler yapılarak öneriler sunulacaktır.

b. Temel Varsayımlar

Türkiye’de yeni vergi denetim sisteminde 2011 yılında yapılan köklü değişiklik etkili bir vergi denetimini sağlayarak kamu gelirlerini artırmak suretiyle kamusal hizmet sunumu ve ekonomik istikrarın iyileşmesine katkı sağlayabileceği gibi tam aksine etkinsizlik neticesinde kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinsizliğe sebep olabilir.

c. Tezin Özgün Değeri

Devlet iktisadi faaliyetleri kayıt altına alarak vergi tahsil etmek suretiyle elde ettiği bu ekonomik gücü vergi, istihdam ve millî gelir boyutlarıyla kavramak için, kayıt dışı ekonominin suç ekonomisi haricinde kalan boyutu ile mücadeleyi amaç edinmektedir. Milli gelirin bir kısmı vergi olarak devlet hazinesine aktarılırken kayıt dışı ekonominin önlenmesi noktasında etkili bir vergi denetimi kamu gelirlerini artıracak dolayısı ile kamu hizmetlerinin daha etkili sunumuna ve ekonomik istikrarın oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

d. Tezin Yöntemi

Öncelikle konunun teorik anlatımından sonra sayısal ve istatistiki veriler ışığında Türkiye’de dönemler itibariyle gelişmeler ele alınacak, uluslararası standartlar dâhilinde (OECD, AB vb.) karşılaştırmalar yapılacaktır. Kayıt dışı ekonomi üzerinde, 2011 yılında yaşanan maliye teşkilatının yapısındaki değişimin etkili olup olmadığını analiz edebilmek için çalışmada, ilk önce yapısal kırılmayı dikkate almayan yöntemler daha sonra ise yapısal kırılmayı dikkate alan yöntemler kullanılmıştır. Yapısal kırılmayı dikkate almayan yöntemler olarak birim kök, eş-bütünleşme ve nedensellik testleri kullanılmıştır. Yapısal kırılmayı dikkate alan yöntemler için de birim kök, eş-bütünleşme ve nedensellik testleri kullanılmıştır.

e. Kullanılması Planlanan Veri / Kaynaklar

İstatistiki veriler ışığında Türkiye’de dönemler itibariyle gelişmeler ele alınarak, uluslararası standartlar dâhilinde (OECD, AB vb.) karşılaştırmalar yapıp kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeni vergi denetim sistemi ve yeni denetim tekniklerinin etkilerinin değerlendirilmesi çalışması yapılmaktadır.

OECD raporları, AB raporları, Dünya Bankası raporları, Araştırma raporları, Ekonomik ve mali alanda yayımlanan rapor, dergi ve kitaplar, Türkiye üzerine raporlar, YÖK Tezler ve tüm ilgili literatür.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİM SİSTEMİ

1.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim kelimesi Latince işitmek, dikkatlice dinlemek kökünden gelmekte olup¹, Türk Dil Kurumu'nun Türkçe sözlüğünde Denetleme; bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek² olarak tanımlanmıştır.

Yönetim biliminin temel işlevleri arasında yer alan denetim, örgütün amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının belirlmesine yönelik olarak gerçekleşen faaliyetlerin bütününe içine alan bir kavram olarak ifade edilebilir³.

Genel olarak, denetim;

*“İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları, ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”*⁴ şeklinde tanımlanmaktadır.

Modern anlamı ile denetim, “olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek” şeklinde tanımlanabileceği gibi bir başka açıdan da, “bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ait bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgililere raporlanması” biçiminde tanımlanabilir⁵.

Kamu açısından ve uluslararası gelişmeler çerçevesinde denetim kavramı ele alınacak olursa, maliye, muhasebe, hukuk ve işletme gibi alanlarda en başta sadece

¹ Hasan S. Özdemir, “Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı” **Vergi Raporu Dergisi**, Ankara, Şubat 2000, s.48.

² Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, 9. Baskı, Ankara 1998, s.553.

³ Erkan Çalğan v.d, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:113, 2008, s. 33.

⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.5-10.

⁵ A. Ömer Arpacı, **Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması**, 05.Ekim. 2004, s.3.

denetim olarak bir tek kavram konuşuluyorken, İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1941 yılında kuruluşunun ardından, iç denetim diye bir kavramın daha ortaya atılmış olduğunu görmekteyiz⁶. İç denetim Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünce; “Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacı güden bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır⁷. Denetim kavramı daha önce sadece dış denetim olarak bilinirken, bugün dış ve iç denetim olarak iki alt başlıkta ele alınmaktadır.

Türkiye’de denetim veya denetleme kavramı genellikle “teftiş, murakabe, kontrol ve revizyon” kavramları ile eş anlamlı kullanıldığı için öncelikle bu kavramların tanımlanması gerekmektedir.

Teftiş; sözcük Arapça (taftiş) “ftş” kökünden gelmekte olup, denetleme, soruşturma, inceleme anlamındadır. Ayrıca, işlerin iyi yürüyüp (yürütülüp) yürümediğini (yürütülmediğini), incelemek anlamlarında kullanılır. Resmen araştırmak, yakından soruşturmak ve İncelemek anlamlarına da gelmektedir⁸.

Teftiş, işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğinin ve/veya bir konunun aslının, doğrusunun anlaşılması için yapılan inceleme şeklinde tanımlanabilir. Denetimden daha dar kapsamlı olan teftiş. daha spesifik konular için uygulanırken denetim bir şeyin tamamı için uygulanmaktadır⁹. Literatürde uygunluk denetimi olarak da adlandırılmaktadır ve herhangi bir alanda uygulanması gereken kuralsal düzenlemeler veya standartlar belirlenmiştir. Teftiş bu ölçülere hangi düzeyde ve ne ölçüde uyulduğunu tespit etmek maksadıyla yapılmaktadır¹⁰. Üç başlık altında teftişin denetimden farkını ortaya koyabiliriz¹¹:

- Teftişin kapsamına finansal olmayan konu ve olaylar da girebilmektedir.

-Teftiş kurum personeline yürütülür bu nedenle de sonuçta bir bağımlılık ilişkisinin varlığı söz konusudur.

⁶ Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt II**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2006, s. 96.

⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul, 2008, s. 7.

⁸ Aktuğ, s.2.

⁹ Mahmut Yardımcıoğlu, “Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye’de Gelişim Süreci” **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 91, Nisan 2007, s.76.

¹⁰ Ahmet Başpınar, Türkiye ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, Sayı 148, Ocak - Nisan 2005, s.36.

¹¹ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Yayınları, Ankara, Ekim 2003, s.21.

- Genellikle üst yönetimin astlara verdiği yazılı ve sözlü talimatlara uygunluğun araştırılması gibi belirli amaçlarla yapılmaktadır.

Murakabe; Arapça murakabat “rkb” kökünden gelmekte olup, kontrol etme, gözetiminde bulundurma, bakıp gözetleme anlamlarında kullanılmaktadır¹².

Kontrol; İngilizce ’de “Control” veya “Audit” olarak ifade edilmektedir. Latince de ise “contra” ya da “royulus” kelimeleri ile ifade edilmektedir. Bir işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını kayıtlar aracılığıyla araştırmak ve incelemek anlamına gelmektedir. Revizyonda olmayıp murakabede olan otorite kavramını da içeren kontrol kavramında, konunun doğruluğunu araştırırken aynı zamanda ilgili birimleri düzene koymak, yönetmekte söz konusudur ve genellikle, kayıt ve işlemlerin yapıldığı esnada uygulanmaktadır. İşletme içerisinde devamlı olarak gerçekleşmektedir. Öngörüler ile gerçekleşenler arasında sürekli bir şekilde yapılan karşılaştırmaların neticeleridir¹³.

Kontrol, kayıt ve işlemlerin icrası esnasında bunların önceden ortaya konulan usul ve kuralara uygun, düzenli ve doğru bir biçimde uygulanmasını sağlama faaliyeti ile bu amaçlar doğrultusunda alınan önlemleri ifade etmektedir¹⁴.

Revizyon; kökeni Latince “revidere” kelimesinden gelen, İngilizce ’de karşılığı “to revise” olan Revizyon; yeniden gözden geçirme ve düzeltme anlamında kullanılmaktadır¹⁵.

Revizyon kelimesi tekrar incelemek, yeniden gözden geçirmek anlamına gelirken, burada gözden geçirme eleştirel bakış açısıyla yapılan bir uygulamayı ifade eder. Revizyon, genellikle hesapların incelenmesi ve finansal uygulamaların denetlenmesi için kullanılmaktadır¹⁶.

Başka bir tanımda revizyon; işletmelerin mali ve ekonomik yapısı ile ilgili uygulamalar ile bunlara dair kayıtların eleştirel bakış açısı ile sistemli olarak incelenmesi anlamını taşır¹⁷. Başka bir ifade ile de muhasebe kayıt, işlem ve sonuçlarının vergi mevzuatına aykırılığının tespitini amaçlayan denetim türü vergi

¹² Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitapevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa 2000, s.1.

¹³ Aktuğ, s.1.

¹⁴ Mehmet Altındağ, s.538.

¹⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, Yıldız Ofset Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1999, s.57.

¹⁶ Başpınar, s.36.

¹⁷ Mehmet Altındağ, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1998, s.537.

revizyonudur¹⁸. Vergi revizyonunun da önem arz eden husus; yapılan bu hataları tespit ederken aynı zamanda bu hataların düzeltiltilmesidir¹⁹.

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetimi denetçinin statüsüne ve amacına göre olmak üzere iki başlıkta sınıflandırmak mümkündür.

1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim türleri amacına göre Mali Tablo, Uygunluk ve Faaliyet Denetimi olarak üç başlık altında ele alınabilir.

1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi

İşletmelerin mali tablolarının denetimi, bunların önceden belirlenen kurallara uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi hususunda bir tespit ortaya koymak maksadıyla tabloların incelenmesini ifade etmektedir. Söz konusu kurallar vergi mevzuatı hükümleri ve genel kabul gören muhasebe ilke ve standartlarıdır²⁰. Denetçilerin denetledikleri bu işletmelerin mali tabloları ile ilgili olarak düşünce ve görüş oluşturmaları mali tablo denetiminin özünü oluşturmaktadır.²¹

Mali tablo denetiminin genel özelliklerini incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırabilmek, denetimin bağımsız kişi ya da kişilerce yapılması, önemli hataların ortaya çıkarılmasına yönelik olması, denetim sonucunda bir görüş ortaya koyması ve bu görüşün makul bir güvenilirlik esası üzerine oturtulması şeklinde sıralamak mümkündür.²²

¹⁸ Güldem Dalak, “ Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları “ **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 129, Haziran 1999, s.79.

¹⁹ Dalak, s.80.

²⁰ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basın Yayın, 5.Baskı, Eylül 2004, s.3

²¹ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2008, s.7

²² Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetim Uygulamaları**, Alfa Yayınları, 2001, s.18

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin faaliyetlerinin ve mali işlemlerinin önceden belirlenen kural ve yöntemlere veya mevzuata uygunluğunun denetimi uygunluk denetimidir.²³ Bu denetimde temel amaç, tepe yönetimlerince belirlenerek ortaya konulan düzenlemelere uygunluk durumunun araştırılıp tespit edilmesidir.²⁴

Uygunluk denetiminde esas alınan kriterler, işletme içinden veya tamamen bağımsız bir makam tarafından tayin edilebilir. Örneğin yasal düzenlemeler, talimatlar, yazılı sözleşmeler vb. prosedürler uygunluk denetiminde ölçü olarak kullanılacaktır. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar, finansal raporların denetim sonuçlarının aksine geniş bir kesime değil, sadece işletmeyi sevk ve idareye yetkilendirilmiş kişi ve makamların bilgisine sunulur. Bu özelliği gereği uygunluk denetimi genellikle işletme bünyesindeki yetkili kişilerce yerine getirilir.²⁵

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmelerin karlılık, büyüme, gelişme olanaklarını belirlemeye ve bu maksatla belirlenen işletme hedeflerinin başarısını ve uygulanabilirliğini sınamaya, hedeflere erişim noktasındaki olumsuzluk ve engelleri gelişmeleri tespit ederek yönetime destek olmak amacıyla sistematik olarak yapılan incelemelerdir.²⁶

Faaliyet denetiminde, denetlenen birimin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliği bu faaliyetler ile ilgili daha önce belirlenen yöntemler ve usul açısından incelenir. Bu tür denetimde faaliyet bazında ayrıntılı analiz yapıp önceden belirlenen hedeflere ve amaca ulaşıp ulaşılmadığını belirlenen standartlarla karşılaştırılarak ortaya konulur. Faaliyet denetimi, firmanın tümünü, bir bölümü veya şubesini kapsayabileceği gibi üretim, finans, pazarlama gibi fonksiyonel birimlere ilişkin olarak da yapılabilir.²⁷

²³ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2009, s.27

²⁴ Organ, s.8

²⁵ Sedat Akbıyık, **Denetim ve Raporlama**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s.40

²⁶ Başpınar, s.38

²⁷ Kepekçi, s.3

1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türlerini dış ve iç denetim olarak iki başlıkta sınıflandırabiliriz.

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, kurum içinde bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak kuruma hizmet etmek amacıyla kurumun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için kurulmuştur²⁸. İç denetim, bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak işletme faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmıştır.²⁹ İç denetim, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak için risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirir³⁰. Bu süreçte işletme bünyesinde görevli iç denetçiler tarafından denetim dönemi süresince gerçekleştirilen faaliyetler hakkında ilgili birimlerce oluşturulan her türlü veri araştırılır, değerlendirilir ve varsa öneriler ilgililere rapor şeklinde ibraz edilir.

İç denetimde amaç, genel olarak sorumluluklarını etkili ve verimli bir şekilde yerine getirmeleri için organizasyonun yöneticilerine yardımcı olmaktır. Ayrıca, faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı koruma altında olup olmadığını araştırmak İç denetimden beklenmektedir³¹.

İç denetimin uygunluk denetimini, kurum aktivitelerinin yasal düzenlemelere, yönetim program ve planlarına genel olarak kurum hedeflerine uygunluğunun ölçümü oluşturur. Bu düzeyde aynı zamanda kurum bünyesinde ihdas edilen iç denetim sisteminin amacına uygun çalışıp çalışmadığı araştırılır.

İç denetimde mali tabloların denetimini ise, mali tabloların doğruluğunun araştırılması ya da yorumlanmasından daha çok tabloların düzenlenmesinde kullanılan

²⁸ Kepekçi, s.4

²⁹ Tekin, Çelikkaya, s.29

³⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Konum Raporu: Avrupa’da İç Denetim**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul, Ekim 2005, s.26.

³¹ Ersin Güredin, **Denetim Uygulaması**, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın no:3084, İstanbul 1983, s.16.

muhasebe verilerinin doğruluğunu araştırmak ve bu verilerin oluşumunda kullanılan muhasebe kayıt sisteminin etkinliğinin tespitini ifade eder.

1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetimi, bir kurum ya da örgütün kendi yapısının dışında denetim elemanlarından oluşan, kurumla/örgütü herhangi bir yapısal bağı olmayan bağımsız ve ayrı tüzel kişiliği bulunan denetim organı, kişisi veya grubu tarafından denetlenmesi şeklinde tanımlayabiliriz³².

1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim

Sermaye piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin³³ 4/b maddesinde bağımsız denetim, *“işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”* olarak tanımlanmıştır.

Bağımsız denetim, denetim ilke ve standartları çerçevesinde inceleme yapıp bu inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti ve raporlanması yoluyla bağımsız denetim kuruluşları tarafından görevlendirilen yetkili denetçilerce bu kuruluşlar adına yardımcı kuruluş ve ortakların hesap ve işlemlerini denetlenmesidir³⁴.

Diğer yandan vergi denetimi perspektifinden bağımsız denetim, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile de tanımlanmıştır. 3568 sayılı Kanun’un 2. Maddesinin b ve c bendinde; *“(b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik*

³² Organ, s.12

³³ 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

³⁴ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer Yayın No:78, Ankara 2008, s.164.

yapmak. (c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.” şeklinde tanımlanmış ve bununla birlikte ilgili kanun’ un 12. Maddesi ile “Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.” denilerek tasdik yetkisi verilmiştir.³⁵

Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili olarak çok başlı bir yapılanma vardır. Bağımsız denetim ile ilgili yetkili bir üst kurumdan bahsedilememektedir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu gibi kurumların bağımsız denetim konusunda çeşitli mevzuatlardan kaynaklanan yetkileri söz konusudur. Aynı şekilde bağımsız denetime yetkili şirketler de farklı mevzuatlar dâhilinde birden fazla konuda bağımsız denetim gerçekleştirebilmektedir³⁶.

Ülkemizde denetim mesleği ile ilgili ilk ve temel düzenleme olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bu konuda yetkilendirilmiştir.

Vergilerin doğru olarak ödenebilmesi ve etkin vergileme politikaları açısından düşünülerek ortaya çıkarılan bu kurumsal yapının uygulamaya geçirilmesi yoğun ve uzun süreli bir dirence rağmen mümkün olabilmıştır³⁷

YMM’ler kendi içinde vergi denetimi ve muhasebe denetimi olarak denetim görevlerini ifa etmektedirler. YMM’ler muhasebe (uygunluk) ve vergi (doğruluk) denetimi yapmaktadırlar. Tasdik YMM’lerin en önemli görevlerinden birisidir. Bu yetkilendirmeye Maliye Bakanlığı bir anlamda belirli sınırlamalar ve koşullar ile vergi inceleme yetkisini YMM’lere de vermiştir. Burada söz konusu yetkilendirmedeki amaç ve beklenti, beyannamelerdeki matrahın doğruluğunu ve mükelleflerin beyanlarının gerçeklere ve vergi mevzuatına uygunluğunu YMM’ler eliyle güvence

³⁵ 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

³⁶ Merdan Çalışkan, **Ülkemizde Bağımsız Denetim Mevzuatı ve Güncel Düzenleme Çalışmaları**, E-Yaklaşım, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 2009, s. 197.

³⁷ Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Kanyılmaz Matbaası, 3. Baskı, Mart 2010, s.149

altına almaktır³⁸. YMM’lerin uygunluk ve doğruluk denetimi ile tasdik görevlerinden ayrı olarak vergi ve muhasebe konularında müşavirlik görevleri de söz konusudur. YMM’lerin denetim yapmaksızın danışmanlık görevini tek başına bağımsız olarak da yapabilmekle birlikte bu görev vergi ve muhasebe denetiminin gereği olarak bu denetimin içine dâhildir.

Yasal düzenlemelerden ziyade vergi idaresinin tutumundan kaynaklı olarak meslek mensuplarının görevlerinin, vergi denetiminden ziyade mükelleflerin defter ve kayıtlarının tutulmasıyla sınırlandırıldığı söylenebilir³⁹.

1.2.2.2. Kamusal Denetim

Kamusal denetim, yetkilerini ilgili yasalardan almak suretiyle kamunun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ve kamu adına devlet içinde örgütlenmiş olan kurumsal yapılar tarafından icra edilen denetimlerdir. Kamusal denetimde amaç, şirketlerin veya kuruluşların faaliyetlerinin kamu yararına ve yasalara uygun bir biçimde yürütölüp yürütölmediğinin denetimidir.⁴⁰

1.3. DÜNYADA DENETİMİN TARİHÇESİ

Tarihsel araştırmalarda denetimin köklerine bakıldığında M.Ö. 3000 yıllarında eski Mezopotamya’da kralların kâtiplerine, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapıp aynı zamanda buradaki görevlileri kontrol etmek amacıyla yetkilendirdikleri görülmektedir. Söz konusu bulgular, kamu malları ile kamu hesaplarının ve devletin yönetim faaliyetlerinin denetimi ile ilgili temel niteliktedir.

Mezopotamya’daki bu denetim uygulamaları kavramsal olarak demokrasinin gelişmesi ve site devletlerinin teşekkülü ile aynı zamanda, eski Yunan medeniyetine esin kaynağı olmuştur.

Bu dönemde organize bir denetim sistemi kurulmak suretiyle, kamudaki görevlilerce vatandaşlara hesap verme sorumluluğu getirilmiştir.

³⁸ Şadi Çetin, “Tam Tasdik”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık, Sayı: 99, Ankara, 1996, s.48.

³⁹ Türker Masum vd., **Ekonomik ve Sosyal Hayatta Verginin Yeri Vergi İdaresi, Vergide Adalet ve Reform**, 2000’li Yıllarda Türkiye Stratejik, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Vakfı, Ankara, 2009, s.20.

⁴⁰ Organ, s.13

Ayrıca kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair Mısır ve Roma uygarlıklarında da hesapların çapraz kontrolü ve mali denetim sisteminin geliştirildiğine kanıtlar ile M.Ö. 1100 yılında Çin’de Zhou Hanedanlığı döneminde, denetime dair bazı uygulamalar yapıldığı bilinmektedir.

İslam Uygarlığında 7. ve 12. yüzyıllarda, kamusal ya da özel durum ayrımı yapılmadan denetim ve muhasebe birimlerinin ihdas edildiğini gösteren kamusal denetim anlayışının yerleşmiş olduğuna dair kaynaklara rastlanmaktadır.

Günümüz denetimi uygulaması ile benzerlikler taşıyan denetim sistemi olarak 1690 yılı İngiltere’sinde, Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve Sayıştay kurulmuştur. Bu durum bize Hesap verme sorumluluğu kavramının ilk olarak 17. yüzyıl İngiltere’sine dayandığını göstermektedir. Yasama organının yürütmeyi kontrolü esasını ifade eden Kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü ilkesinin de ilk defa bu dönemde yürürlüğe girdiği bilinmektedir⁴¹.

Avrupa’da yürürlüğe giren bu uygulamalar 1850’lilerde, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından Kuzey Amerika’ya taşınarak yazılı hale getirilen muhasebe denetimi ve yine Amerika’ya İngiltere’den göç etmiş muhasebeciler, 1886’da New York’ta ilk defa “Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu’nun” çıkarılmasında rol oynamışlardır⁴².

20. yüzyılın birinci yarısından başlayarak büyük ve karmaşık yapıdaki şirketlerin teşekkül etmeleri ile bir fonksiyon olarak denetimin gelişimi hız kazanmış ve bunun neticesinde de denetimde uluslararası düzeyde kurumsallaşmaya ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Böylelikle ekonomik faaliyetlerin denetlenmesi şeklinde ortaya çıkan süreç, günümüz muhasebe - işletme denetimi anlamı ile örtüşen bir tarihsel gelişim süreci izlemiştir⁴³.

1.4. VERGİ DENETİMİ

Devlet, vergilerle ihtiyacı olan gelirin büyük bir bölümünü karşılamaktadır. Kamusal gelirlerin yaklaşık %70 - %90’ını oluşturan vergiler, karşılıksız ve zorunlu

⁴¹ Muhammet Bezirci ve Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2011, Cilt: 11, Sayı: 21, ss. 571-592.

⁴² Tekin ve Çelikkaya, s.25

⁴³ Tekin, Çelikkaya, s.26

olarak gerçek ve tüzel kişilerden para olarak alınması açısından, diğer kamusal gelirlerden büyük oranda farklılık gösterir⁴⁴.

Devlet vergileme görevini yerine getirirken gücünü Anayasa'dan almaktadır. Türkiye'de vergi yönetimi, vergi gelirlerinin toplanmasında 1982 Anayasasının vergi ödevi başlığını taşıyan 73. maddesini dayanak olarak almaktadır. İlgili maddede; *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Türk vergi sistemi mükellefin beyanını esas olarak kabul etmiş bir vergi sistemidir. Bu durum vergi tahsilatının tam ve zamanında gerçekleştirilebilmesi açısından vergi yükümlülerinin etkili bir biçimde denetimini zorunlu kılmaktadır⁴⁵.

Denetim esnasında vergi yükümlülerine bir kısım özel nitelikte haklar tanınmak suretiyle idare, belirli veri veya ihbarlara dayalı olarak her daim vergi yükümlüsünün bildirdiği beyanlarının doğruluğunu denetleyebilme yetkisine sahiptir.⁴⁶

Günümüzde vergi sistemleri çoğunlukla beyan esasına ve dolayısıyla mükellefe güven ilkesine dayalıdır. Hükümetlerce uygulanan vergi ve maliye politikalarının başarıya ulaşması, vergi beyanlarının doğruluğu ile tahakkuk ve tahsilatın zamanında ifa edilmesine bağlıdır.⁴⁷ Mükelleflerin bildirimlerinin doğruluğunun ve vergi kanunlarına uymalarının sağlanması Vergi denetiminin temel amacıdır.⁴⁸

Vergi denetimi, denetim elemanları tarafından hem mükellefleri hem de vergi yönetimini kapsayacak şekilde gerçekleştirilen ve vergi idaresinin ve mükelleflerin kanunlar tarafından belirlenen sınırlar içinde kalıp kalmadıklarının belirlenmesine yönelik yapılan araştırmalardır.⁴⁹

⁴⁴ Hakan Ay, **Kamu Maliyesi**, KitapAna Yayınevi, İzmir, 2018, s.136-137.

⁴⁵ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası**, İzmir, 2016, s. 157.

⁴⁶ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi" **Maliye Dergisi**, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012, s.135.

⁴⁷ Yusuf Kıldıç, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal – Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2,Sayı:’,2000, s.2-9

⁴⁸ İbrahim Atilla Acar ve Mehmet Emin Merter, "Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, Sayı 147, Eylül-Aralık 2004, s.20.

⁴⁹ İsmail Can, "Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi" **Maliye Dergisi**, sayı 53, 1981, s.64-67

Vergi denetimi, vergi uygulaması yapanların, ilgili mevzuatta belirtilen düzenlemelere uygun şekilde uygulama yapıp yapmadıklarının tespiti ve ödenmesi gereken verginin, doğruluğunu araştırıp tespit etmek ve aynı zamanda mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin saptanmasıdır. Yapılan tanımlamalar ele alındığında vergi denetiminin dış ve iç denetimi kapsayan bir yapıda olduğu görülmektedir⁵⁰.

1.5. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Vergi denetiminin, bir taraftan yönetimi düzenli ve yasalara uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmek, diğer taraftan da yükümlüleri doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek vergi kaybını önlemek dar anlamda amacını oluşturur. Ancak, vergi denetiminin, dar anlamdaki bu amacın ötesinde ekonomik, sosyal, mali ve hukuki amaçları da söz konusudur⁵¹.

1.5.1. Mali Amaç

Vergi denetiminin en önemli amacı devletin fonksiyonlarını yerine getirirken ihtiyaç duyduğu kaynakların teminini kolaylaştırmak amacıyla ek finansman sağlanmasıdır.

Vergi denetimi, vergi kaçırma ve vergi kaybını önlemenin en etkili yollarından biri olarak görülmektedir. Bu sayede vergi kaçırma ve devleti vergi ziyaına uğrattığı belirlenen mükelleflerden vergi, cezası ile beraber tahsil edilmekte ve devlet yapılan tahsilat kadar ilave gelir elde etmiş olmaktadır. Ancak vergi denetimleri bununda ötesinde vergi kaçırma eğilimlerini azaltıcı etkisi ile denetimin mali amacına dolaylı katkı sağlayan bir uygulamadır.⁵²

⁵⁰ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 37.

⁵¹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Kalite Matbaası, 1979, s.6

⁵² Tekin, Çelikkaya, s.48

1.5.2. Ekonomik Amaç

Vergi denetiminin ekonomik amacı, devletin ulaşmaya çalıştığı ekonomik istikrara, ekonomik büyüme ve kalkınmaya mali politika enstrümanları ile ulaşmasını sağlamaktır.

Kamu gelirlerinin, kamu harcamalarını karşılayamadığı durumlarda vergi oranlarının artırılması, emisyonu başvurulması, borçlanma yoluna gidilmesi veya yeni vergiler ihdas edilmesi ülke ekonomisini farklı açılardan olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle istenilen etkilerin oluşturulabilmesi ve ekonomik dengenin kurulabilmesi için amaca uygun bir şekilde vergi tahsilatı ve kullanımı gereklidir. Bu durum ise vergi kayıp ve kaçaklarının ortadan kaldırılması için çalışmayı dolayısıyla vergi denetimine gereken önemi vermeyi gerektirmektedir⁵³.

1.5.3. Sosyal Amaç

1982 Anayasasının 73. maddesinde “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesi ile aynı zamanda Anayasası’nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesi noktasında gelir eşitsizliklerini azaltmayı ve vergi adaletini sağlamayı amaçlayan bir vergi politikasının uygulanması amaçlanmıştır.

Vergiler gelir dağılımı üzerinde önemli etkilere sahiptirler. Bu itibarla vergi denetiminin en önemli amaçlarından biride gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Bunun için de herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi gereklidir. Aksi durum vergilemede ödeme gücü ilkesine ve dolayısı ile sosyal adaletin sağlanmasına ters düşecektir.⁵⁴ Gelir elde edenlerin elde ettiği gelir ile orantılı vergi ödemesi etkin bir vergi denetimi ile mümkün olabilir.

⁵³ İsmail Can, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, **Maliye Dergisi**, sayı 53, Eylül-Ekim1981, s.67

⁵⁴ Tekin, Çelikkaya, s.49

1.5.4. Hukuki Amaç

Vergi denetiminde hukuki amaç, Anayasanın 73. maddesinde belirtilen “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının ancak kanunla mümkün kılınması” ve vergileme sürecinin icrasında mevzuata dolayısıyla hukuka uyarlılık şartının aranması olarak ifade edilebilir.

Personelin özlük haklarına ilişkin sorunların belirlenip gereken tedbirlerin alınması ile birlikte, yönetim birimlerinin adaletli, etkin ve düzenli bir biçimde çalışmaya sevk edilmeleri denetimle mümkündür. Böylelikle personellerin görevlerini adil ve tarafsız olarak yürütmeleri temin edilirken aynı zamanda hukuka uyarlılıkta sağlanmış olacaktır⁵⁵.

1.6. VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ

1.6.1. Araştırma İşlevi

Vergi denetiminin asıl işlevi araştırma işlevidir. Vergi yönetimi vergi denetimi aracılığı ile mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırarak vergi yasalarına karşı (kasti ya da hatalı) aykırı hareketleri belirleyerek vergi denetiminin sonucu olan müeyyidelerin uygulanmasını sağlar⁵⁶.

1.6.2. Önleme İşlevi

Vergi denetimi sonucu uygulanacak ceza, yükümlüler açısından caydırıcı etki yapmaktadır. Yaptırım kaygısı vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan hileli ve hatalı işlemlerin büyük ölçüde azalmasını sağlamaktadır. Vergi denetiminin amacı, esas olarak bu önleyici fonksiyonu doğrultusunda etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmektedir.⁵⁷

Bir başka ifadeyle vergi mükelleflerinin incelemeye girme olasılığı ile yapılacak incelemenin neticesinde söz konusu olabilecek cezalı tarhiyat caydırıcılık

⁵⁵ Can, s.68

⁵⁶ Nezir Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Yayınları, 1994, s.38

⁵⁷ Can, s.68

sağlamak suretiyle yükümlünün matrah tespitinde yasal olmayan yollara yönelmesini önleyici bir işleve sahip olduğu söylenebilir.⁵⁸

1.6.3. Düzeltici İşlevi

Denetim Elemanına, yürütmekte olduğu denetim esnasında, yükümlü ve görevlileri uyarmak, onları bilgilendirmek ve eğitmek görevi de verilmiştir. Böylelikle gerek idareye gerekse yükümlüye hatalarını düzeltme imkânı sunmakta dolayısıyla da vergi kayıp ve kaçagını önlemektedir.⁵⁹ Bu durum vergi bilincinin yerleşmesine yardımcı olacaktır.

1.7. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN TARİHÇESİ

Osmanlı dönemi, Cumhuriyet dönemi ve günümüz vergi denetim sistemi olarak, Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel gelişimini üç aşamada ele almak mümkündür.

Osmanlı İmparatorluğunda ilk defa 19’uncu yüzyıl sonlarında devletin tüm gelirlerini denetim altına alma ihtiyacı ile bir denetim yapısı oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın karşılanması amacıyla da dönemin Maliye nazırı tarafından hazırlanan ve padişah 2. Abdülhamit’inde uygun gördüğü 25.07.1879 tarihli “irade-i Seniye Kanunu”na dayanılarak yürürlüğe konulan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile Fransa Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak Osmanlı ordusunun harcamalarını denetlemek amacıyla “Heyet-i Teftiş-i Maliye” teşkilatı kurulmuştur⁶⁰.

Cumhuriyet dönemi vergi denetim sisteminin ortaya koyduğu değişime baktığımızda, Osmanlıdan gelen temettü vergisinin kaldırılarak yerine 1926 yılında Kazanç Vergisinin getirilmesiyle cumhuriyet döneminde ilk olarak vergi denetim uygulaması başlatılmıştır. İlk defa yürürlüğe giren Kazanç Vergisi Kanununa göre, mükelleflerin beyannamelerinin incelenmesi görevi, tahakkuk teftiş memurlarına tevdi

⁵⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, s.101.

⁵⁹ Organ, s.44

⁶⁰ Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın no: 2003-41, s.64

edilmiştir. Ancak, birikim, deneyim ve formasyonları bu alanda yeterli olmayan tahakkuk teftiş memurları, söz konusu görevlerde başarılı olamamış ve kaldırılmıştır⁶¹.

Cumhuriyet dönemi vergilerin denetimi için ihtiyaç duyulan birimler, 18.05.1929 Tarih ve 1452 Sayılı “Devlet Memurları Maaşatının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun” un kadro bölümlerinde ilgili senelere ait “Sene-i Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu”na ekli cetvellerde yer verilerek ihdas edilmiştir⁶².

Maliye Bakanlığının merkez teşkilat yapısı içerisinde 1936 tarih ve 2996 Sayılı kanunla “Varidat Kontrolörlüğü” teşkil edilmiştir. 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı kanunla 2996 sayılı kanunda yapılan değişiklikler neticesinde Varidat Umum Müdürlüğü, "Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü" ve "Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü" olarak ayrılmış, ayrıca "Tahsilat Umum Müdürlüğü" ihdas edilmiştir. Söz konusu yasal düzenleme ile ayrıca, “Tahsilat Kontrolörlüğü” de kurulmuş ve Varidat Kontrolörlüğü unvanı korunmuştur. Ayrıca 03.08.1944 tarih 4644 sayılı kanunla Varidat Kontrolör Muavinliği kadrosu oluşturulmuştur⁶³.

29.05.1946 tarih 4910 sayılı kanunla Vasitasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, Gelirler Umum Müdürlüğü adıyla birleştirilmiş, Tahsilat Umum Müdürlüğü ise aynen muhafaza edilmiştir. Aynı kanunla, Tahsilat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü ve Gelirler Kontrolör Yardımcısı kadroları ihdas edilmiştir. 24.03.1950 tarih 5655 sayılı kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğü adı altında birleştirilirken; Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına dâhil edilmiştir⁶⁴.

1925 tarih ve 522 sayılı kanunla Aşar’ın kaldırılması sonucunda oluşan gelir açığını telafi edebilmek için 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, yürürlüğe girmesiyle beyannameli mükellef sayısı artış eğilimine girmiştir. Beyannameli mükellef sayısındaki artış eğilimi vergi incelemelerinin önemini artırmış, bunun neticesinde de kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, "Kazanç Vergisi Hesap Mütchassısı" ile "Muamele

⁶¹ Selahattin Tuncer, "Hesap Mütchassısı'ndan Hesap Uzmanlığına", **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, Haziran 2001, s. 5

⁶² Resmi Gazete, 30.06.1929 Tarih ve 1229 Sayılı.

⁶³ Resmi Gazete, 12.08.1944 Tarih ve 5781 Sayılı.

⁶⁴ M. Ali Sarılı, s.66

Vergisi Hesap Mütchassısı" adı altında iki ayrı vergi inceleme birimi teşekkül ettirilmiştir⁶⁵.

3840 sayılı kanunla 2395 sayılı KVK'nda yapılan değişiklikle, 1940 yılında "Hesap Mütchassısı Muavinliği" kadrosu ihdas edilmiştir⁶⁶. Hesap mütchassıları, Defterdarlıklara bağı şekilde ve bir Baş Hesap Mütchassısı sorumluluğı altında görev yapmışlardır.

28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Hesap Mütchassısı ortadan kaldırılarak yerine Maliye Teftiş Kurulu'nun yapısı model alınarak Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur⁶⁷.

2005 yılına kadar Türkiye'de devletin gelir, gider ve mallarının denetimi Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında görev yapan denetim birimleri eliyle yürütölmüştür.

Maliye Bakanlığının denetim yapısında, Resmi Gazete' de 16.05.2005 tarih ve 25817 sayı ile yayımlanan 5345 Sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun" ile değişiklik yapılmıştır⁶⁸.

Söz konusu değişikliğe kadar yalnızca Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilen vergi denetiminin bu düzenlemeden sonra Maliye Bakanlığına bağı olarak yapılandırılan yarı özerk nitelikte bir kuruluş olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca da yerine getirileceğı düzenlenmiştir.

5345 sayılı yasa vergi denetiminde görev icra eden yetkili kurulların varlığını korumayı sürdürmüştür. Daha sonra Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı Kanun Hükmündeki Kararname'de önemli değişiklik gerçekleştiren 6009 Sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"⁶⁹ ile "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu" kurulmuştur.

Ancak, 6009 ile oluşturulan bu kurul da 06 Nisan 2011 tarih ve 6223 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca 07.07.2011 tarihinde değiştirilmesi kararlaştırılmıştır. Arkasından da "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik

⁶⁵ Tuncer, s.1.

⁶⁶ 29.05.1940 Tarih ve 4521 Sayılı Resmi Gazete.

⁶⁷ 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete.

⁶⁸ 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete.

⁶⁹ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete.

Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname”⁷⁰ 646 sayılı KHK ile kaldırılarak “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adında yeni bir kurul oluşturulmuştur. Yapılan düzenleme sonucunda vergi denetim birimleri doğrudan Bakana bağlı olan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurum adı ve “Vergi Müfettişi” unvanı altında toplanmış⁷¹ ve yaklaşık 80 yıldır süregelen denetimde yaşanan koordinasyon sorunun çözülmesi amaçlanmıştır⁷².

1.8. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN TEŞKİLAT YAPILANMASI

Türkiye’de vergi denetiminin teşkilat yapılanmasını, sistemi 2011 yılında tamamen yeni bir kurumsal yapıya dönüştüren değişiklik esas alınarak, 646 sayılı KHK öncesi vergi denetim teşkilatı ve 646 sayılı KHK sonrası vergi denetim teşkilatı şeklinde ele almak mümkündür.

1.8.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetimi Teşkilat Yapısı

Öncelikle vergi denetiminin çatı kuruluşu olması münasebetiyle Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerine bakmak gerekmektedir. 14 Aralık 1983 tarih ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığının Teşkilat yapısı ve görevleri belirlenmiştir. Düzenlemenin amacı; Maliye Bakanlığının kuruluşu, teşkilatlanması ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektir. Bakanlığın görevleri ise KHK’nin 2. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

“a. Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,

b. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,

c. Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,

⁷⁰ 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete.

⁷¹ Mehmet S. Ekici, “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2011, Sayı:228, s.40.

⁷² Fatih Pekşen, “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”, Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 9(1), 107-116, Mart 2019, s.113

- d. Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- e. Gelir politikasını geliştirmek, (...) ⁷³
- g. Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,
- h. Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
- m. Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
- n. Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- o. Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,
- p. Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,
- r. Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- s. (07/07/2011 - KHK - 646/ 1 md.) Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak ⁷⁴.

Kararnamede 34. madde “Bakanlık taşra teşkilatı, defterdarlıklardan oluşur.” şeklinde düzenlemeyle taşra yapılanması belirlenmiştir.

05 Mayıs 2005 tarih ve 5345 sayılı yasa öncesi Maliye Bakanlığı bünyesinde ana hizmet birimi olarak oluşturulan Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine ilgili yasa ile “Gelir İdaresi Başkanlığı” teşekkül ettirilmiş ve Gelir İdaresi Başkanlığı 178 Sayılı KHK’nın 35. maddesinde Bağlı Kuruluşlar içerisinde ifade edilmiştir.

Söz konusu tarihe kadar yalnızca Maliye Bakanlığınca ifa edilen vergi denetimi bu tarihten sonra Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk olarak teşekkül ettirilen Gelir İdaresi Başkanlığınca da ifa edilecektir.

5345 Sayılı yasa getirdiği yeni yapılanma ile gelir kısmını tamamen yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığına bırakırken, defterdarlık birimleri devletin sadece mallarına ve giderlerine bakan birimler haline dönüştürmüştür.

⁷³ Bu arada yer alan “Uygulamak ve Devlet Gelirlerini Tahsil Etmek” ibaresi, 05/05/2005 tarihli ve 5345 sayılı Kanunun 35. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

⁷⁴ 14/12/1983 tarih ve 18251 mükerrer sayılı Resmi Gazete, 178 sayılı K.H.K.

Defterdarlar görevde bulunduğu il genelinde Maliye Bakanlığının en büyük, en yetkili memuru ve ita amirleridir.

Defterdarın yönetimi altındaki Defterdarlık, milli emlak, muhasebat ve muhakemat birimleri ile personel müdürlüğü birimlerinden oluşur. Defterdarlık bünyesinde yer alan gelir birimleri ise defterdarlık bünyesinden alınarak yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığının bünyesine dâhil edilmiştir.

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin çalışmaların başlangıcı 1950'li yıllara kadar uzanmaktadır. Bu çalışmalardan ilki 1951 yılında Maliye Bakanlığına sunulan Kuruluş ve Çalışmaları ile ilgili rapordur. Devamında, 1963 yılında Frank White tarafından "Türkiye'de Vergi İdaresi" isimli rapor hazırlattırılmış ve bu rapora istinaden Maliye Bakanının onayı ile Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu oluşturulmuştur. Bu kapsamda yabancı uzmanlara (1951'de James W. Martin ve Frank C.E Cush, 1963'te B. Frank White, 1970'de Daniel L. Tucker, 1972'de Leif Muten, 1999'da Socorro Velazquez, Jr.) çalışmalar yaptırılmıştır. Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması konusunda Bakanlığın 1964 yılında hazırladığı Gelir İdaresi Başkanlığı yasa tasarısı taslağı ve 1980'lerde A. Başer KAFAOĞLU tarafından Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasının gerekliliğini vurgulayan bir rapor hazırlanmış ancak hayata geçirilememiştir. Aynı şekilde 1985 sonrası yapılan çalışmalarda bir sonuca ulaşamamıştır⁷⁵. Organizasyonlarda değişikliğe gidilmesi genel olarak rahatsızlık yaratması nedeniyle değişim kültürü yaratmak oldukça zor bir durumdur.⁷⁶ Bu nedenle uzun yıllar değişim çabaları sonuçsuz kalmıştır.

Sonraki yıllarda gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile ilgili, idarenin sorunlarını tespit ederek çözüm önerilerinde bulunan çeşitli raporlar (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin hazırladığı 1992 tarihli⁷⁷ ve 1996 tarihli⁷⁸) hazırlanmıştır.

⁷⁵ İlhan Karayılan ve Doğan Alantar, "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması", **Yaklaşım Dergisi**, 2003, sayı:127, s.76.

⁷⁶ Coşkun Can Aktan, ve Serdar Yay, "Organizasyonel Değişimde İki Farklı Kültür: Değişim Kültürü ve Değişime Direnç Kültürü", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, cilt 8, Sayı 2, 2016, ISSN: 1309-8039, s.4

⁷⁷ TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 1992.

⁷⁸ TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 1996.

Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 2001 yılında Vergi Özel İhtisas Komisyonu raporu hazırlanırken idarenin etkinliğine dikkat çekilmiştir⁷⁹. Aynı şekilde 9. Kalkınma Planı Vergi İhtisas Komisyonu Raporunda kayıt dışı ekonomiyi genişleten bir faktör olarak vergi denetimindeki etkinsizlik ve verimsizliğe vurgu yapılarak vergi denetiminin etkinliğinin artırılması gerektiği ifade edilmiştir⁸⁰.

Yapılan çalışmalarda ifade edilen temel konuları, merkez - taşra ilişkilerinin yeniden düzenlenmesi, teknolojik altyapının güçlendirilmesi, İdari yapının fonksiyonel hale getirilmesi, idari yapının güçlendirilmesi, mükellef odaklılık başta olmak üzere yeni bir misyon ve vizyonun uygulamaya konulması ve kısmi özerklik tanınması şeklinde özetlemek mümkündür⁸¹.

Yapılan tüm çalışmaların neticesinde süreç belirli bir olgunluğa erişmiş ve 16.05.2005 tarih 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilat ve görevleri hakkındaki kanunun yürürlüğe girmesiyle de önemli bir aşamaya gelinmiştir.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 1. maddesine göre:

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

Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri de kanunun 4.maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

a. Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.

b. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.

⁷⁹ Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Vergi özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001, s.26.

⁸⁰ DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2006.

⁸¹ Osman Arıoğlu, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 286, 2005, s. 69.

c. Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.

d. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.

e. Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.

f. Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.

g. İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilatına muvafakat vermek; şikayet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

t. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.”

Kanunun 23. maddesinde başkanlığın taşra teşkilatı belirtilmiştir. Buna göre “Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Buna dayalı olarak ülke genelinde vergi dairesi başkanlığı 29 ilde kurulmuştur.

İlgili kanunun 24. Maddesinde ise vergi dairesi başkanlıklarının amacı belirtilmiştir.

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

Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek, mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.

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

görevleri, yetki ve sorumlulukları, merkez teşkilatıyla ilişkileri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.”⁸²

Gelir İdaresi Başkanlığının, 2011 yılında 752 kişisi merkez teşkilatı, 38.151 kişisi ise taşra teşkilatı kadrolarında görev yapan toplam 38.903 kişilik kadrosu mevcuttur⁸³.

646 sayılı KHK ile değişmeden önceki hali ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁸⁴ 135. maddesinde vergi incelemesine yetkilileri “*Vergi İncelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” şeklinde saymıştır.

Bu düzenlemeye göre de 646 sayılı KHK düzenlemesi öncesinde vergi denetiminin dört ayrı denetim birimi ve Defterdar, vergi dairesi müdürleri, müdür kadrolarındakilerce ifa edildiği anlaşılmaktadır.

646 sayılı KHK düzenlemesi öncesi 2010 yılında Türkiye’de vergi denetiminde görev yapan dört denetim birimindeki toplam denetim elemanı sayısı 2914 kişidir.

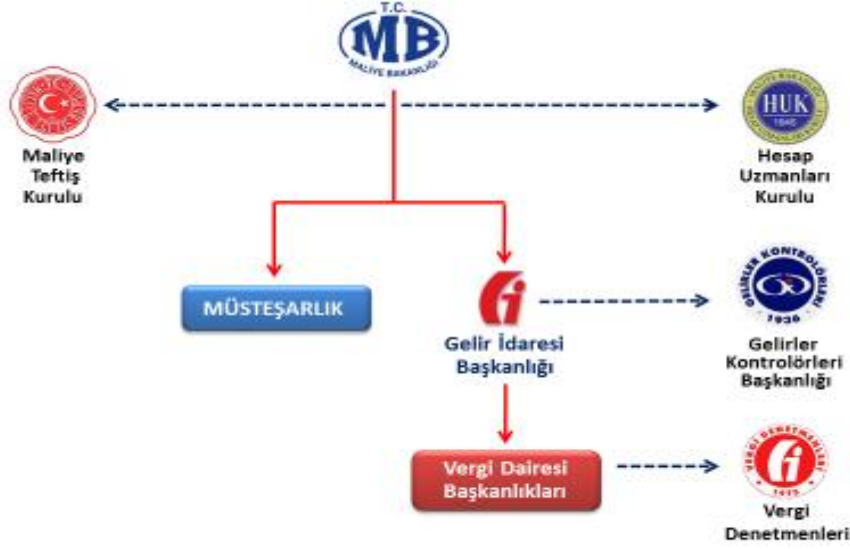
Aşağıdaki Şekil 1’de, Maliye Bakanlığının 2011 öncesi vergi denetim yapısı görülmektedir.

⁸² 16/05/2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete, 5345 sayılı yasa.

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 yılı faaliyet raporu.

⁸⁴ 10-12.01.1961 tarih 10703-10705 sayılı Resmi Gazete.

Şekil 1: VDK Öncesi Vergi Denetim Birimleri



Kaynak: Maliye Bakanlığı; Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Yapısı (2014).

1.8.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetimi Teşkilat Yapısı

Bakanlar Kurulu tarafından 06 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı yasanın verdiği yetkiyi dayanak alarak 07 Temmuz 2011 tarihinde Maliye Bakanlığı çatısı altında bir hizmet birimi olarak doğrudan Bakana bağlı, “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”nın kurulması ile bazı kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde değişiklikler yapılması yönünde kararlar alınmıştır.

Ardından da, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’de 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 646 sayılı KHK ile değişikliğe gidilmiştir.

Değişiklik neticesinde söz konusu KHK’nin 2. maddesine ek ile “*Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak.*” biçiminde bir düzenleme Maliye Bakanlığının temel görevlerine eklenmiş, 19. Maddesinde isim değişikliği ile “Vergi Denetim Kurul Başkanlığı” getirilmiş ve 20. Maddede başlığı ile birlikte Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup

Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)’nden oluşur.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

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

İkinci fıkrada belirtilen grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir.” şeklinde değiştirilmiştir.

Merkezi Ankara’da bulunan Başkanlık; Başkan, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları, Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) ve diğer personellerden oluşmaktadır.

Vergi Denetim Kurul Başkanlığının yetki, görev ve sorumlulukları ise kararnamede aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

“a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.

ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.

g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

ę) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve  nlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruştırmaları yapmak.

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

Bu şekilde vergi denetimi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının merkez teşkilat yapılanmasında köklü bir değişiklik söz konusu olmuřtur⁸⁵.

Grup Başkanlığı şeklinde teşkilatlanan VDK, 18 Nisan 2020 tarihli ve 31103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 60 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle Daire Başkanlıkları şeklinde yeniden yapılandırılmıştır. Daha öncesinde 29 ilde grup başkanlıkları şeklinde örgütlenen Vergi Denetim Kurul Başkalığı, yeni modelle birlikte 9 ilde 22 daire başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir.

Başkanlığa verilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ile işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan Onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere Daire Başkanlıklarının kurulabileceği 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 228’inci maddesinde belirtilmiştir.

Bu kapsamda, 21.09.2020 tarihli Bakanlık makamı oluru ile Başkanlık;

“a) Denetim Daire Başkanlığı,

b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,

⁸⁵ 10/07/2018 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete, 646 sayılı KHK.

c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,

d) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir.

Daire Başkanlıklarının dağılımı aşağıdaki gibidir:

* Adana (1), Antalya (1), Bursa (1), Gaziantep (1), Kocaeli (1) ve Konya (1) illerinde toplamda 6 adet Denetim Daire Başkanlığı,

* Ankara (1), İstanbul (1) ve İzmir (1) illerinde toplamda 3 adet Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,

* Ankara (2), İstanbul (4) ve İzmir (1) illerinde toplamda 7 adet Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,

* Ankara (2), İstanbul (3) ve İzmir (1) illerinde toplamda 6 adet Sektörel Denetim Daire Başkanlığı, olmak üzere toplamda 22 adet Daire Başkanlığı bulunmaktadır.”

9 Temmuz 2018 tarih ve 30473 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 703 sayılı KHK ile 13 Aralık 1983 tarih ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmış ve 10 Temmuz 2018 tarihli Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur.

Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Bakanlığın görev ve yetkileri düzenlenmiş, merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatları oluşturulmuştur⁸⁶.

1.9. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Kamusal harcamaların finansmanında en büyük ve en önemli pay olağan gelir kaynağı olarak vergi gelirlerine aittir. Bununla birlikte oldukça önemli konumdaki bu vergilerin yönetimi ve denetimi de aynı şekilde son derece stratejik bir önem arz etmektedir.

Devletin egemenlik gücüne dayalı olarak kişilerin servet, gelir, mallar, hizmetler ve dış ticaretleri üzerinden bir kısmını pay olarak alması işlemi vergileme olarak ifade edilirken, bu durum aynı zamanda fertler ile devlet arasında hukuki bir ilişkinin ortaya çıkmasına da neden olmaktadır⁸⁷. Bu ilişkide devlet, üzerine yüklenen

⁸⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurul Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2011.

⁸⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2016, s.1.

görevlerin ifası için olağan gelir kaynağı elde ederken fertler ise kamusal ihtiyaçlarının karşılanması için bu ihtiyaçlarının finansmanına katılmış olmaktadır.

Vergilerin doğru ve tam olarak tahsil edilmesi, maliye politikasının etkin bir şekilde uygulanabilmesini olanaklı hale getirecektir. Günümüz demokratik refah devleti anlayışının bir gereği olarak vergilemede eşitlik ve genellik ilkelerinin gerçekleştirilmesi açısından önemli olduğu kadar, kamusal hizmetlerde kalitenin yükseltilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanması açısından da önem taşımaktadır⁸⁸.

Günümüz vergi politikaları ve vergi sistemleri vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelirlerini vergi idaresine beyanda bulunmaları ve beyan ettikleri vergi matrahı üzerinden vergilendirilmeleri esasına göre şekillenmiştir⁸⁹.

Uygulanan vergi politikalarının beklenildiği şekilde iyi sonuçlar vermesi, vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunmalarına ve vergilerin eksiksiz bir şekilde tahsil edilebilmesine bağlı bir durum olmakla birlikte vergilerin tam ve doğru şekilde tahsilatını sağlayacak olan uygulama ise vergi denetimi olacaktır⁹⁰.

Vergi denetimi kavramı, iç denetim yoluyla vergi yönetiminin gerektiğinde merkezde ve taşrada görev yapan personelinin soruşturmalarının, dış denetim yoluyla da vergi yükümlülerinin verdikleri beyanlarının doğruluğunun incelenmesi süreçlerini içerisine alan bir kavramdır⁹¹.

Vergi idaresine, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve belirlemek, vergi yükümlülüğüne etki eden unsurları, vergiyi doğuran olayı, tespit etmek üzere tanınan, inceleme, yoklama, bilgi toplama ve arama gibi yasal yetkiler söz konusudur. Vergi yükümlülerinin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmedikleri vergi idaresi tarafından bu hukuki araçlarla gerçekleştirilmektedir. Uygulanacak yaptırımlara dayanak teşkil edecek olan bulgular bu denetim araçlarıyla ortaya konulmaktadır⁹².

⁸⁸ Metin Özşahin, “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması” Vergi Dünyası, Haziran 1987, sayı: 70, s.2.

⁸⁹ Hakan Ay ve Tunç Baran, “Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:237, Haziran, 2008, s. 214

⁹⁰ Abdullah Aslan, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 185, Ocak 1997, s.3.

⁹¹ H.Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ. Yayın No:436, İstanbul 1994, s.7.

⁹² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basımevi, 3. Baskı, Ankara, 2004, s.222.

1.9.1. Yoklama

Ülkemizde idarece uygulanan vergi denetim yolları içerisinde uygulama alanı en geniş olan yoklamadır.

Yoklamada amaç:

Vergi Usul Kanunun (VUK) 127. maddesine göre⁹³, yoklamadan ne amaçlandığı şöyle ifade edilmiştir; *“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*

Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,”

⁹³ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

3239 sayılı kanunun 12. maddesiyle söz konusu madde de değişiklik yoluna gidilmiş ve belge ve kayıt düzeni kontrolleri, hasılat tespitleri gibi maddi nitelikteki kontroller de yoklama kapsamı içerisinde dâhil edilmiştir⁹⁴.

Başka ifade ile yoklama, vergi denetimini daha etkin hale getirmek maksadı ile vergi yükümlülerine vergilemeye ilişkin olayların ortaya çıkması sırasında, tam, doğru, sürekli ve düzenli bir şekilde kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin belirlenmesi olarak da tanımlanabilir⁹⁵. Buradan hareketle yoklamada hedefin, vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan ve vergilendirmeye etki eden bulguları ortaya koymak, tespit etmek olduğunu söyleyebiliriz⁹⁶.

Yoklama yapılmaması, işyerinin ve ekonomik faaliyetlerin belirlenmemesi, durumunda etkili bir vergi denetiminden bahsedemeyiz. Örneğin, vergi yükümlüleri işyeri veya şube açılışlarını, işçi çalıştırmalarını, işe başlamayı, işyeri adres değişikliklerini, işi terklerini ve bunlar gibi yükümlünün vergilendirilmesini ilgilendiren maddi nitelikteki durum ve olayları vergi idaresine bildirmekle yükümlüdürler. Vergi idaresi ise söz konusu bildirimlerin doğruluğunu yerinde görerek tespit eder ki bu tespite yoklama denilmektedir⁹⁷.

Yoklamaya Yetkililer:

Yoklamaya yetkili olanlar VUK'nun 128. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; “Yoklama:

1. Vergi dairesi müdürleri;
 2. Yoklama memurları;
 3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
 4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
 5. (Ek: 5/5/2005-5345/34 md.) Gelir uzmanları;
- tarafından yapılır.”⁹⁸.

⁹⁴ 04/12/1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun.

⁹⁵ M.Ali Sarılı, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 9, Mayıs, 2003 s.117.

⁹⁶ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kİtabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989, s.165.

⁹⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2016, s.157.

⁹⁸ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

Bu madde hükmünden anlaşılacağı gibi vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanlarının gerektiğinde yoklama yapabilecekleri açık bir şekilde belirtilmiştir.

Yoklama sayesinde denetim elemanları, vergilemeyle ilgili işlemlere ait maddi olayları belirleyip tespit etmek suretiyle kayıt altına alınmasını sağlamış olmaktadır. Bu şekilde, vergiyi doğuran olay ortaya çıktığı anda gerçekleştirilen yoklamalar, vergi denetimlerinin daha doğru ve gerçeğe uygun bir temele oturtulmasını sağlamış olmaktadır⁹⁹.

Yoklama gerek vergilendirilmeyen kaynakların gerekse henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ortaya çıkarılması yönüyle vergi gelirlerini artırmakta ve mükelleflerin vergi dışı kalmasını önleyerek, vergi kaçırانları tespit edip vergilendirilmelerini temin etme yönü ile vergi ödeyenler nazarında ticari rekabette adaleti sağlayan bir husus olarak görülmektedir¹⁰⁰.

Yoklama vergilemeye ilişkin işlem ve uygulamaların, gerçekleşme aşamasında, müdahale, gözetim ve denetim olanağı sunması ve vergi denetiminin yaygın, önleyici fonksiyonunun gerçekleştirilmesi bakımından büyük öneme sahiptir¹⁰¹.

Yoklama Zamanı ve Şekli:

VUK'nun 130. Maddesine göre, yoklama ilgiliye haber vermeksizin her zaman yapılabilir.

VUK'nun 131. Maddesine göre, yoklama sonuçları tutanak mahiyetindeki “yoklama fişine” geçirilir. Ayrıca madde 132/A ile yapılan düzenlemeyle bu fişlerin elektronik ortamda düzenlenmesine de olanak sağlanmıştır¹⁰².

Vergi yükümlülerinden mükellefiyet kaydı olmayanların kayıt altına alınması ile mükellefiyetliğin sağlanması yoklamanın en önemli fonksiyonudur diyebiliriz. Etkin bir yoklama uygulaması, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

⁹⁹ Sarılı, s.117.

¹⁰⁰ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer, Yayın No:78, Ankara, 2008, s.131.

¹⁰¹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s. 43.

¹⁰² 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

1.9.2. Vergi İncelemesi

Ekonomik birimlerin elde ettiği dönemsel kar veya zararların belirli dönemlerde tespiti, gerek işletme yönetimi gerekse genel olarak kamu açısından vazgeçilmez bir gerekliliktir. Devletin bu birimlerin ekonomik faaliyetleri sonucunda elde ettikleri karlılığı bilmek istemesinin sebebi elde edilen gelirlerden kendi payına düşen kısmı tam ve doğru şekilde tahsil ederek hazineye intikalini sağlamaktır. Bu nedenle devlet, işletmelerin gelirlerinin tespiti ve beyanına ilişkin usul ve esasları ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

Türk vergi sisteminde stopaj yoluyla tahsil edilenler dışında kalan vergilerin çok büyük bir kısmı vergi yükümlülerinin beyanı esas alınarak tahsil edilmektedir¹⁰³. Elde edilen ve vergiye tabi gelirlerinin ne olduğunu en iyi bilen yine yükümlünün kendisidir prensibine dayanan bu yöntemde vergi yükümlüsü aynı zamanda vergileme sürecine fiilen dâhil edilmiş olmaktadır. Şüphesiz ki bu durumda tahsil edilecek verginin tam ve doğru olması, vergi yükümlüsünce yerine getirilecek olan beyanın doğruluğu ile orantılı olmaktadır¹⁰⁴. Bununla birlikte tüm vergi yükümlülerinin elde ettikleri gelirleri tam ve doğru olarak beyan ettiklerini varsaymak doğru bir yaklaşım olmayacağından devlet ile vergi yükümlüleri arasında karşılıklı güven esas olmakla birlikte bunun işlevselliği ancak devletin yükümlü nezdindeki kontrol ve inceleme yetkisinin işlevselliğine bağlıdır. Sistemin işlevselliği bu durumun işleyişine bağlıdır¹⁰⁵.

Sistemin denetim mekanizması ile desteklenmesini zorunluluk haline getiren husus, vergilemenin yükümlülerin beyanına dayalı olması ve yükümlülerin vergiye karşı direnç gösterebildiklerinin bilinen bir gerçek olmasıdır. Söz konusu denetimler, yükümlülerin, vergilemeye ilişkin olaylar, konular, kayıtlar ile yoklama ve her türlü delillerden yararlanılmak sureti ile yapılmaktadır. Vergi incelemesi ise vergi denetimi

¹⁰³ A.Ömer Arpacı, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:194, Kasım, 2004, s.40.

¹⁰⁴ Zekai Özdemir, Erol Altunoğlu, “Türkiye’de Vergi Uygulamasında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Uygulanacak Esaslar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, Haziran, 1997, s.118.

¹⁰⁵ Sakıp Şeker, **Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme**, Yaklaşım Yayınları, Sayı: 5, Mayıs 1993, s.63.

içerisinde, vergi yükümlülerinin verdikleri beyanların doğruluğunun belirlenmesi ile ilgili vergi mevzuatında yer alan en önemli düzenleme olarak yer almaktadır¹⁰⁶.

Vergi incelemesinin tanımı, amacı ve kapsamı:

Vergi denetim yöntemleri içerisinde en kapsamlı ve önemli olanı vergi incelemesidir diyebiliriz.

Geniş anlamda vergi incelemesinin revizyon ve araştırma olmak üzere iki yönünün olduğu söylenebilir. Revizyon, defter kayıt ve belgeler üzerinden yapılırken, araştırma ise defter kayıt ve belgelere bağlı kalınmaksızın, vergi yükümlüsü ve yükümlülükle ilgili olaylar, kayıtlar, mevzular, yoklama ve her türlü delilden hareketle yürütülür¹⁰⁷.

Vergi incelemesi kısaca şu şekilde tanımlanabilmektedir: “Vergi incelemesi gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi yoluyla vergi yükümlüsünce ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti olarak ifade edilebilir”¹⁰⁸.

Vergi idaresi vergi alacağını tam ve doğru bir biçimde tespit ederek tahsil edebilme noktasında, vergi yükümlülüğü ile ilgili daha detaylı araştırma yapma gereksinimi duyması nedeniyle VUK’nda vergi incelemesi kavramına yer verme gereğini hissetmiştir.

Bu çerçevede VUK’nun 134 ile 141. maddeleri arasındaki düzenlemelerde vergi incelemesine dair hükümlere yer verilmiştir. 134. Maddede vergi incelemesi, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.”.

Vergi incelemesinin amacını ortaya koyan söz konusu madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, vergi incelemesi sadece, vergi kayıp ve kaçaklarını tespiti yönelik değildir. Aynı zamanda inceleme yapıldığı esnada ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle beraber, vergi yükümlü ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanmış olmaktadır.

¹⁰⁶ İbrahim Organ, s.126.

¹⁰⁷ Levent Demirdağ, “Mali Açısından Vergi İncelemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 1992, Sayı 17, s.1

¹⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın no:50, Kasım 2007, s.7.

VUK'nun 137. maddesindeki “Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.” şeklindeki düzenleme ile vergi incelemesinin hukuki dayanağı ortaya konmuştur¹⁰⁹.

Vergi incelemesinin kapsamını ise VUK'nun 1, 2 ve 137. maddeleri oluşturmaktadır. VUK'nun 1. maddesinde “Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.” Şeklinde bir düzenleme söz konusu iken, 2. madde ise; “Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.” şeklinde düzenlenmiştir.

VUK'nun incelemeye tabi olanlar başlığını taşıyan 137. maddesinde ise “ Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.” demek suretiyle, kanunun neleri ve kimleri kapsama alanı içerisine aldığını belirtmiştir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yetkileri ve sorumlulukları:

Vergi incelemeleri, vergi mükellefleri ile bunların ilişkide bulundukları kişilerin defter, kayıt, beyan ve hesapları üzerinde vergi denetimine yetkili olan kişiler tarafından yapılır¹¹⁰.

VUK'nun incelemeye yetkililer başlığını taşıyan 135. maddesinde, “ Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” şeklinde bir düzenleme ile kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkilendirildiğini ifade etmiştir.

¹⁰⁹ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

¹¹⁰ Fehmi Günay, “Vergi İnceleme Görev ve Yetkisi, Bu Yetkinin Kullanımı” **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2010, Sayı: 259, s.69-71.

Takdir komisyonları da görevleri dolayısıyla vergi inceleme yetkisine haizdirler. Takdir komisyonları, vergi idaresinin personeli ile alanında uzman sektör temsilcilerinden meydana gelen karma bir komisyon olup, herhangi bir sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin beyanlarının sektör ortalamasına uymaması halinde vergi dairesi tarafından yapılan takdire sevk işleminden sonra kişiler hakkında matrah takdiri yaparlar, bu matrah takdiri esnasında da komisyon vergi incelemesi yapmaktadır¹¹¹.

Belirli büyüklüğe sahip ilçelerde müstakil vergi daireleri bulunmasına karşın nispeten küçük yerleşim yerlerinde bağımsız vergi dairelerinin görevleri yine Maliye Bakanlığına Defterdarlık aracılığıyla bağlı mal müdürlükleri tarafından yerine getirilir. Bağımsız vergi dairesi olmayan yerlerde mal müdürleri vergi inceleme yetkisine haizdirler ve vergi incelemelerini yaparlar. Ancak bağımsız vergi dairelerinin bulunduğu yerlerde mal müdürlerinin vergi inceleme yetkileri yoktur¹¹².

Öte yandan, Maliye Bakanlığı örgütü dışında bankalar yeminli murakıpları, Bankalar Kanunundan kaynaklanan konularda ve görevleri ile sınırlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahiptir. Murakıplar tarafından hazırlanan vergi inceleme raporlarının, vergi dairelerine tevdi üzerine gerekli tarhiyatlar vergi daireleri tarafından yapılmaktadır. VUK 135. maddesinde sayılanlar dışındaki kişilerin vergi inceleme yetkisi olmadığı için başka bir denetim elemanı tarafından tarhiyat önerilmesi ve mükellef hakkında ceza kesilmesi mümkün değildir¹¹³.

Vergi incelemelerinin sağlıklı ve doğru sonuçlar vermesi, hızlı ve başarılı bir şekilde tamamlanması amacıyla vergi inceleme elemanlarına bir takım yetkiler verilmiştir. Bu yetkiler olmadan inceleme elemanının görevini yerine getirmesi oldukça güç hatta bazı durumlarda mümkün olmayabilir. Vergi inceleme elemanlarına tanınan yetkileri şu şekilde sıralayabiliriz¹¹⁴;

*İncelemeleri eğer istisna halleri yoksa işyerinde yapılmasını istemek,

*Eğer inceleme iş yerinde yapılmıyorsa mükelleften ilgili defter ve belgeleri ibraz etmesini istemek,

¹¹¹ Ürel Gürol, “Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması” **Yaklaşım Dergisi**, Ankara, Şubat 2003, s.256-258.

¹¹² Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayını, İstanbul, 2001, s. 178.

¹¹³ Özyer, s. 179.

¹¹⁴ Osman Saraç, “Vergi İncelemesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Şubat 2005, Sayı 434, s.113-115

- *İşyerini gezip görmek,
 - *İncelemenin rahat yapılmasını sağlamak için uygun bir yer gösterilmesini istemek,
 - *İnceleme ile ilgili hesap, defter ve işler için mükellef çalışanlarından bilgi ve izahat istemek,
 - *Yapılan inceleme ile ilgili olarak VUK'un 148. maddesi uyarınca üçüncü kişilerden bilgi istemek,
 - *Gerekli görülen hallerde fiili envanter çıkartılmasını sağlamak,
 - *Gerekli hallerde yetkili makamdan izin alınarak arama yapmak,
 - *Hazırlanan tutanakların imzalanmasını istemek,
 - *Eğer tutanak imzalanmazsa ilgili defter ve belgeleri daireye götürmek,
 - *Defter ve belgeler suç delili oluşturuyorsa ilgili defter ve belgeleri ilgili makamlar isteyinceye kadar dairede muhafaza etmek,
- VUK'nun 134. maddesinde¹¹⁵ ifade edildiği gibi tarafsız ve objektif bir şekilde “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak” vergi inceleme elemanlarının en önemli sorumluluğunu oluşturmaktadır. Bu sebeple fazladan vergi tarhiyatı söz konusu ise iadesi sağlanırken aynı zamanda vergi yükümlüsünün eğitilmesine katkı sağlanmalı ve vergi yükümlüsü ile devlet arasındaki ilişkilere zarar verecek uygulama ve davranışlardan kaçınmalıdır. Bu çerçevede vergi inceleme elemanlarının sorumluluklarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür¹¹⁶;
- *İncelemeye başlamadan evvel hüviyetini vergi yükümlüsüne ibraz etmek,
 - *İnceleme öncesinde mükellefe inceleme ile ilgili açıklamada bulunmak, yükümlünün işyerinde yapılan incelemelerde resmi çalışma saatlerine riayet etmek,
 - *Eğer resmi çalışma saatlerinden sonra çalışılacaksa bunun için mükelleften izin almak,
 - *İncelemeye başlandığını bir tutanakla tespit etmek,
 - *İşyerinde yapılan incelemelerde incelemeyi mümkün olan en kısa zamanda tamamlamak,
 - *Eğer fiili envanter çıkarılmışsa mükellefin buna ilişkin yaptığı masrafını onaylamak,

¹¹⁵ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

¹¹⁶ Erhan Gümüş, “Vergi İncelemesinde Mükellefin Hak ve Ödevleri ile Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm**, 2005, Sayı 72, S.230-241

*Hazırlanan tutanaklarda mükellefin itiraz ve yorumlarını eklemek, eğer incelemede mükellef lehine bir bulgu varsa bunu tutanağa geçirmek,

*İnceleme sonunda tutanak hazırlayarak bunun bir örneğini mükellefe vermek,

*Vergi mahremiyetinin korunmasını sağlamak,

*Suç unsurlarının tespiti halinde Cumhuriyet savcılığına bildirimde bulunmak,

*İnceleme elemanının özel sebepler nedeniyle (VUK 6.Maddesi) inceleme yapamayacağı durumlarda bu durumu yetkili kişilere bildirmek.

Ayrıca vergi inceleme elemanlarının hem bağlı olduğu kurumsal yapının belirlediği hem de (INTOSAI) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün belirlediği mesleki etik ilkelerine uygun şekilde görevlerini ifa etmeleri gerekir. Bu ilkeler ise şu başlıklar altında belirlenmiştir; dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınılması, Meslek sırlarının saklanması, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma¹¹⁷.

İncelemeye tabi olanlar:

VUK'nun 137. maddesinde¹¹⁸ “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler*” demek suretiyle kimlerin vergi incelemesine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

İnceleme zamanı:

VUK'nun “inceleme zamanı” başlığını taşıyan 138. Maddesi “İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir” şeklinde düzenleme ile vergi incelemesine başlamadan önce dikkat edilmesi gereken en önemli hususun zamanaşımı olduğu ifade edilmiştir.

İncelemenin Yapılacağı Yer:

VUK'nun 139. Maddesi “Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.” demek suretiyle inceleme yerinin esasta daire olduğunu belirtmiştir. Ancak, aynı maddenin devamında “Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş

¹¹⁷ Seyit Koçberber, “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, **Sayıştay Dergisi**, 2008, Sayı 68, s.71-73

¹¹⁸ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

yerinde de yapılabilir.” diyerek, incelemenin işyerinde yapılmasının da mevzuat açısından bir sakınca doğurmadığı ifade edilmiştir¹¹⁹.

İncelemede uyulacak esaslar:

Vergi incelemesine yetkililer VUK’nun 140. maddesine göre inceleme esnasında aşağıdaki esaslara uymakla yükümlüdürler;

“*İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler. Ayrıca, yazının bir örneğini bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderirler.

*İncelemenin iş yerinde yapılması halinde nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler.

*İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

*Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

*İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor

¹¹⁹ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.

Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemesine ilişkin işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yazı, bildirim ve tutanakların elektronik ortamda düzenlenmesi ile vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme

Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, (...) Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”¹²⁰

İnceleme tutanakları:

VUK’nun “İnceleme tutanakları” başlığını taşıyan 141. Maddesi aşağıdaki şekildedir.

“ İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.”¹²¹

Kısaca, vergi incelemesi neticesinde yazılacak raporlara dayanak oluşturacak nitelikte düzenlenen belgelerdir diyebiliriz.

Vergi inceleme raporu:

Kavram olarak rapor kelimesi, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırma sonucunu, düşünceleri veya gözlemleri bildiren yazı”¹²² şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi inceleme raporu ise, inceleme neticesinde tespit edilen hususlar ile tutulan tutanakların muhasebe denetimi ve vergi hukuku açısından değerlendirilerek sonuçlara varılması ve buna göre de inceleme muhataplarına mevzuatın hangi hükümlerine göre hangi işlemlerin yapılması gerektiğini ortaya koyan ve yönetim adına tanzim edilen idari bir ön işlem olarak ifade edilebilir¹²³ .

¹²⁰ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

¹²¹ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

¹²² Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, 10. Baskı, Ankara 2005, s.1644

¹²³ Uğur Karadoğan, “Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 347, Temmuz 2001, s.89-91

Vergi denetim yöntemleri içerisinde en kapsamlı, en etkili ve aynı zamanda ileri düzeyde teknik bilgi gerektiren yöntemin vergi incelemesi olduğu ifade edilebilir¹²⁴.

Türk vergi sisteminde çağdaş vergi sistemleri temel alınarak mükelleflerin beyanı üzerine vergilendirme yapılması esası benimsenmiştir. Bununla birlikte vergi yönetimi genellikle bununla yetinmeyerek, beyana tabi yükümlülerden hakkında vergi kaçırma yönünde ihbar bulunan gerçek ve tüzel kişilerin bildirimlerinin ya da belirli sektörlerde beyanın doğru ve gerçeğe uygunluğunun tespitini vergi incelemesi ile sağlamaktadır¹²⁵.

Vergi incelemesinde sadece defter, kayıt ve belgelerden değil, VUK' nun delil serbestisi ile ilgili hükümleri kapsamında her tür delilden yararlanmak mümkündür. Mükellef bazında derinlemesine bir araştırma faaliyeti şeklinde yapılması vergi incelemesini öteki denetim yöntemlerinden ayıran en önemli özelliğidir.

Mevcut durumun tespiti yanı sıra vergi incelemesi ile ileride vergi kayıplarına sebep olabilecek, mali risk taşıyan durumlarında tespitine çalışılmaktadır. Bu nedenle, Vergi Denetim Kuruluna bağlı olarak Risk Analiz Merkezi kurulmuştur. Bu birim bünyesinde ki Bilgi İşlem Merkezinde toplanan veriler, tapu, bankalar ve diğer birimlerden alınan bilgiler ile birlikte değerlendirilmek suretiyle, risk analizleri yapılmaktadır¹²⁶.

Vergi incelemesi, inceleme süreçlerinde yükümlünün mevzuat bilgisizliği ya da yetersizliği neticesinde ortaya çıkan hatalar hususunda, yetkilileri bilgilendiren yönü ile yükümlülere eğitmeyi ve doğru beyanda bulunmayı teşvik ederek vergi bilincini geliştirmeyi, bir kısım yükümlülerin vergi kaçırmalarını önleme yönü ile de vergide adaleti ve vergilemede eşitlik ilkesini güçlendirmeyi hedeflemektedir.

Vergi incelemesinin araştırma ve önleme olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır. Vergi incelemesi öncelikle ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmaktır. Araştırmada esas, incelenen kişilerin defter, kayıt ve belgelerinde yapılan hata ve hilelerin tespiti ile ödenecek verginin doğruluğunun tespitine yönelik olup, defter kayıt ve belgeler ile ya da bunlar dışında veri toplanmasıdır. Bununla

¹²⁴ Selda Aydın, Eren Çaşkurlu, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2013, s.319.

¹²⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2008, s.54.

¹²⁶ İsmail Can, Yunus Şengöz, Fazıl Aydın, **Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, 2014, s.502.

birlikte vergi incelemesinin, inceleme yapılma olasılığı ve inceleme neticesinde yapılabilecek olan cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi sebeplerle yükümlülerin vergi matrahının tespitine ilişkin mevzuat dışı yollara yönelmesini önleyici fonksiyonu da söz konusudur¹²⁷.

Günümüz devletlerinin görevlerini icra edebilmeleri, ülkedeki mevcut vergi potansiyelini tam bir şekilde değerlendirebilmesi ile kayıt dışı bırakılmış ve dolayısı ile vergi dışı kalmış kaynakların ortaya çıkarılabilmesi sayesinde mümkündür. Bu anlamda vergi incelemesi önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Çünkü vergi incelemesinde ortaya konulacak çalışma ve etkinlik ölçüsünde devlet gelir sağlayabilecektir¹²⁸.

Vergi incelemesi kavramının içerisine, mükelleflerin eğitilmesi, bilinçlendirilmesi ve bu sayede de vergi sisteminin güçlü bir yapıya kavuşturulması anlayışı da günümüzde dâhil olmuştur¹²⁹.

Vergi incelemesi incelemenin kapsamı açısından tam, kısa ve sınırlı inceleme, incelemenin kaynağı açısından olağan, olağandışı ve karşıt inceleme, incelemenin akışı açısından ileriye doğru inceleme veya geriye doğru inceleme, incelenecek yükümlü sayısı bakımından toplu incelemeler veya münferit incelemeler ya da inceleme yöntemi açısından normal vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi gibi türlere ayrılmaktadır.

1.9.3. Arama

İdarenin, arama ve el koyma yöntemine başvurması için mükellef hakkında yoklama ve bilgi toplama yöntemleriyle elde edilemeyebilecek daha ağır bir durumun olması söz konusudur. İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden belirtiler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi

¹²⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları – Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul, 2004, s.49.

¹²⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, AİTİA Yayın No: 127, Ankara 1979, s. 6.

¹²⁹ İsmail Can, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi ” **Maliye Dergisi**, 1981, S:53, s.66.

ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır¹³⁰.

Arama, yalnızca vergi hukuku ile ilgili bir kavram değil, aynı zamanda anayasa ile teminat altına alınmış hak ve özgürlükler ile de yakından ilgili ve onların özüne dokunan bir kavramdır. Bunların başında ise kişi dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı koruma hakkı, konut dokunulmazlığı gelmektedir. Bu nedenle VUK ‘nu aramalı incelemenin inceleme kısmına ağırlık vererek düzenlemiş ve arama konusundaki ayrıntılı düzenlenmeleri Ceza Muhakemesi Kanunuyla yapmıştır¹³¹.

Arama çok özel ve hukuken çok ağır bir durumdur. Kişinin özel hayatına ve dokunulmazına devletin el atma hareketidir. Bu yönüyle birey özgürlüklerini zedeleyici bir yanı vardır. Bu açıdan arama işlemiyle elde edilen her tür defter, kayıt ve belgenin ayrıntılarıyla tutanaklara geçirilmesine özen göstermek gerekmektedir. Delillerin hukuk kurallarına uygun bir şekilde ve mutlaka yükümlünün ve sorumluların da bulunduğu bir ortamda yedeklenerek ve bunların delil niteliğinin mahkeme aşamasında kabulü için güvenlik altına alınması gerekmektedir. Vergi yükümlüsünün tüm bu aşamalarda hukuka uygun davranılmasını isteme hakkı söz konusudur. Görevlilerin de, yükümlünün yasal haklarına saygı göstermesi istenir¹³².

Defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi esnasında, mevzuata aykırı görülen olaylar ve tüm deliller tutanağa aktarılır. Vergi yükümlüsü bu tutanakları imzalamak istemezse, ilgili defter, kayıt ve belgeler, arama konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine iade edilmez. Bu durum, arama ve el koymanın rutin vergi denetiminden farklı olduğunu göstermektedir¹³³.

Vergi incelemesi sırasında aramalı vergi incelemesi uygulaması yapılabilmektedir. Bazı bilgi ve belgelerin incelemeye ibraz edilmeden yok edilme tehlikesi bulunan durumlarda vergi kaçakçılığı söz konusu olabileceğinden aramalı vergi incelemesi büyük önem arz etmektedir. Aramalı vergi incelemesi, toplumsal

¹³⁰ 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, mad. 42.

¹³¹ A. Bumin Doğrusöz, “Aramalı Vergi İncelemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 206, Şubat 2010, s. 31.

¹³² Ahmet Erol, “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 208, Nisan 2010, s.31-32.

¹³³ 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, mad. 145.

düzeyde vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir araç olmasına rağmen az başvurulan bir yöntem olduğu söylenebilir¹³⁴.

1.9.4. Bilgi Toplama

Gerek kamu kuruluşları gerekse yükümlülerle karşılıklı iş yapan gerçek ve tüzel kişiler, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin veya Maliye Bakanlığının isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Ancak, bilgi istenilen kişiler zorla vergi dairesine getirilemez¹³⁵.

Vergi idaresi bilgi toplama aracı ile toplumun büyük bir kesiminden yararlanarak vergi denetimini etkin bir şekilde yerine getirebilmektedir. Mükelleflerle muamelede bulunma alım satım işleri, kredi alma verme işlemleri, mevduat kabulü gibi işlemlerde olmak üzere geniş kapsamlı bir terimdir. Bu sayede vergi idaresi birçok kişiden vergi denetimi ile alakalı bilgi edinebilmektedir¹³⁶.

İcra, tapu, nüfus memurları, Sulh hâkimleri, Yabancı ülkelerdeki Türk konsolos veya konsolosluk görevi icra edenler, bankalar, muhtarlar, emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler ile posta idareleri, Bankerler ile şirketler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile diğer intikalleri belirlenen sürede vergi dairelerine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar¹³⁷.

Diğer bilgi edinme yöntemleri gibi vergileme sürecinde etkinliğin sağlanması için bilgi toplama müessesesi de vergi hukukunda başvurulan bir yöntem olarak karşımıza çıkar.

İstihbarat arşivlerinde toplanan bilgiler vergiyle alakalı işlem ve faaliyetleri, vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili sermaye, servet ve hesap durumlarını, üçüncü kişilerin vergilemeye karşı durumlarını saptamak için kullanılmaktadır¹³⁸

¹³⁴ Engin Hepaksaz, Fatih Çevikcan, Ersan Öz, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği" **Vergi Dünyası**, Ankara, Şubat 2011, Sayı.354, s.156-158.

¹³⁵ 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, mad. 148.

¹³⁶ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002, s.420.

¹³⁷ Tosuner ve Arıkan, s.170.

¹³⁸ Murat Özden, "Türk Vergi Sisteminde Etkinliğin Sağlanması Açısından Bilgi Toplamanın Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2,1990, s. 50-61.

İstenilen bilgileri vermekten kaçınanlar veya eksik ve yanlış bilgi verenler, Maliye Bakanlığı'nın veya incelemeye yetkili olanların istedikleri bilgileri vermemiş sayılarak haklarında özel usulsüzlük cezası uygulanır.¹³⁹

1.9.5. Vergi İdaresi İşlemlerinin Denetimi

Teftiş diğer ifadeyle İç Denetim, vergi denetiminde oldukça önemli bir yerdedir. Teftiş geniş anlamıyla; uygulamayı plan ile karşılaştırarak, plandan farklılık oluşturan hususları belirleyerek bunların nedenlerini araştırıp, yanlışlık ve aksaklıkları giderici ve düzeltici çalışmalar yapmak şeklinde ifade edilmiştir¹⁴⁰.

Vergi idaresi iç denetim ile personellerin mevzuatta öngörülen düzenlemelere uygun şekilde görev yapıp yapmadıklarını tespiti çalışan, uygulama sırasında ortaya çıkan yanlış ve hataların düzeltilmesi ve bunları yaratan nedenlerin ortadan kaldırılmasını sağlamaya çalışmaktadır. İç denetim, vergi denetiminin en önemli aracı olarak mevzuatın vergi yükümlülerine eşit şekilde uygulanması ve görevlilerin doğru uygulama yapmaya yönlendirilmesi yoluyla verginin tam ve doğru olarak alınmasına katkı sağlamaktadır.

Teftişte amaç; teftişe tabi uygulama ve işlemlerin mevzuattaki düzenlemelere uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemek ve yürürlükteki düzenlemelere uyarlılık göstermeyen ve suç oluşturan uygulamaları yapanları tespit ederek haklarında gereken kovuşturmaların yaptırılmasını sağlamaktır¹⁴¹.

Maliye Bakanlığınca vergi müfettişlerine iç denetim ile ilgili görev ve yetki veren “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği” 2011 yılında yürürlüğe girmiştir¹⁴². İlgili yönetmeliğin vergi müfettişlerinin görev ve yetkileri başlıklı 36/b maddesinde “Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak.” şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu görev ve yetkiler vergi müfettişlerince Vergi Denetim Kurulu adına icra edilmektedir.

¹³⁹ 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Mükerrer 355. Madde.

¹⁴⁰ Haydar Taymaz, **Teftis**, Yargıçoglu Matbaası, Ankara, 1978, s. 1.

¹⁴¹ İstanbul Defterdarlığı, **Vergi Kontrol Bürosu**, Vergi Daireleri Teftiş Usulleri, İstanbul, 1991, s. 2.

¹⁴² 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 63. maddesinde de iç denetim şu şekilde tanımlanmıştır; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir”¹⁴³. Kanun kapsamındaki iç denetim uygulamasını İç Denetçiler yerine getirmektedir.

Sonuçta iç denetim kavramları ile ilgili tanımlarda ortak nokta olarak iç denetimin konusu, yapılan kamusal hizmetlerin gereğince yapılıp yapılmadığının denetlenmesi, şeklinde ifade edilebilir.

1.10. GELİŞMİŞ BİR KISIM ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ

Bu bölümde gelişmiş ülkeler kategorisinde yer alan Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa ve İngilterede vergi denetiminin yapılanma örneklerine yer verilecektir.

1.10.1. Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi (IRS)

1.10.1.1. Genel Olarak

Amerikan Hazine İdaresi, ABD’nin gelir yasalarının idaresi ve uygulamasından sorumludur. Bununla birlikte söz konusu gelir yasaları ile buna bağlı olarak ortaya çıkan yetkinin önemli bir kısmı Hazine Sekreteri’nden alınarak İç Gelir İdaresi Başkanı’na devredilmiştir. 1 Temmuz 1982 yılında ABD Kongresi tarafından Amerikan Hazine İdaresinin 7 kurumundan biri olarak İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS) kurulmuştur. Doğrudan ABD başkanı tarafından beş yıllığına

¹⁴³ 24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

atanan İç Gelir İdaresi Başkanı, federal vergi yasalarının uygulanması, kurumun politikaları ve uygulayacağı programların genel planlaması, sevk ve idaresi, kontrolü ve koordinasyonundan sorumludur¹⁴⁴.

Özerk olarak yapılandırılmış olan Amerikan İç Gelir İdaresinin görevi, vergilerin toplanması, kontrolü, denetimi ile adi ve ağır suç gerektiren vergi dolandırıcılığı ve hilekârlığı incelemelerini yürütmek, vergi yükümlülerinin temyize götördükleri davaları savunmak, vergi yükümlülerine vergilemeye ilişkin destek hizmetleri vermektir¹⁴⁵.

1998 yılında kendini yeniden organize ederek, yönetim, operasyon, teknik, planlama, denetim gibi fonksiyonel düzeyde bir yapılanmaya gitmiştir¹⁴⁶.

İç Gelir İdaresinin Ulusal Bilgisayar Merkezi Batı Virginia’da bulunmakta ve söz konusu merkezde ulusal düzeyde tüm şahıs, ticari, kar amacı gütmeyen organizasyonlar, çalışan planları, bireysel emeklilik hesapları ve beyannamelere ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Ayrıca IRS’in Detroit, Michigan’daki veri işleme merkezinde, tüm vergi yükümlüleri ve bunlara ait her tür istatistiki bilgiler arşivlenmektedir¹⁴⁷.

1.10.1.2. IRS’in Yapısı ve Organizasyonu

ABD İç Gelir İdaresi’nin organizasyon yapısının en üstünde yönetici olarak İRS Başkanı federal vergi kanunlarını uygulamak ve kurumun yönetimi ve başarısından sorumlu olarak görev yapmaktadır. Tamamı ABD Başkanı tarafından atanan İRS yönetim kurulu İRS Başkanı, Hazine Bakanı veya yardımcısı, işçi sendikasıdan 1 kişi, özel sektör temsilcilerinden 6 kişi oluşmakta ve görev yapmaktadır¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Feyyaz Yazar, Keramettin Tezcan, “ABD’de Vergi Denetimi Ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu”, Vergi Dünyası, Ocak 2007, sayı 305, s.2

¹⁴⁵ Can Doğan, Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 283, Mart 2005, s.11-13.

¹⁴⁶ Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurul Başkanlığı, 2005/366, Ankara, 2005, s.144-148

¹⁴⁷ Yazar, Tezcan, s.4

¹⁴⁸ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar Çözüm Önerileri**, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak 2008, s.84

IRS merkez teşkilat yapısında 1998 yılında bir yeniden yapılanma ile son elli yılın en kapsamlı ve önemli değişiklikleri gerçekleştirilmiştir. Söz konusu reorganizasyon ile 585 bölge ve şehirde 2440 birimle hizmet veren bir yapıya dönüşen IRS İdaresi müşterilerin benzer ihtiyaçlarına cevap veren özel kesim organizasyon yapısını çağrıştırır şekilde reorganize edilmiştir.

Yeniden yapılandırılma kapsamında 4 operasyonel gruba ayrılmış, her bir grup benzer ihtiyaçlara sahip vergi yükümlülerine hizmet etmek amacıyla tüm sorumluluk kendilerine ait olarak görev yapacak şekilde yapılandırılmıştır. Bu gruplar şu şekildedir;

- Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları,
- Ücret ve Yatırım Gelirleri,
- Büyük ve Orta Ölçekteki İşletmeler,
- Küçük İşletmeler-Bağımsız Çalışanlar.

Ayrıca uygulama grupları, Geniş Kapsamlı Hizmetler Dairesi ve Bilgi Sistemleri olmak üzere 2 servis organizasyonu ile desteklenmektedir¹⁴⁹.

IRS Merkez Teşkilatı:

Merkezi Washington DC de bulunan IRS Hazine Bakanlığına bağlı şekilde İç Gelirler Kanunu uyarınca Hazine sekreterinin sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla yapılandırılmıştır. Sekreter iç gelir kanunlarını uygulamak ve yönetmek noktasında tam yetkilidir ve bu kanunların uygulamasını sağlamak üzere Ajans oluşturma yetkisine sahiptir. IRS merkez teşkilatı Başkanlık birimi, destek ve operasyonlar başkan yardımcılığı ve hizmetler ve yürütme başkan yardımcılığı olarak iki temel alt birime ayrılmaktadır.

Bölge Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Müdürlükleri:

Dört eyalette faaliyet göstermek üzere kurulan Bölge Müdürlükleri ile bölge müdürlüklerinin koordinasyonu altında çalışan elli bir eyaletin tamamında kurulan vergi dairesi müdürlükleri söz konusudur¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Nazmi Karyağdı, **ABD Vergi İdaresinde Vergi İncelemesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Kasım 2006, s.38-45

¹⁵⁰ Öner, s.144-148.

IRS Hukuk Müşavirliği:

Kurum merkezinin yer aldığı Washington DC de, vergi yasaları ve vergilemeye ilişkin düzenlemelerin hazırlanması, vergi mahkemelerinde IRS’i temsil, vergi ile ilgili konularda IRS’e görüş sunmak ve danışmanlık görevlerini yapmak üzere Hukuk Müşavirliği Ofisi oluşturulmuştur.

Mükellef Avukatlığı İdaresi:

IRS’in hedefleri, bütçesi ve vergi yükümlülerinin karşılaştıkları temel sorunlar ile bunlara ilişkin IRS’in yerine getirdiği ve getirmediği hususlara ilişkin ABD kongresine yılda iki kez olmak üzere rapor vermek üzere 1998 yılında gerçekleştirilen reform ile birlikte yasayla Mükellef Avukatlığı İdaresi kurulmuştur. Kurum, vergi yükümlülerinin haklarını koruyan ve onlara yardımcı olan bir birim olarak iç gelir hizmeti çatısı altında bağımsız bir kuruluş olarak görev yapmaktadır. Vergi yükümlüsüne ücretsiz olarak bir avukat atayan kurum, böylelikle vergi yükümlülerinin adil bir muamele görmesini ve haklarını bilip anlamalarını sağlamak üzere görev yapmaktadır¹⁵¹.

Cezai Soruşturma Birimi:

Ayrıca birimin merkezi olan Washington DC’ de yer alan ve Türkiye’deki MASAK (Mali Suçları Araştırma Kurulu) benzeri bir kuruluş olarak Cezai Soruşturma Birimi ihdas edilmiştir. Birim çalışanları federal ajanlarla koordineli olarak görev yapan özel ajanlardan oluşmaktadır. Özel ajanlar; vergi kaçakçılığı, terör finansmanı, kara para aklama, uyuşturucu ticareti gibi gayri yasal uygulamaların üzerine giderek yasa ihlallerini tespit edip, vergi yükümlülerinin yasalara zorunlu uyumunu sağlamak üzere görev yapmaktadırlar¹⁵².

IRS Temyiz ve Uzlaşma Ofisi:

Bir diğer birim olan Temyiz ve Uzlaşma Ofisi 1927 yılında, vergi yükümlülerinin vergilemeye ilişkin uyuşmazlıklarını vergi yargısına müracaat etmeden çözmek ve böylelikle yargısal maliyetleri azaltmak amacıyla faaliyet göstermesi için kurulmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının konusu olan işlemin esas ya da usul açısından yeniden gözden geçirilerek doğrunun tespitine temyiz denmektedir.

¹⁵¹ Sait Saygın Eyüpgiller, “Vergi İdaresinin Yapılandırılması Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 233, Ocak 2001, s.122-129.

¹⁵² Hüseyin Kutbay, “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi İle Türkiye’deki Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 403, Mart 2015, s.108-110

Ancak bununla birlikte tahkim, uzlaşma, arabuluculuk gibi yükümlülerin rızasına dayalı olarak uyuşmazlık çözen çok yönlü bir birim olarak yapılandırılmıştır¹⁵³.

Hazine Genel Vergi İdaresi Örgütü:

IRS'in işlemlerini gözlemlemek maksadıyla 1999 yılında Hazine Bakanlığı bünyesinde (TIGTA) Hazine Genel Vergi İdaresi Örgütü kurulmuştur. Bu birim Hazine Bakanlığının diğer tüm birimlerinden bağımsız olarak görev yapmaktadır. Bu örgüt soruşturmacı, denetçi ve avukatlardan oluşmuştur ve amacı; gelir yasalarının yönetiminin yeterliliği ve etkinliğini artırmak, ekonomiyi geliştirmek, IRS ile ilgili kuruluşlarının operasyon ve programlarına karşı hile ve kötüye kullanımları ortaya çıkarıp önleme amaçlı öncülük yapmak, tavsiyelerde bulunmak ve koordinasyon sağlamaktır¹⁵⁴.

IRS İzleme Komitesi:

1998 yılında yapılan düzenlemelerle kurulan bir başka örgütsel yapı ise dokuz üyeden oluşan IRS İzleme Komitesidir. Müşteri servis hizmetleri, büyük hizmet kuruluşları yönetimleri, bilgi teknoloji kurumlarında çalışanlar, federal vergi kanunları ve vergi idaresi alanında uzmanlar ile belirli mesleki alanlarda uzman kişiler arasından olmak üzere; altı üye memur olmayanlardan seçilmek koşuluyla Senato onayı ile ABD başkanınca, bir üye Hazine Bakanı Sekreteri ya da Hazine Müsteşarı Sekreteri, diğerleri ise IRS çalışanları ya da İç Gelir Komisyon üyeleri arasından seçilmektedir. Komitenin temel görevi ise;

- *Amerika Birleşik Devletleri başkanına IRS başkan adaylarını tavsiye etmek,
- *IRS'in vergi yükümlülerine adil işlemler yapıp yapmadığını denetlemek,
- *IRS'in faaliyetlerini gözlemleyerek onaylamak ve yıllık stratejik planlar yapmak,
- *IRS tarafından hazırlanan bütçe teklifini inceleyerek onaylamak,
- *IRS Başkanının görüşüyle yükümlü avukatı adayı atamak,
- *IRS'de kritik görevlerdeki yöneticileri seçmek ve ücret konusundaki uygulamaları incelemektir¹⁵⁵.

¹⁵³ Tahir Erdem, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Temyiz Ofisinin Konumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 278, Kasım 2011, s.56

¹⁵⁴ M.Bülent Aydın, "Kayıt Dışı Ekonomi – Vergi Denetimi – İdari Yapı- 1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 457, Şubat 2006, s.65.

¹⁵⁵ Öner, s.167-169

IRS'in personel yapısı Gelir Ajanları, Vergi Denetçileri, Gelir Bürosu Denetçileri ve Vergi Uzmanlarından oluşmaktadır¹⁵⁶.

1.10.2. Almanya'da Vergi Yönetiminin Organizasyon Yapısı

Almanya federal anayasasına uygun olarak federal devlet ve eyaletlerin kendi yönetsel alanlarındaki vergileri tespit ederek toplamaları noktasında ayrı örgütsel yapılar oluşturmaları zorunludur. Anayasal bir yükümlülük ve federal yapı kaynaklı özyönetim gereğince belediyeler faaliyetleri için kaynak teşkil eden gelirlerin toplanabilmesi için vergi dairelerini kurmuşlardır.

Üç kademeli olarak inşa edilen federal ve eyalet maliye örgütsel yapısının alt kademesinde yani yerel yönetimlerde vergi daireleri, orta kademede Yüksek Maliye Müdürlükleri ve üst kademede de Maliye Bakanlıkları fonksiyon ifa etmektedirler¹⁵⁷.

1.10.2.1. Üst Kademe Mali Birimler

Federal düzeyde Federal Maliye Bakanlığı, eyaletlerde de Eyalet Maliye Bakanlıkları üst mali mercileri oluşturmaktadır. Her iki düzeydeki bakanlıklar orta ve alt düzeydeki birimlerle irtibatlı çalışmaktadır.

Federal Maliye Bakanlığı merkez teşkilatının ekonomi politikaları ile sermaye piyasası ve özelleştirme, para ve kredi politikası, milli emlak ve inşaat uygulamaları, maliye politikalarının yürütüldüğü bakanlıktır. Maliye politikaları uygulamasında ise vergi, borçlanma, bütçe ile gümrük politikaları bir bütün olarak federal maliye bakanlığı çatısı altında yürütülmektedir.

Maliye Bakanlığında, üçü idari ikisi de parlamento olmak üzere beş müsteşar görev yapmaktadır. Bütçe ve vergi politikaları ile parlamento müsteşarları ilgilenirken, genel müdürlük şeklinde teşkilatlanmış on idari birim ile İdari müsteşarlar ilgilenmektedir.

¹⁵⁶ Öner, s.169-176

¹⁵⁷ İsmail Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/ismailcan.pdf> , (14.08.2020), s.25-27.

Maliye Bakanlıkları şehir devleti dışındaki eyaletlerde bulunmaktadır. Şehir devletlerinde maliye senatörlükleri ihdas edilmiştir. Yüksek maliye daireleri idari açıdan bakanlık veya senatörlüğe bağlanmışlardır¹⁵⁸.

1.10.2.2. Orta Kademe Mali Birimler

Büyük eyaletlerde iki veya üç tane olmakla birlikte her eyalette en az bir tane Yüksek Maliye Müdürlüğü bulunmaktadır.

Eyalet sınırları içinde yetkili olarak üzere, yerel mali birimleri idari ve mesleki açıdan denetleme yetkisi Yüksek Maliye Müdürlüklerine verilmiştir. Ayrıca, federal ve eyalet kurumu olarak milli emlak ve inşaat daireleri, gümrük başmüdürlükleri ve vergi dairelerinin idaresi ve denetimi de bunlardadır. Ayrıca eyalet seviyesinde milli emlak ve inşaat müdürlükleri kurulmuştur. Vergi dairelerinin dışındaki birimler ise federal seviyede müdüriyetlerdir.

1.10.2.3. Yerel Kademedeki Mali Birimler

Alman mali yönetiminin organizasyonuna göre yerel düzeyde görev ifa eden vergi daireleri; belediye vergileri, gümrük ve tüketim vergileri dışındaki tüm vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil edildiği yönetim birimleridir¹⁵⁹.

1.10.2.4. Vergi Denetimi

Almanya’da vergi denetiminin teftiş boyutu Sayıştay Kurumu tarafından icra edilirken, vergi incelemeleri ise beyana dayalı vergiler üzerinden vergi dairesinde görev yapan inceleme elemanları ve Yüksek Maliye Dairesine bağlı daha az sayıdaki inceleme elemanları tarafından yerine getirilmektedir. Ayrıca Federal Maliye Bakanlığının eyaletler arası incelemelerde görev yapmak üzere denetim elemanları bulunmaktadır. Bunların yanı sıra Mali Müşavirler’ de vergileme etkinliği açısından önemli bir role sahiptir. Almanya’da 16 eyalet Sayıştay ile birlikte Federal Sayıştay

¹⁵⁸ Can, s.26.

¹⁵⁹ İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004, s.29

devlet ve eyaletlerin ekonomi ve bütçe yönetimini denetleme görevini yerine getirmektedir. Federal Maliye Bakanı Sayıştay denetim sonuçlarına dayalı olarak federal meclis ve federal konseye hesap vermek durumundadır. Federal Sayıştay üyeleri yargıç bağımsızlığına sahiptir¹⁶⁰.

1.10.3. Fransa’da Vergi Yönetiminin Yapısı Ve Organizasyonu

Fransa’da vergi denetimi alanında; Finans ve Ekonomi Bakanlığına bağlı doğrudan ve dolaylı vergiler ile ilgilenen Vergiler Genel İdaresi ile Endirekt Haklar ve Gümrükler Genel İdaresi gibi iki birimin etkinliği söz konusudur.¹⁶¹

Temelde her iki birim de vergi usul kanununda ve vergi genel kanununda belirtilen kurallara göre hareket etmekle birlikte, bu birimlerin kendi yapıları içerisinde yerel ve merkezi hizmetler açısından belirli bir yetki paylaşımı söz konusudur¹⁶².

Yönetim ve denetim fonksiyonları birbirinden ayrı şekilde yürütülen Fransa vergi idaresinde vergi denetiminden sorumlu farklı birimler, yetki ve görev alanları esas alınarak sınıflandırılabilir. Birimler arasında yetkilerin çerçevesini çizen kıstasların bazıları şunlardır; yurtdışı kazanç ilişkileri, vergi matrahı, elde edilen ciro tutarı, mükelleflerin coğrafi bölümlenmesi, bir şirketler topluluğuna ait olma, faaliyette bulunulan sektör veya mesleki sınıf¹⁶³.

1.10.3.1. Vergiler Genel İdaresi Teşkilatı

1998 yılında Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde kurulan Fransız Vergiler Genel İdaresi, içinde bulunan sekiz birimle faaliyet göstermektedir. Mali Kontrol birimi Vergiler Genel İdaresi’nin alt birimi olarak tüm mali incelemeleri yerine getirmekle görevlendirilmiş bir mercidir¹⁶⁴.

¹⁶⁰ Can, s.27-28.

¹⁶¹ Erhan Coşkun, **Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası İle Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Denetimi Politikası ve Süreci**, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü. s.89

¹⁶² Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 2005. S.134

¹⁶³ Can Doğan ve Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2005, sayı 283, s.2

¹⁶⁴ Şin, s.131.

Fransa Vergiler Genel İdaresi, vergi türlerinin çoğunda vergilendirme ve vergi toplamaktan sorumludur ve temel görevi, devletin gelirlerinin en üst düzeye taşımaktır. Vergiler Genel İdaresi'nin çeşitli görevlerinin paylaştırıldığı bölümler; ülke geneli, bölge, şube ve yerel düzeyde olmak üzere dört düzeyde yapılandırılmıştır¹⁶⁵.

1.10.3.1.1. Merkez Teşkilatı

Fransa'da, Türkiye'deki Gelir İdaresi Başkanlığı'na tekabül eden kuruluşun ismi Vergiler Genel Müdürlüğü (Vergiler Genel İdaresi)'dür. Bu isme rağmen adı geçen idarenin görevi, sadece vergileri kapsamakta kamu emlaki, kadastro ve bazı Tekellerin idaresini de içine almaktadır.

Merkez teşkilatının başında bir Genel Müdür bulunur ve kendisine bir Genel Müdür Muavini yardım eder. Merkez teşkilatında, Genel Müdür ve Yardımcısının idaresi altında sekiz servis mevcuttur. Söz konusu sekiz servisten ikincisi olan Genel İdare Servisi, vergi yasalarının uygulamalarını, tartışmalı konularda mukteza tayin ederek görüş ve uygulama birliğini sağlar. Vergi inceleme teşkilatı da bu servise bağlıdır. Her servis kendi içinde Müdür Yardımcılıklarına ayrılır ve bunların başında Müdür Yardımcıları bulunur. Her serviste 2-4 Müdür Yardımcılığı mevcuttur. Müdür Yardımcılıkları bürolara ayrılır ve her büronun başında sivil idareci seviyesinde bir büro şefi bulunur¹⁶⁶.

1.10.3.1.2. Taşra Teşkilatı

Vergiler Genel İdaresi'nin taşra teşkilatı, yetkisi bütün Fransa'ya, bir bölgeye veya bir il hududuna yayılan üç kategoriye ayrılır.

1.10.3.1.2.1. Yetkisi Bütün Fransa'ya Yayılan Teşkilat

Bu şekilde 8 idare mevcut olup vergi incelemesi yetkisine sahip olanlar;

- Vasıtalı Vergiler Milli İnceleme ve Anketler İdaresi

¹⁶⁵ Coşkun s.90.

¹⁶⁶ Nurullah Tosun, "Avrupa Birliği ve Ülkeleri'nde İçsel ve Dışsal Vergi Denetimi", **Yayımlanmamış Yeterlilik Etüdü**, İstanbul, Kasım 2000, s.55-58

- Vasıtasız Vergiler Milli İnceleme ve Anketler İdaresi'dir¹⁶⁷.

1.10.3.1.2.2. Yetkisi Bir Bölgeye Yayılan Teşkilat

Genel Müdürlüğün taşra teşkilatının (yukarıda ismi geçen ve görevleri bütün Fransa'ya yayılan idareler hariç) başında Bölge Müdürlüğü teşkilatı yer alır. Bölge müdürlükleri, Genel Müdürlükle taşra teşkilatı arasında geçit vazifesini görürler. Genel Müdürlüğe bağlı iki kuruluş mevcut olup, bunlardan birincisi vergilere, diğeri kadastro işlerine bakar. Her iki bölge müdürlüğü birinden farklı kuruluştur.

Bölge Müdürlüklerinin yetkileri, Genel Müdürlük gibi bütün vergilere yayılır. Başka bir deyimle Bölge Müdürlükleri vasıtalı ve vasıtasız vergilerle beraber, kaydiyeler ve milli emlak işlerine de bakarlar. Fransa'da 21 tane bölge müdürü mevcut olup, bunlar Vergi Servisleri Şefi derecesini ihlal etmiş memurlar arasından seçilirler. Her bölge 2-7 ili içine alır¹⁶⁸.

1.10.3.1.2.3. Yetkisi Bir İle Yayılan Teşkilat

Taşranın ikinci derece teşkilatı il müdürlükleridir. İl müdürlüklerinin yetkisi, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün aksine olarak, muayyen vergilerle sınırlıdır. Prensip olarak her ilde 3 müdürlük mevcut olup bunların her birinin başında il müdürü veya il müdür yardımcısı seviyesinde birer memur bulunur. Müdürler sırasıyla, vasıtalı vergilere, vasıtasız vergilere ve milli emlake bakarlar.

Genel müdürlüğün il teşkilatında, il müdürlüklerinin altında ve ülkemizdeki vergi dairelerine tekabül eden Vergi Merkezleri bulunur¹⁶⁹.

1.10.4. İngiltere'de Vergi İdarelerinin Yapısı ve Organizasyonu

İngiltere'de gelir ve servet üzerinden tahsil edilen dolaylı vergiler ile damga vergisini toplamakla görevli Kamu Gelirleri İdaresi ve Gümrük ve Dolaylı Vergiler

¹⁶⁷ Tosun, s.59.

¹⁶⁸ Ersin Akçay, "Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları" **Vergi Raporu Makaleler**, Sayı: 211, Nisan 2017, s.33-35.

¹⁶⁹ Akçay, s.36.

İdaresi olmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulmuş olan iki ayrı organ söz konusudur.

Vergi yasalarının uygulanmasından sorumlu bu iki organ, görev alanlarındaki vergilerin niteliklerine uygun şekilde kendi vergi denetim sistemlerini oluştururlar. Aralarında organik bağ bulunmayan iki denetim sisteminin faaliyetleri kendi görev alanları ile sınırlandırılmıştır.

Kamu Gelirleri İdaresi ile Gümrük ve Dolaylı Vergiler İdaresi kapsamlı teftiş ve denetim yetkilerine sahiptirler. Birbirinden farklı yasal yapılara sahip bu iki birimin doğal olarak sahip oldukları denetim araç, plan ve süreçlerde farklıdır¹⁷⁰.

1.10.3.2. Kamu Gelirleri İdaresi

Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuş olan Kamu Gelirleri İdaresi, Gelir ve servet vergileri ile damga vergisinin yönetiminden sorumludur. Bu idare için daha çok iç gelir idaresi denilebilir. Yerel vergiler yerel devlet kurumlarınca sadece kendilerine ayrılmış olan konular üzerinden tahsil edilmektedir.

Kamu Gelirleri İdaresinde hem merkezde uzmanlaşmış belirli daireler hem de yerel vergi daireleri denetim faaliyeti göstermektedirler. Vergi denetimi doğrudan yerel vergi dairelerinin çalışma konusudur. Vergi dairelerini bir Bölge Müfettişi yönetmekte ve yeterince Vergi Müfettişi ile Vergi Memuru yanı sıra görev yapmaktadır. İdarenin başlıca bölümleri ise Baş Müfettişlik, Vergi Tahsildarları, Kamu Gelirleri Komisyonerleri ve hakemler kuruludur. Kamu Gelirleri İdaresi vergi denetim türü olarak, beyanname inceleme, hesap incelemesi, uygunluk denetim programı ve çalışanların uygunluk denetimi yöntemlerini kullanmaktadır¹⁷¹.

1.10.3.3. Gümrük ve Dolaylı Vergiler İdaresi

Bu idareye Gümrük vergilerinin yanı sıra Katma Değer Vergi' sininde yürütülmesi görevi verilmiştir. İdare içerisinde KDV ile ilgili işlemleri yürüten, KDV

¹⁷⁰ Tosun, s.12-13.

¹⁷¹ Erhan Coşkun, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası İle Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Denetim Politikası Ve Süreci, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlilik Etüdü, İstanbul 2007, s.116-130.

Yönetim Dairesi ve KDV Denetim Dairesi adıyla her biri Komisyoner tarafından idare edilen iki daire bulunmaktadır. İdare vergi denetim türü olarak, tam inceleme, Telefon/faks ile iletişim kurma, dairede kontrol ve sıcak kontrol yöntemlerini kullanmaktadır¹⁷².

¹⁷² Erhan Coşkun, s.120-122.

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK KAYIT DIŞI EKONOMİ

2.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Bu bölümde kayıt dışı ekonomi kavramsal olarak ele alınarak kayıt dışı ekonominin literatürde öne çıkan özellikleri kavranmaya çalışılacaktır

2.1.1. Kayıt dışı Ekonomi Tanımı

Kayıt dışı ekonomi çok çeşitli şekillerde isimlendirilmiştir. Literatürde kayıt dışı ekonomi; black, cash, second, clandestine, shadow, hidden, subterranean, Invisible, Unofficial, underground, unreported, unrecorded economy gibi isimlerle anılırken aynı zamanda, kara, karanlık, gri, kravatsız, illegal, gölge, gizli, saklı ve benzeri bir çok sıfat kullanılmaktadır.¹⁷³

Sebeup, sonuç ve işleyişi açısından oldukça karışık bir kavram olarak karşımıza çıkan ve günümüz ekonomilerinde oldukça önemli sorunlardan birisi olan kayıt dışı ekonominin birçok tanımı yapılmıştır. Literatürde yapılan tanımlardan bir kısmı şöyledir.

Kayıt dışı ekonomi, gayrı safi milli hâsıla hesaplamalarında kullanılan, bilinen istatistik yöntemleri ile tahmin edilemeyen ve gelir yaratan ekonomik faaliyetlerin tamamıdır.¹⁷⁴

Kayıt dışı ekonomi, katma değere katkı sağlayan ve millî muhasebe geleneklerine göre millî hasılaya eklenmesi gereken, ancak mevcut durumda kaydedilmemiş bulunan tüm iktisadi faaliyetlerdir.¹⁷⁵

Kayıt dışı ekonomi, kamu otoritelerinin denetimi dışında ortaya çıkan her türlü ekonomik işlem yada faaliyet olarak tanımlanabilmektedir.¹⁷⁶

¹⁷³ Osman Altuğ; **Kayıtdışı Ekonomi**, Cem Ofset, İstanbul 1994, s.17.

¹⁷⁴ Türkmen Derdiyok, “Türkiye’nin Kayıt dışı ekonomisinin Tahmini” **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs, 1993, s.54.

¹⁷⁵ Friedrich Schneider, Estimating the Size of the Danish Shadow Economy Using the Currency Demand Approach: An Attempt, **Scandinavian Journal of Economics**, Cilt: 88, Sayı: 4, ss. 643-668. <http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9/references/RePEc-bla-scandj-v-88-y-1986-i-4-p-643-68> , (05.07.2018)

¹⁷⁶ Sakıp Şeker, “Kayıt dışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 76, Ocak 1995, s.76.

Kayıt dışı ekonomi, klasik ölçüm teknikleri ile ölçümü mümkün olmayan, resmiyete yansımamış ve belli bir ekonomik çıkar karşılığında mal ya da hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tamamını kapsamı içine alır. Değişik faaliyetleri kapsayan, çok boyutlu özellikteki bu olgu, legal veya illegal faaliyetleri de kapsamı içerisine alabilmektedir.¹⁷⁷

Kayıt dışılık; çoğunlukla, devletin bilgisi dışında yürütülen yasal ekonomik faaliyetler şeklinde tanımlanmaktadır. Bir başka ifadeyle; kayıt dışılık normalde vergilendirme ve diğer düzenlemelere tabi olan ve dolayısıyla açıkça yasal olarak nitelendirilen tüm faaliyetlerin dışında kalan faaliyetleri kapsayan bir kavramdır.¹⁷⁸

Başka bir tanımda, fiilen gerçekleşmiş olmakla birlikte kaydı tutulmayıp, devlet denetiminin dışında kalan her türlü ekonomik faaliyet ve işlem kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkarmaktadır.¹⁷⁹

Kayıt dışı ekonomi, ya belgesiz olarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetin, devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden kısmen ya da tamamen gizlenmek suretiyle, kayıtlı ekonominin dışına çıkarılmasıdır.¹⁸⁰

Schneider ve Enste'ye göre ise; kayıt dışı ekonomi, resmi GSMH hesaplamaları içinde yer almayan ve GSMH'ya katkı sağlamayan iktisadi faaliyetlerin tümüdür.¹⁸¹

Yapılan kayıt dışı ekonomi tanımlarından ortaya çıkan bir kısım ortak özellikleri şu şekilde ortaya koymak mümkündür; söz konusu ekonomik faaliyetlerin düzensiz ve belgeye bağlanmamış faaliyetler olması, bir kısım bilgilerin resmi makamlardan gizlenmesi, bilinen metotlarla kayıt dışı ekonomik işlemlerin boyutunun ölçülemez olması ve vergilendirilememesi olarak ifade edilebilir.

Gelişmiş ülkelerde, kayıt dışı ekonomiden kavramsal olarak öncelikle silah kaçakçılığı ve uyuşturucu gibi gayrı yasal alanlar akla gelirken gelişmekte olan

¹⁷⁷ Ahmet Fazıl Özsoylu, **Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi**, Bağlan Yayıncılık, İstanbul, 1996, s.111.

¹⁷⁸ Dünya Bankası, **Türkiye Ülke Ekonomik Raporu**, “Kayıt Dışılık: Nedenler, Sonuçlar, Politikalar” 02 Mart 2010, s.5.

¹⁷⁹ Mustafa Ali Sarılı; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler” **Bankacılar Dergisi**, Haziran 2002, Sayı. 41, s. 35.

¹⁸⁰ Osman Altuğ; “Kayıtdışı Ekonominin Boyutları “ **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, 1999, Sayı:15, s.257.

¹⁸¹ Friedrich Schneider and Dominic H. Enste, “Shadow Economies: Size, Causes and Consequences” **Journal of Economic Literature**, Cilt: 38, March, 2000, s. 77-114.

lkelerde ise bunların yanı sıra daha çok mal ve hizmet alımlarının kayıt dışı tutulması şeklinde grlmektedir.¹⁸²

Kayıt dışı ekonomi sınırları ve kapsamı kesin ve tam olarak bilinemeyen bir kavramdır. Bu durum ise, ekonomik performans lmlemelerinde göstergelerin ve hedeflerin sapmasına yol açmaktadır. Bu sebeple, kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale gelmesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için çözümlenmesi gereken önemli bir sorun olarak grlmektedir.

Günümüzde ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmının kayıt dışı ekonomi içerisinde gerçekleştirildiği genel kabul gören bir durum olarak ifade edilebilir. Kayıt dışı ekonominin dünya ölçeğinde küçümsenemeyecek boyutlara eriştiği ihmal edilemez bir gerçek olarak görünmektedir. Ekonomilerde kayıt dışılığın büyüklüğünün doğru olarak tahmin edilmesi, doğru ve güvenilir ekonomik ve mali politikalar geliştirebilmek ve bu politikaların uygulamada etkinliklerini artırmak açısından önem arz etmektedir.

Kayıt dışı ekonomi faaliyetleri, hane halkınca hane içinde yapılan ve özel sektör faaliyetlerinden meydana gelmektedir. Bu faaliyetlerden elde edilen gelirler milli gelir hesaplamalarıyla ölçülemez ve vergilendirilemezler.¹⁸³ Kayıt dışı faaliyetler yasal (Legal) faaliyetler olabildiği gibi gayrı yasal (İllegal) faaliyetler de olabilmektedir.

¹⁸² çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, **Kayıt Dışı İştihad ve Yabancı Kaçak İşçi İştihadı**, Yayın No:116, Ankara 2004.

¹⁸³ Vito Tanzi,, "Uses and Abuses of Estimates of the Underground Economy" **The Economic Journal**, Cilt: 109, Sayı: 456, s. 338.

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Faaliyet Çeşitleri	Parasal İşlemler		Parasal Olmayan İşlemler	
Yasa Dışı (İllegal) Faaliyetler	Çalıntı eşya ticareti, uyuşturucu ticareti, fuhuş, kumar, kaçakçılık, dolandırıcılık, v.b.		Uyuşturucu, çalıntı eşya ve kaçakçılık mallarının takası, kişisel kullanım için uyuşturucu üretimi, kişisel kullanım için hırsızlık v.b.	
Yasal (Legal) Faaliyetler	<u>Vergi Kaçırma</u> Yasalara uygun olarak mal ve hizmet üretimine ilişkin, kişisel çalışmalarından elde edilen; ücret ve maaş gibi gelirlerin ve mal varlıklarının bildirilmemesidir.	<u>Vergiden Sakınma</u> Çalışan sayısını olduğundan az göstermek veya yapılan ödemeleri düşük göstermek (Maaş dışında yapılan ödemeleri veya hakları göstermeme şeklinde’de olabilir)	<u>Vergiden Kaçırma</u> Yasal mallar ve hizmetlerin takas edilmesidir.	<u>Vergiden Sakınma</u> Kendi kendine veya komşu yardımıyla iş yapmak.

Kaynak: Fethi Heper ve Ahmet Ak, “Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi”, (Kanada ve Türkiye’den Sosyolojik Çalışma Örnekleri) Türk vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi, **23. Maliye Sempozyumu**, Hacettepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 7-11 Mayıs 2008, s.273

2.1.2. Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması

Kayıt dışı ekonomi yasal alandan yasadışı alana kadar çok çeşitli faaliyetleri bünyesinde bulundurur. Bu faaliyetlerin arasında içsel ilişkinin de olması faaliyetlerin sınıflandırılmasında güçlük yaratır. Her ne kadar iç içe geçmiş şeyleri birbirinden ayırt etmeye çalışmak zor ve birtakım sıkıntıları beraberinde getirebilecek olsa da ortak bazı

özelliklerinden hareketle kayıt dışı ekonomi için olan ekonomik faaliyetler üç grupta toplanabilmektedir.¹⁸⁴

- 1.Beyan dışı (unreported) ekonomik faaliyetler,
- 2.Enformel ekonomik faaliyetler ve
- 3.Yasadışı (İllegal-Criminal) ekonomik faaliyetler

2.1.2.1. Beyan Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi kapsamında, onun bir parçasını oluşturan beyan dışı ekonomi, “vergi kanunlarınca konulmuş kurallara göre vergi idaresine beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmeyen ya da eksik beyan edilen faaliyetler ile bunların sonucunda elde edilen gelirler” olarak tanımlanmıştır. Yani beyan dışı ekonominin içine, gelir oluşturan ekonomik faaliyetlerden vergi kanunlarına göre beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmeyenler girer. Beyan dışı ekonominin bu şekilde tanımlanması beyan dışı ekonominin dar anlamda ele alınması anlamına gelmektedir. Vergi istisnası ve muafiyeti kapsamında olan gelirler de, tıpkı beyan dışı ekonomi de yer alan gelirler gibi, vergi dairesine bildirilmemekte ve devlete vergi kaybettirmektedir. Ancak burada fark, beyan dışı ekonomik faaliyetlerin yasalara göre beyan edilmesi gerekirken beyan edilmeyen gelirleri içerdiği, vergi istisna ve muafiyetlerinin ise vergi yasalarında yer almak suretiyle kapsamına aldıkları gelirlere kısmen veya tamamen beyan dışına çıkardıklarıdır. Biri suç oluşturur ve vergi kaçakçılığı olarak ifade edilir, diğeri ise suç değildir ve vergiden kaçınma olarak ifade edilir. Ortak nokta ise vergi kaybına yol açmalarıdır. Geniş anlamda beyan dışı ekonomi milli hasıladan hareketle hesaplanan vergi matrahı ile beyan edilen matrah arasındaki farkı oluşturmaktadır. Geniş anlamda beyan dışı ekonomi kavramı, ekonomik ve hukuki anlamdaki vergi kayıplarının tamamını kapsamına alırken, dar anlamda beyan dışı ekonomi sadece gelir vergisi bakımından hukuki anlamda vergi kaybını içermektedir.¹⁸⁵

Beyan dışı ekonomi ile vergi kaçakçılığı da tam olarak örtüşen kavramlar değildir. Çünkü vergi kaçakçılığı tüm vergiler bakımından oluşabilir, ancak beyan dışı

¹⁸⁴ Burcu Dinçer, **Kayıt Dışı Ekonomi Ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s 8

¹⁸⁵ Dinçer, s 9.

ekonomi sadece gelir vergisi açısından söz konusudur. Kayıt dışı ekonomi bağlamında dikkate alınacak olan dar anlamda beyan dışı ekonomidir.¹⁸⁶

Beyan dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin şu örnekler verilebilir;¹⁸⁷

- Faturasız mal veya hizmet alımı satımı
- Menkul değerlerde kira bedelinin beyan edilmemesi
- Mal veya hizmetin takas edilmesi
- Kural dışı serbest meslek faaliyeti
- Ek iş şeklindeki ekonomik faaliyetler; özel ders vermek, evde büro işleri yapmak, bilgisayar ve daktilo ile yazı işleri evde çeviri yapmak, evde muhasebe defteri tutmak, evde fason imalat yapmak v.s.
- Resmi kayıtlara göre herhangi bir işte çalışamayacak olanların gerçekleştirdikleri faaliyetler; emekli maaşı olan emeklilerin, malul aylığı olan sakat işçilerin, öğrenim kredisi alan öğrencilerin gerçekleştirdikleri faaliyetler.

2.1.2.2. Enformel Ekonomi

Enformel ekonomi, yasalarda ihdas edilen kurallarca ya tanımlanmamış ya da belirlenmiş olan kuralların dışında kalan iktisadi faaliyetlerden oluşmaktadır. Enformel ekonomi değişik nitelikteki faaliyetleri bünyesinde barındırmaktadır.

Bir kısmı pazar içinde ortaya çıkar ve para bir araç olarak kullanılarak gerçekleştirilir. Burs alan öğrencilerin aynı zamanda çalışmaları, emeklilerin çalışmaları, ikinci iş olarak yapılan faaliyetler, küçük ölçekli işletmelerde kayıtsız faaliyetler, yasadışı göçmenlerce gerçekleştirilen faaliyetler, büyük firmalarla gerçekleştirilen alt sözleşmeye dayalı mal veya hizmet üretimi, kadınların evlerde üretimin belli aşamalarını gerçekleştirmeleri gibi faaliyetleri bu grupta sayılabilir.

Bir kısmıysa pazar içinde ortaya çıkmaz, para araç olarak kullanılmaz, pazar dışı olarak nitelendirilen, mal ve hizmet üreten iktisadi faaliyetlerdir. Bu gruba giren

¹⁸⁶ Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıt dışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. Belek, 10-14 Mayıs 2004, s 28-30

¹⁸⁷ Gülay Akgül Yılmaz, **Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s 9

faaliyetler; sosyal ekonomi ve yerel ekonomi, hane halkı ekonomisi olarak bilinirler. Bunlarda yer alan faaliyetlerin bazıı yasal iken bazıı yasadışı özellik taşımaktadır.¹⁸⁸

2.1.2.3. Yasadışı Ekonomi

Yasadışı iktisadi faaliyetler veya yeraltı ekonomisi ile esas olarak yasalarla yasaklanmış faaliyetler kastedilmektedir. Burada önemli olan, faaliyetin yasaların öngördüğü bir şekilde yapılmaması değil, faaliyetin kendisinin yasaklanmış olmasıdır. Daha çok kamu düzenini ilgilendiren ve devletin güvenlik güçlerinin uğraşı alanı içinde olan, kalpazanlık, silah veya uyuşturucu ticareti, kıymetli maden ve tarihi eser kaçakçılığı, gayri yasal iş takibi, çek-senet tahsilatı, sahte pasaport ve vize ticareti, tefecilik ve rüşvet gibi faaliyetleri bu bağlamda saymak mümkündür.¹⁸⁹

Hiçbir ülkede, yukarıda ifade edilen türden faaliyetleri tam olarak kavramak mümkün değildir. Hatta boyutları hakkında tahminde bulunmak bile son derece zordur. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin bir unsuru olarak milli hasılanın tam olarak hesaplanması açısından önem taşıyan yasadışı iktisadi faaliyetleri, vergi tabanının tespitine yönelik politikalarda anlamlı bir değişken olarak dikkate almak doğru değildir.¹⁹⁰

Yasalarla yasaklanmış faaliyetlerden bir katma değer oluşturuluyorsa, bu katma değer GSMH hesaplarına girmesi söz konusu olmadığından gerçek manada bir kayıt dışılıktan söz etmek mümkün olacaktır.

Özetle, kayıt dışı ekonominin bu üç bileşenden oluştuğunu söylemek mümkündür. Her ülkede bu bileşenlerin oranı farklı olduğu gibi, dönemden döneme de farklılık gösterebileceğini ifade etmek gerekir.¹⁹¹

Bir başka görüşe göre de kayıt dışı ekonomi; Düzenlemelere Uymayan Sektör Hane Halkı Sektörü, Belge ve Kayıt Düzeni Olmayan Sektör ve Suç Sektörü olarak dörde ayrılarak ele alınmaktadır.¹⁹²

¹⁸⁸ Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, 1.Basım, İstanbul: İSMMMO, 2006,s 32-33

¹⁸⁹ Şinasi Aydemir, “Kayıt dışı Ekonomi Üzerine(II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 162, (Şubat 1995), s.11

¹⁹⁰ Şinasi Aydemir, s 14

¹⁹¹ Gülay Akgül Yılmaz, s.18

¹⁹² Yıldırım Akar, **Kara Paranın Aklanması**. SPK Yayını, Ankara, 1997, s.8-10

2.1.3. Kayıt dışı Ekonominin Özellikleri

Piyasa kurallarına ve kanuni düzene uygun olarak yürütülen ekonomik faaliyetlerden farklı olarak kayıt dışı ekonominin farklı özellikleri mevcuttur.

Genel olarak bu özellikler aşağıdaki gibidir.

- Yasalara Aykırı Olması
- Ekonomik Faaliyetlerinin Düzensiz Olması
- İstatistiksel Olarak Ölçülememe
- Vergilendirilmemiş Olması
- Gelir ya da Fayda Elde Etme
- Ahlaki Normlara Aykırılık

2.1.3.1. Yasalara Aykırı Olması

Kanuni olmayan ve piyasa kurallarına göre yürütülmeyen ekonomik faaliyetler kayıt dışı ekonomi olarak kabul edilmektedir. Bir ekonomik faaliyetin yasal veya kanuni olup olmadığının tespiti ekonomik faaliyetin yürütüldüğü ülkenin kanunlarına göre belirlenmektedir.

Kayda geçmeyen, hukuki olarak kanuni olmayan her türden faaliyet kayıt dışı ekonominin kapsamı içinde yer almaktadır.¹⁹³

2.1.3.2. Ekonomik Faaliyetlerinin Düzensiz Olması

Devlet otoritesinin bilgisi dâhilinde olmadan yürütülen ekonomik faaliyetler doğası gereği belli bir kurala veya düzene bağlı kalmaksızın yürütülmektedir. Ekonomik faaliyetlerin düzensiz olmasının nedenleri, devletin belirlemiş olduğu asgari ücretin altında işçi çalıştırabilmek, standart tanımayan ve kalitesiz üretime yol açan üretim politikası yürütmek, vergisiz bir kazanç elde etmek olarak sayılabilir.

¹⁹³ Özcan Karatay, **Kayıt Dışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri Ve Toplumsal Maliyeti**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sivas, Temmuz 2009, s 22

2.1.3.3. İstatistiksel Olarak Ölçülememe

Kayıt dışı ekonominin tanımlanması ve ölçülebilmesi açısından kayıt dışı ekonominin en önemli özelliği ölçülebilirlik denilebilir.¹⁹⁴

Kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilen faaliyetler resmi istatistiklere dâhil edilememektedirler. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde işlemler belgeye dayalı olmadığı için ya da gerçeği eksik yansıtan belgeye dayandırıldığı için bu faaliyetler resmi makamların bilgisi dışında bırakılmaktadır.¹⁹⁵

Ekonomik birimlerin kayıt dışı ekonomik faaliyetlerini milli muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir. Bu durum faaliyetlerin gizlenmesi nedeniyle olabileceği gibi yapılan faaliyetlerin kayıt altına alınmasındaki zorluklardan da kaynaklanabilir.¹⁹⁶

Kayıt dışı ekonomi, yasadışı ekonomik faaliyetler ile yasal olup kayıtlara yansımayan iktisadi faaliyetleri kapsamaktadır.¹⁹⁷

İstatistiksel olarak ölçülemeyen kayıt dışı ekonomik faaliyetlere komşuya ders konusunda yardım etme, ev temizliği, geçimlik tarımsal üretim örnek olarak verilebilir.

2.1.3.4. Vergilendirilmemiş Olması

Kayıt dışı ekonomi olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin amacı elde edilen gelirin maksimize edilmesidir. Bu faaliyetler doğası gereği devlet birimlerinin bilgisi dışında gerçekleştirilmekte, vergileme mekanizması dışında kalarak elde edilen gelir maksimize olmaktadır. Sonuçta vergilendirilmeyen kayıt dışı ekonomik faaliyet haksız rekabete neden olmaktadır.

Kayıt dışı gerçekleştirilen ekonomik bir faaliyetin vergilendirilememesi bazen denetim yetersizliği, bazen gelirin kavranmasının güçlüğü, bazen de mevzuattaki

¹⁹⁴ Kerim Bilici, **Kayıt dışı Ekonominin Para Ve Sermaye Piyasalarına Etkileri: Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülke Örnekleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Para, Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar Anabilim Dalı, İstanbul 2008, s10

¹⁹⁵ Onur Şapçı, **“Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi Ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi (1980-2005 Dönemi Analizi)”**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, 2006, s 6

¹⁹⁶ Özcan Karatay, s23

¹⁹⁷ Onur Şapçı, s 6

düzenlemeler neticesinde olabilmektedir. Geçimlik tarımsal üretim, çocuk bakıcılığı, dilencilik, ev işleri, falcılık gibi faaliyetler gelirin kavranmasının güçlüğüne örnek gösterilebilir. Evde imal edilen örgü, dantel gibi nakış işleri ile lehimci, kalaycı, kundura boyacısı, odun ve kömür kırıcısı gibi seyyar olarak yapılan işler, çilingir de vergi kanunlarındaki boşluklara ya da muafiyetlere örnek verilebilir.¹⁹⁸

2.1.3.5. Gelir veya Fayda Elde Etme

Kayıt dışı ekonomik faaliyet karşılığında elde edilen gelir veya faydanın elde edilmesi kayıt dışı ekonominin özelliklerinden biridir. Yani bir ekonomik faaliyetin kayıt dışı ekonomik faaliyet olması için elde edilen bir gelir veya faydanın söz konusu olması gerekmektedir. Örneğin çocuk bakımı, ev temizliği gibi faaliyetler sonucunda gelir yerine fayda elde edilmektedir.¹⁹⁹

2.1.3.6. Ahlaki Normlara Aykırılık

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler bazen yasalara uygun olarak gerçekleştirilebilmektedir. Ancak bu ahlaki kurallar çevresinde gerçekleştirildikleri manasına gelmemektedir.

Kayıt dışı ekonomik faaliyet olarak gösterilen kaçakçılık, uyuşturucu satışı, organ satışı gibi faaliyetler toplumca zararlı ve gayri ahlaki olarak görülmesi neticesinde toplumda ahlaki tehlike olarak görülmekte ve ahlaki çöküntüye neden olmaktadır. Bu tür faaliyetler kayıt dışı ekonomik faaliyet olmakla birlikte toplumda ahlaki erozyona sebep olması dolayısıyla hoş karşılanmamaktadır.

Kayıt dışı faaliyetlerdeki artış, toplumda ahlaki değerlerde bozulmaya ve yasadışı faaliyetlerde yaygınlaşmaya yol açmaktadır.²⁰⁰

¹⁹⁸ Kerim Bilici, s11

¹⁹⁹ Sedat Yetim, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın no: 215, İstanbul 1999, s. 146.

²⁰⁰ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” GIB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, **Ankara**, Nisan 2009, s 35

2.2. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN UNSURLARI

Kayıt dışı ekonominin unsurlarını; yeraltı ekonomisi (kanun dışı faaliyetler), yarı kayıtlı ekonomi ve kayıtlara hiç girmeyen ekonomi olarak üç başlık altında ele almak mümkündür.

2.2.1. Yeraltı Ekonomisi (Kanundışı Faaliyetler)

Kayıt dışı ekonomi farklı ekonomilerde farklı şekillerde ortaya çıkmakta ve bu duruma göre de farklı isimlerle anılmaktadır. Ancak kayıt dışı ekonomi, yapısı itibariyle iç içe geçmiş bir yapı sergilediği için, kimi zaman farklı yapılanmaları açık bir şekilde yansıtan, kimi zaman da anlam olarak iç içe geçmiş çeşitli kavramlarla isimlendirilir.²⁰¹ Kayıt dışı ekonominin adlandırılmasındaki bu çeşitliliğin, kayıt dışı ekonomiyi oluşturan faaliyetlerin muhtevastaki çeşitlilikten kaynaklandığı ifade edilebilir. Kayıt dışı ekonomi tanımıyla faaliyetin yasa dışılığı belirtilmek isteniyorsa kara ekonomi, gri ekonomi, illegal ekonomi veya yasadışı ekonomi, faaliyetin devletin bilgisi dışında tutuluyor olması belirtilmek isteniyorsa gayri resmi, resmi olmayan, enformel veya kayıt dışı ekonomi, mevcut faaliyetin gizliliği belirtilmek isteniyorsa, gölge ekonomi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, yeraltı ekonomisi, kara ekonomi, alacakaranlık ekonomisi, faaliyetin önemsiz olması sebebiyle resmi GSMH kayıtlarında tutulmayışı belirtilmek isteniyorsa ikinci ekonomi, ikincil ekonomi, marjinal ekonomi, gibi ifadeler kullanılmaktadır²⁰².

Kayıt dışı ekonomi kavramının çoğu kez vergilendirmeden kaçan işlemleri ifade etmek için kullanıldığı görölmektedir. Kayıt dışı ekonomi kavramının sadece “vergilemeden kaçan işlemleri” içeriyormuş gibi kullanılması, Türkiye ve gayri safi milli hasılanın Türkiye’deki gibi bazı istatistiki yöntemlerden hareket edilerek tahmin edilen başka ölkelerde, kayıt dışı ekonomi konusunun tek faktöre indirgenmesine, yani çok sayıda etkenin rol aldığı bir konunun çözümlemesinin tek faktöre bağlanmasına sebep olur. Kayıt dışı ekonomi kavramının vergilemeden kaçan işlemleri ifade edecek

²⁰¹ İzzettin Önder; “Kayıt dışı Ekonomi ve Vergilendirme”, **İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakóltesi Dergisi**, No:23-24, Ekim 2000-Mart 2001, s.241.

²⁰² Vuslat Uő; **Kayıt dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği**, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara 2004, Yayın No:2004/17, s.2.

şekilde kullanılması, resmi GSMH tahminlerinin gelir vergisi beyannamelerinde bildirilen gelirden hareketle yapılması durumunda anlamlı olacaktır.

Kayıt dışı ekonominin bir unsuru olan kanun dışı faaliyetler; toplumun zararlı ve ahlak dışı olarak gördüğü, kötü olarak nitelendirdiği kanunlarla yasak kılınmış faaliyetlerdir. Kayıtlı ekonomik faaliyet olarak yürütülmesi yasaklanmış olan faaliyetler de doğaldır ki kanun dışı faaliyetlerdir. Burada söz konusu olan, faaliyetlerin yasaların öngördüğü şekliyle yapılmaması değil, faaliyetin kendisinin her hal ve takdirde yasaklı olması durumudur. Yani yapılan faaliyetler iktisadi bir değere sahip olmasına rağmen, kanunlara ve ahlaki kurallara aykırılık teşkil etmektedir²⁰³.

Bu itibarla bu tür fiiller, vergi cezalarından ayrı olarak ilgili kanunlardaki hapis veya para cezalarıyla cezalandırılırlar. Daha çok kamu düzenini ilgilendiren, devletin güvenlik güçlerinin uğraşı alanı içinde olan ve ceza yasalarının yasakladığı bu faaliyetleri, kıymetli maden ve tarihi eser kaçakçılığı, yolsuzluk, rüşvet, silah kaçakçılığı, uyuşturucu üretimi ve ticareti, kalpazanlık, sahte pasaport, vize ticareti, gayri yasal iş takibi, tefecilik, kadın ticareti gibi faaliyetler olarak sıralamak mümkündür²⁰⁴. Yasa dışı alanlarda faaliyet gösterenler; yasalara aykırı biçimde ekonomik üretimde bulunurlar. Yasalara aykırı biçimde ekonomik üretimde bulunma, kanuni yasal yaş sınırının altında olanların istihdam edilmesi şeklinde de örneklendirilebilir²⁰⁵.

Bu kapsamda yer alan ekonomik faaliyetler, yasa dışılığı nedeniyle gayri resmi muhasebenin konusu olmakta ve bu faaliyetler için resmi muhasebe tutulması söz konusu olmamaktadır. Bu faaliyetlerin yürütücüleri tarafından yapılan göstermelik yasal ekonomik etkinlikler, kamunun dikkatini çekmemek için genellikle kurallarına uygun resmi muhasebe ile takip edilmektedir²⁰⁶.

Yasadışı faaliyetlerden elde edilen gelire “kara para” ve bu paraya yasal bir kazanç görünümü kazandırılmasına “kara paranın aklanması” denilmektedir. Bir başka deyişle kanunların suç saydığı fiillerin öncül suçlar vasıtasıyla işlenmesinden elde

²⁰³ Berna Kırkulak; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:132, Eylül 1999, s.154.

²⁰⁴ Şinasi Aydemir; **Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1995, s.11.

²⁰⁵ Ahmet Fazıl Özsoylu; **Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi**, Bağlam Yayıncılık, 1996, İstanbul, s.10

²⁰⁶ Kenan Özden; Gelişmekte Olan Ülkelerde İkili Muhasebe Olgusu: Nedenleri, Sakıncaları ve Aşılması İçin Öneriler, *Review of Social, Economic & Business Studies*, Vol.9/10, 355-388,

edilen para veya para yerine geçen evrak ve senetleri mal veya gelirleri ve bir para biriminden diğerine çevrilmesi de dâhil olmak üzere elde edilen her türlü ekonomik menfaat ve değeri kara para olarak tanımlanabilir. Kayıt dışı ekonominin söz konusu olduğu ülkelerde yaygınlık gösterdiği bir gerçektir²⁰⁷.

Kara para aklayıcıları kayıt dışı ekonominin yaygın olduğu ülkelerde faaliyet göstermeyi tercih etmektedirler. Başka bir ifadeyle, kayıt dışılığın fazla olduğu ülkelerde kara paranın aklanması daha kolay olmaktadır²⁰⁸. Birçok ülkede, nasıl bazı faaliyetlerin kendisi yasak ise, bu faaliyetlerden elde edilen gelirin, yani kara paranın aklanması da aynı şekilde yasaklanmıştır. Kara para ilgili suçların, kayıt dışı ekonominin tamamını kapsamamasından dolayı bunlara karşı yürütülen mücadeleler birbirlerinden farklılık gösterebilir.

Kayıt dışı ekonominin bir unsuru olan ve milli hasılanın tam olarak hesaplanması açısından önem taşıyan kanun dışı ekonomik faaliyetleri, vergi tabanının belirlenmesine yönelik politikalarda anlamlı bir parametre olarak dikkate almak doğru olmaz²⁰⁹. Nitekim hiçbir ülkede, yukarıda belirtilen türden faaliyetleri tam anlamıyla kavramak söz konusu değildir. Tam olarak kavranması bir tarafa, boyutları hakkında tahminde bulunmak bile son derece zordur. Çünkü yasak faaliyetlerin iz bırakmaması esastır ve tüm toplumlarda amaç bu tür faaliyetlerin varlığına son vermektir. Bu yapılmadığında ise, bu faaliyetlerden elde edilen gelirin kayda geçirilmesini ve vergilendirilmesini beklemek anlamlı değildir. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin bir unsuru olan yer altı ekonomisini, vergilendirme politikalarında vergi tabanı olarak ele almak yanlış bir yaklaşımdır. Yer altı ekonomisinin oluşturduğu gelirlerin vergilendirilmesi asıl amaç olarak görülmemelidir. Çünkü asıl amaç, yaratılan geliri kavrayıp vergilendirmek değil, doğrudan o faaliyetin varlığını ortadan kaldırmak olmalıdır²¹⁰. Genel olarak kayıt dışı ekonomi ile mücadelede amaçlanan, kayıt dışı ekonominin unsurlarından olan legal faaliyetlerin kayıt altına alınması, illegal faaliyetlerin ise cazibesinin ortadan kaldırılmasını sağlamaktır.

²⁰⁷ Mustafa Çolak; “Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Görüntüsünün İrdelenmesi” **Yaklaşım**, Sayı:103, Temmuz 2001, s.196.

²⁰⁸ Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu ve Türkiye Bankalar Birliği, **Kara paranın Aklanması Suçu İle Mücadele ve Bankaların Yükümlülükleri**, TBB Yayınları, Yayın No:235 Aralık 2003, s.7.

²⁰⁹ Şinasi Aydemir; “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (II)” **Vergi Dünyası**, Sayı:162, Şubat 1995, s.37.

²¹⁰ Aydemir (1995); s.14.

Ancak unutulmamalıdır ki, ekonomik faaliyetlerden bir kısmının çeşitli nedenlerle yeraltına kayması vergilendirilebilir kaynakların da yeraltına kayması anlamına gelmekte ve sonuçta fiili vergi tabanı daralmakta ve vergi kaybı doğmaktadır²¹¹. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin tespit edilmesi durumunda ilgililer sadece vergi cezaları ile cezalandırılırken, yasa dışı faaliyetleri yapanlar vergi cezalarından ayrı olarak ilgili kanunlardaki hapis ve para cezaları ile yaptırım görürler. Yasa dışı iktisadi faaliyetler, adından da anlaşılacağı üzere, yasaların engellediği ve bu nedenle de milli gelir hesaplarına dâhil olmayan faaliyetleri kapsamaktadır. Yasa dışı iktisadi faaliyetlerin vergileme yönünden ağırlıklı kısmını gelir yaratıcı faaliyetler oluşturur. Uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi, milli gelir hesaplarına dâhil edilmediği halde, şekilsel olarak gelir yaratan kanun dışı faaliyetler ilk grubu oluşturur ve reel oldukları için de vergi açısından önem arz etmektedir. İkinci grup yasa dışı iktisadi faaliyetler ise, hırsızlık ve rüşvet gibi gelir yaratıcı olmayan, ancak transfer niteliğindeki faaliyetlerden oluşur. Bu gruptaki faaliyetler vergileme açısından fazla önem arz etmemektedir²¹². Dolayısıyla hırsızlık, rüşvet, kumar oynamak suretiyle elde edilen gelirler, bu kazançları elde edenler açısından bakıldığında gelir sayılmakla beraber, ekonomiyi genişleten özellik taşımazlar. Sadece daha önce meydana gelmiş olan gelirin el değiştirmesine sebep olurlar. Bu nedenle bu tür faaliyetler neticesinde elde edilen gelirlerin kayıt dışı ekonomiye dâhil edilmemesi gereklidir.

Kayıt dışı ekonomi meşru ve gayrı meşru platformda çok çeşitli faaliyetleri bünyesinde barındırır. Bu faaliyetlerin arasında içsel ilişkilerin de varlığı faaliyetlerin sınıflandırılmasında güçlük oluşturur.

Devletin resmi muhasebesine gitmeyen ve belgelendirilmesi mümkün olmayan kriminal sektör veya yasak ekonomik faaliyetler olarak da adlandırılan yer altı ekonomisi, kayıt dışı ekonominin bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu ekonomi kesiminin faaliyetlerine stratejik madde ve eski eser kaçakçılığı, silah kaçakçılığı, uyuşturucu kaçakçılığı, kara para aklama, tefecilik, cinayetler, dolandırıcılık, arsa ve arazi yağmalama, çek senet tahsili, yolsuzluk, yasadışı kumar, fahişelik örnek

²¹¹ Gülay Yılmaz; (1998); “Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye’de Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı” **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Özel Sayı** -Prof. Dr. Halil Nadaroğlu’na Armağan, Cilt: XIV, Sayı: 1, s.483-500

²¹² Önder; s.241.

verilebilir. Ancak bu kesim sayılanlardan ibaret değildir. Bunların sayısı ve çeşitleri zaman içinde ve ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir.²¹³

Kanuni olarak suç olan her ekonomik faaliyet elde edenler açısından gelir olmasına rağmen ekonomide büyümeye sebep olmadığı için kayıt dışı ekonomi içerisinde sayılmazlar. Örneğin rüşvet, parayı alan tarafından gelir olmasına rağmen daha önce elde edilen gelirin el değiştirmesi olduğu için kayıt dışı ekonomi içerisinde sayılmamaktadır.

2.2.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler genellikle yasalara uygun ancak gelirleri kayıt dışında tutulduğu faaliyetlerdir. Bu tür faaliyetler;

- Gelirlerin yasal olarak kayıt dışında bırakılması
 - Gelirlerin yasalara aykırı olarak kayıt dışına çıkarılması
- başlıkları altında incelenebilir.

2.2.2.1. Gelirlerin Yasal Olarak Kayıt Dışında Bırakılması

Vergi idaresi bazı mükelleflere faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlarını gelirlerin tespit edilmesindeki güçlükler, kırtasiyeciliğin azaltılması gibi nedenlerden dolayı vergi kanunları kapsamında muaf tutulabilmekte veya vergi devlet tarafından götürü usul ile belirlenebilmektedir. Götürü usule tabi vergi yükümlüleri, yeterince vergi ödemedikleri gibi asıl vergiyi ödemekle yükümlü kesimin de gelirlerini tam olarak beyan etmesine engel olmakta dolayısıyla onların da daha az vergi ödemesine sebebiyet vermektedirler.²¹⁴

2.2.2.2. Gelirlerin Yasalara Aykırı Olarak Kayıt Dışına Çıkarılması

Ekonomik faaliyette bulunan ve kanunların çizgisinde gerekli kuralları yerine getiren mükelleflerin yanında, ekonomik faaliyetleri ile ilgili bir kısım bilgileri çeşitli

²¹³ Ülker Mavral, **Kara Para Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003, s 244

²¹⁴ Karatay, s 12

nedenlerle kayıt dışında tutan mükellefler mevcuttur. Bunun en baştaki sebebi daha az vergi ödemek veya hiç ödememektir. Bu tür vergi yükümlülerini hemen hemen her sektörde görmek mümkün olmakla birlikte, kayıt dışılığın boyutlarını önemli ölçüde sektörün yapısı belirlemektedir.

Bazı sektörlerde uzun zamandan beri devam eden ekonomik işleyişin neticesinde gelenekselleşmiş bir kayıt dışılık söz konusudur. Ekonomik işleyiş öyle bir hal almıştır ki, bu sektörde çalışan her bir vergi yükümlüsü kayıt dışılığı faaliyetin doğal bir sonucu olarak görmektedir. Yine bu tür sektörlerde mükellefler isteseler dahi kayıt dışı faaliyetlerine son verememektedir. Aksi halde, o sektörde çalışabilme şansları kalmamaktadır. Bu sektörlerde hammadde belgesiz bir biçimde imalatçıya gelmektedir. İmalatçılar da maliyet unsurlarının kayıtlarına yansıtamadıkları için kendi satışları için belge düzenlememektedirler. Söz konusu bu zincirin son halkası olan satıcılar da tüketiciye yapmış oldukları satışları belgesiz olarak yapmak durumunda kalmaktadırlar. Bu işleyiş yıllardır süregelmekte olduğundan tüketiciden imalatçıya kadar herkes, belgesiz çalışmanın doğallığına inanmaktadırlar. Bir kısım sektörler ise, yapıları gereği zor denetlenebilir sektörlerdir. Yapılan işlemlerin doğası gereği belgelendirilmesinde ve denetlenmesinde güçlükler söz konusudur.²¹⁵

Ekonomik yaşamı gözlemleyen herkesin, üzerinde hem fikir olduğu ve gelirlerinin önemli bir kısmını kayıtlara geçirmediği ve gereğince vergi ödemedikleri genel kabul gören iş sahaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.²¹⁶

-Kuyumcular, döviz büroları, özel sektörde çalışan ve yüksek ücret alan ücretliler, özel inşaat işi yapan müteahhitler,

-Gerçek gelirleri daha yüksek olmasına karşın, kendilerini hayat standardı üzerinden ödenen vergiye endekslemiş vergi erbabı (Muhasebeciler, Doktorlar ve Avukatlar)

- Oto galerileri, kum ocakları, emlak komisyoncuları,

- Kaçak olarak yurda sokulan demir ve akaryakıt ticareti ile uğraşanlar,

-Kereste ve mobilya ticareti yapanlar,

²¹⁵ Cuma Adibeş, s.12

²¹⁶ Şinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, HUD Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 1995,s 16-18

- Proje büroları,
 - Tekstil iplik piyasasında çalışanlar,
 - Proje büroları, gayrimenkul kiraya verenler, spot piyasada dayanıklı tüketim malları ve elektronik cihaz ticareti yapanlar,
 - Tarımsal ürünleri alıp satanlar,
 - Küçük sanayi bölgelerinde oto tamir ve bakımı yapanlar ile oto yedek parçası satanlar,
 - Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura) düzenleyenler,
 - Eğlence hizmeti veren yerler ve bu iş yerlerinde çalışanlar,
 - Turizme yönelik hizmet işletmeleri ve hediyelik eşya satan iş yerleri,
- bu iş kollarının farklı ülkelere göre sayısının artırılması mümkündür.

2.2.3. Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi

Vergi idaresi bünyesinde vergi mükellefiyeti bulunmayan kişi veya kurumların yapmış olduğu ticari faaliyetler kayıt dışı ekonomi içerisinde değerlendirilmektedir. Az gelişmiş ülkelerde daha fazla rastlanan bu durum, işportacılık, gündelikçilik ve hamallık gibi günlük işlerde ortaya çıkmaktadır.

2.3. KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ VE ETKİLERİ

2.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Ortaya Çıkış Nedenleri

Kayıt dışı ekonomi devlet otoritesi tarafından vergilendirilmemiş gelir olması dolayısıyla istenmeyen bir olgudur. Ancak kayıt dışı ekonominin ortaya çıkması bazı nedenlere bağlıdır. Bu nedenlerin varlığı kayıt dışı ekonomiyi ekonominin bir parçası haline getirmektedir.

Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran ana nedenleri; ekonomik nedenler, mali nedenler, sosyolojik nedenler, psikolojik nedenler, teknolojiye bağlı nedenler olarak ana başlıklar halinde sıralamak mümkündür.

2.3.1.1. Ekonomik Nedenler

Bireyler yönetildikleri ekonomik sisteme göre tavır aldıkları gibi, bireylerin tavırları da ülkelerin ekonomik sistemlerini etkilemektedir. Müdahaleden uzak bir ekonomik sistemin bireylere güven vermesi ile devlet otoritesi de güven kazanacak, karşılıklı olumlu etkileşim ile ekonomi ve piyasa çarkı daha rahat işleyecektir.

Ülkenin yürürlüğe koyduğu ekonomi politikası, kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında etkili olabilecek bir faktördür. Nitekim müdahaleci ekonomi politikasının uygulandığı bir ekonomide, hükümetin uygulamakta olduğu teşvik politikaları, kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye geçişe sebep olabilir. Diğer taraftan hükümetlerin arzı genişleterek arz talep dengesini sağlamak amaçlı uygulayacağı Ortodoks politikalar, kayıt dışı ekonomiye zımni olarak izin verebilmektedir.²¹⁷

2.3.1.1.1. Ekonomiye Yapılan Devlet Müdahaleleri

Bir ülkenin sahip olduğu ekonomik sistem ve buna bağlı yapısal özellikler kayıt dışı ekonomiye neden yol açabilmektedir. Ekonomik regülasyonların, sınırlamaların ve bürokrasinin daha yoğun olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonominin boyutunun daha yüksek olduğu gözlemlenmektedir.²¹⁸ Kayıt dışı sektör devletin aşırı müdahalelerine karşı verilen bir cevaptır.²¹⁹

2.3.1.1.2. Nakit Ekonomisi

Ekonomik faaliyetlerin para veya takas-trampa yoluyla yapılması, kayıt dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biridir. Banka hesapları üzerinden veya kredi kartı ve benzeri ödeme araçlarının kullanılmaması, belge karşılığı olmaksızın nakit para kullanılması kayıt dışı ekonominin varlık sebebi olarak kabul edilmektedir.

²¹⁷ Özer Özçelik-S. Emre Özcan, **Kayıt dışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye Örneği**, s. 165-196,

²¹⁸ Özlem Öztürk Kılınçaslan, **Kayıt Dışı Ekonomi Ve İktisadi Dalgalanmalar: Türkiye örneği**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Teorisi Bilim Dalı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,) Ankara 2010, s 15

²¹⁹ Ebru Kılıç, **Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi Ve Mücadele Yöntemleri**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi Anabilim Dalı), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara-2011, s 32

Ekonomide mal ve para hareketi olmak üzere iki taraflı bir akış söz konusudur. Gelişmiş ekonomilerde vergi denetimleri para hareketlerini takip ederek yapılır. Zira para hareketleri genellikle bankalar üzerinden gerçekleştirilir ve bu hareketler banka sisteminde iz bırakır ve tespit edilmesi mümkündür. Mal hareketleri ise iz bırakmaz ve bu hareketleri hemen tespit etmediğiniz zaman, sonradan tespiti mümkün değildir. Gelişmemiş ülkelerde ise mal hareketlerine dayalı bir vergi incelemesi öne çıkar. Çünkü bu ülkelerde finans sektörü gelişmemiştir ve ekonomi nakit hareketlerine dayalıdır.²²⁰

2.3.1.1.3. Tarım ve Hizmet Sektörü Çalışanları

Tarım ve hizmet sektörlerinde yapısal kaynaklı denetim ve izleme zorluğu kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü etkilemekte ve nedenlerinden birini oluşturmaktadır.²²¹

Ulusal ekonomide önemli bir paya sahip olan tarım kesiminin vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşük düzeydedir. Zirai kazançların vergilendirilmesinde sorunlar yaşandığı bir gerçektir²²².

Özellikle, istihdam perspektifinden bakıldığında, ekonomide küçük işletmelerin yaygınlığı ile tarım ve hizmetler sektörüne dayalı faaliyetlerin ağırlıklı olması nedeni ile yaşanan yapısal sorunlar kayıt dışılığa neden olan önemli faktörlerdir.²²³

2.3.1.1.4. Enflasyon

Kayıt dışı ekonominin yüksek oranda yaşandığı ülkelerde en önemli ekonomik sorunlardan birisi de enflasyondur çünkü enflasyon vergi yükümlülerinin reel olmayan karlarının da vergilendirilmesine yol açmaktadır. Özellikle artan oranlı gelir vergisi tarife yapısına sahip olan ülkelerde gelir dilimi kaymasıyla vergi yükümlüleri, reel gelirleri artmasa da daha üst bir gelir dilimine kayarak vergi yükleri hızlı bir artış eğilimine girmektedir. Bu durum ise vergi yükümlülerinin bazı kazançlarının vergi

²²⁰ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” s 16

²²¹ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), s 29

²²² Kılıç, s75

²²³ Vuslat Us, ‘**Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği**’, Türkiye Ekonomi Kurumu, Haziran-2004, s 10

idaresinden gizlenmesi sonucuna yol açar. Bunun sonucu olarak devlet yetersiz kalan vergi gelirleri nedeniyle sınırsız bir şekilde borçlanma ve para basımı gibi olağan dışı gelir kaynaklarına yönelir ve faiz oranlarının yükselmesiyle enflasyon oranı artar ve akabinde de gelir dağılımındaki denge olumsuz yönde etkilenir.²²⁴

Kayıt dışılığa neden olan ekonomik unsurlardan bir diğeri de, yüksek enflasyondur. Vergi yasalarındaki oranlar ve tutarların enflasyonun etkisiyle aşınması sonucunda ekonomik birimlerin ödemekte oldukları vergi miktarında değişimler söz konusu olacaktır.²²⁵

Enflasyonist etkiler neticesinde ekonomik birimlerin artan nominal gelirleri yüksek vergi dilimleri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu nedenle vergi yükümlülerinin reel gelirleri artmamasına rağmen, yükümlü olduğu vergi miktarında artış olmaktadır.²²⁶

2.3.1.1.5. Ekonomik Krizler

Türkiye’de 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler kayıt dışı faaliyetlerin artmasına zemin hazırlamıştır. Ekonomik krizlerin yaşandığı süreçlerde, işsiz kitleler kayıtlı ekonomide bulamadıkları istihdam olanaklarını kayıt dışı ekonomi alanlarında aramaktadırlar. Ekonomik birimler de krizin olumsuz etkilerini azaltmak için üretimlerini kayıt dışı alanlarda yaparak ve istihdamı kayıt dışı yollardan sağlayarak, buna bağlı olarak üretim maliyetlerini azaltmaya çalışmaktadırlar. Kriz sebebiyle kayıtlı ekonomide istihdamı zor ya da mümkün olmayan vasıfsız işçiler, kayıt dışı ekonomi de daha kolay iş bulabilmektedirler. Kayıt dışı alanda daha düşük ücretlerle istihdam edilen bu işçiler işletmelerin üretim maliyetlerini azaltmaktadırlar.²²⁷

²²⁴ Burak Ali Han Tecim, “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, 2008, s 19

²²⁵ Fazıl Karaman, “**Ekonomik ve Sosyal Boyutla Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi**”, Yeni Türkiye, Cilt:5, Sayı:27, Mayıs-Haziran 1999, s.431

²²⁶ Vuslat Us, s 11

²²⁷ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” s. 15

2.3.1.1.6. Haksız Rekabet

Düzenleyici çerçeve rekabetçi ise, verimlilik artışını da beraberinde getirecektir. Rekabetin piyasalarda ki bu pozitif etkisini sınırlayan her türlü engel, ekonominin potansiyel verimliliğine ulaşmasını ve dolayısıyla potansiyel büyümesini negatif yönde etkileyecektir. Kayıt dışı olgusu tam olarak bu özellikte bir engeldir. Kayıt dışı ekonominin varlığı rekabetçi yapıdan beklenen pozitif neticelerin elde edilmesini engellemektedir. Şöyle ki, kayıt dışının olduğu bir ortamda yeterli verimlilikte çalışmayan firmalara piyasa dışına çıkarak faaliyetlerine son vermelerinin yanı sıra, kayıt dışına çıkarak faaliyetlerine devam etmeleri imkanı verilmektedir. Bu suretle söz konusu firmalar, kayıt dışına çıkarak elde ettikleri maliyet avantajları ile daha verimli ve daha rekabetçi olan fakat kayıt içinde kalmış firmalarla rekabeti sürdürebilmektedirler. Sonuç olarak da ekonomi zaman içinde ikili bir yapıya dönüşmektedir. Bir yanda kayıt içinde çalışan ve daha verimli firmalar, diğer yanda kayıt dışında çalışan daha verimsiz firmalar. Bu bölünme, ekonominin daha verimli ve daha fazla katma değer üreten bir yapıya kavuşmasını engellemektedir. Bu şekilde kayıt dışılık bir ekonominin potansiyel verimliliğine ulaşmasını engelleyerek o ülkenin büyüme performansını negatif anlamda etkilemektedir.²²⁸

2.3.1.1.7. Ekonomik İstikrarsızlık

Kayıt dışı ekonominin diğer bir ekonomik nedeni ekonomik istikrarsızlıktır. Ekonomik istikrar, mümkün olduğunca öngörülebilir bir makroekonomik performansın gerçekleştirilmesi anlamına gelirken, ekonomik istikrardan bahsedebilmek için istihdam oranı, fiyatlar genel seviyesi, üretim düzeyi ve ödemeler dengesi gibi bazı ekonomik göstergelerde önemli sapmaların olmaması veya kabul edilebilir değişimlerin varlığı gerekir.²²⁹ Bu şartların sağlanmaması durumunda ortaya çıkacak olan ekonomik istikrarsızlık kayıt dışı ekonomi için katalizör etkisi gösterebilecektir.

²²⁸ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, Ankara, Nisan 2009, s. 32

²²⁹ Nükhet Kırıcı, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini: Ekonometrik Bir Yaklaşım**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, 2006, s 29

2.3.1.1.8. Gelir Dağılımında Oluşan Dengesizlikler

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik göstergeleri göz önüne alındığında oldukça adaletsiz bir gelir dağılımının olduğunu söyleyebiliriz. Milli hasıladan düşük pay alan gruplar gelirlerini artırabilmek için kayıt dışına yönelebilecektir. Ek iş talebiyle iş gücü piyasasına kadınlar ve çocuklar dâhil olacak ve kayıt dışı istihdam da artış eğilimi görülecektir.²³⁰

2.3.1.1.9. Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi

Kayıt dışı ekonominin ekonomik nedenlerinden biri de ekonomik gelişmişlik düzeyi olarak söylenebilir. Ekonomik gelişmişlik düzeyi toplumdaki bireylerin verdikleri pek çok karar üzerinde etkili olarak, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne etki etmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde kişi başına milli gelir ve dolayısıyla tasarruf düzeyi daha azdır buna bağlı olarak da daha küçük ölçekte işletmeler oluşur. Bu tür işletmelerin ise faaliyetlerini kayıt dışında gerçekleştirme eğilimleri daha yüksek düzeydedir.²³¹

2.3.1.2. Mali Nedenler

Vergileme veya devletlerin kamu gelirlerini artırma rejimlerinde meydana gelebilecek aksaklıklar, kayıt dışı ekonomiyi besleme noktasına gelebilecektir.

Kamu sektörünün ekonomide kapladığı alan ve buna bağlı olarak kamu harcamaları arttıkça, yeni vergi koyma veya mevcut vergi oranlarını yükseltme ihtiyacı doğacak, bu da mükellefin vergi yükünü artıracaktır. Yani artan kamu harcamaları, yüksek vergi oranları ve artan vergi yükü kısır döngüsü vergiye karşı tepki oluşturarak, mükellefi daha az vergi ödemenin yollarını aramaya teşvik etmektedir.²³²

²³⁰ Karatay, s. 30

²³¹ Kırıcı, s. 28

²³² Kılıç, s. 37

2.3.1.2.1. Vergi Oranlarının Yüksekliği, Vergi Yüğü ve Vergiye Karşı Direnç

Kayıt dışılığın mevcut olduğı bir ekonomide, devlet otoritesi kamu gelirlerini optimum düzeyde tutmak için vergi oranlarını artıracak, artan vergi oranları da kayıt dışı ekonominin daha da artmasına neden olacaktır.

Topluluktaki vergi kanunlarının ve kamu vicdanının vergi kaçırmaı sıradan, basit ve adi bir suç olarak nitelendirmesi ve cezalandırma yetersizliğı, kayıt dışına çıkışı kolaylaştırmasının yanı sıra, teşvik de etmektedir. Bunun yanında vergilerin ve düzenleyici diğer işlemlerin büyük boyutlara ulaştığı ülkelerde de ekonomik faaliyetlerde kayıt dışına çıkış hızlanacaktır.²³³

Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede, GSMH içindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin payı %50'ler düzeyine gelmektedir. Bu değışim; marjinal vergi oranlarında çok daha hızlı olmuştur. Vergi oranı ne kadar yüksek ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma çabası da o kadar fazla olacaktır. Aynı zamanda vergi oranlarındaki artışlarla dürüstlüğün bedeli de artacak ve birçok vergi yükümlüsü gelirlerinin bir kısmını gizlemek amacı ile kayıt dışına çıkacaktır.²³⁴

Ampirik çalışmalardan elde edilen bulgular, vergi indirimleri neticesinde emek arzının ve tasarrufların artacağını ve kayıt dışına yönelen ekonomik faaliyetlerin azalacağını ortaya koymaktadır. Bunun yanı sıra vergi indirimleri, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyüme hızının artmasında önemli bir faktör olarak görölmektedir.²³⁵

2.3.1.2.2. Denetim, Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliğı ile Mali Müşavirlerin Rolü

Vergi denetimi, gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik faaliyetleri sırasında vergi kanunlarına uygun hareket edip etmedikleri diğer bir ifadeyle yasalara uyulmadığının tespit edilmesi olarak ifade edilebilir. Gelişmekte olan ülkelerde kayıt

²³³ Karl Zinsmeister ve Eli Lehrer, "Tax Damage" **The American Enterprise**, Vol: 14, No: 7, 2003 Oct/Nov, s. 15

²³⁴ Vito Tanzi, "Yeraltı Ekonomisi "çev. Mustafa Açıklan, **Maliye Dergisi**, Sayı:70,1984 Temmuz-Ağustos, s.70

²³⁵ Esra Demircan Siverekli. "Vergilendirmenin Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21,2003 Temmuz-Aralık, s.104

dışılık alanlarının daraltılmasında denetimlerin ve yaptırımların artırılması gibi geleneksel mücadele metotlarının etkisi sınırlı kalmaktadır.²³⁶ Ancak, denetimin varlığı kişileri yasalara uygun hareket etmeye teşvik eder. Denetimin başarısı, denetimden beklenenin gerçekleşmesi, ancak etkin bir denetimle mümkün olabilir.²³⁷

Vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve kayıt dışı kalan bir ekonomik faaliyetin, vergi idaresi tarafından izlenmesi ve denetlenmesi şarttır. Vergi idaresi tarafından izlendiğine ve vergi denetimine tabi tutulacağına inanmayan bir vergi yükümlüsü, ekonomik faaliyetlerinin birçoğunu kolaylıkla kayıt dışına taşıyacaktır.²³⁸

Mali müşavirler ve muhasebeciler, vergi idaresiyle, vergi mükellefi arasında köprü vazife yapmaktadırlar. Bu kişilerin, görev ve sorumluluklarını ihmal etmeleri durumunda karşı karşıya kalınan husus yine kayıt dışı işlemler olacaktır. Gerek liyakat sorunları, gerekse mükelleflerle olan kişisel ilişkileri nedeniyle bu kişilerin yasalara uygun çalışmadıkları, kimi zaman fazla hoşgörü gösterdikleri veya kimi zaman bazı faaliyetleri hiç görmedikleri bilinmektedir.²³⁹

Kabul edilmelidir ki köprü vazifesi gören muhasebeci ve mali müşavirler kayıt dışı ekonominin önlenmesine yönelik olarak, kritik bir rol üstlenmektedirler.

2.3.1.2.3. Karmaşık Vergi Sistemi ve Vergilendirme Ortamının Belirsizliği

Vergi mevzuatının basit ve vergi mükellefleri tarafından kolaylıkla anlaşılır olması, bir vergi sisteminin başarısındaki en önemli unsurlardandır. Vergi mevzuatının herkes tarafından kolayca anlaşılıp yorumlanabilmesi, vergi mükelleflerinin karşılaşacakları işlemler konusunda tereddüt içinde kalmamalarını sağlayacaktır. Vergi mükelleflerinin, anlaşılması güç ve belirsiz vergi yasaları karşısında düşeceği zor durum ve buna ek olarak göstereceği tepkiler, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma biçiminde girişimlerde bulunmaları sonucunu ortaya çıkarabilmektedir.²⁴⁰

²³⁶ Fatih Savaşan, “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi ve Kayıt Dışılıkla Mücadelenin Serencamı” SetaAnaliz Sayı 35,Mart 2011, s 40

²³⁷ Özcan Karatay, s39

²³⁸ Karatay, s 40

²³⁹ Karatay, s.45

²⁴⁰ Fatih Balcı, **Kriz Dönemlerinde Uygulanması Gereken Vergi Politikaları, Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Yüğü İlişkisi**, Yeterlik Etüdü, İstanbul, 2003, s.71

Vergi kanunlarının sık sık değişmesi vergi mükelleflerini de olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi mevzuatının kısa dönemde büyük ölçüde değişmemesi ve uzun dönemde süreklilik göstermesi, vergi mükellefinin ne tür bir uygulamaya muhatap olacağının bilinmesi açısından önem arz eder. Sıklıkla vergi sisteminde düzenlemeler yapılması, gelecekte mükellefin karşı karşıya bulunduğu belirsizliği arttıracacağından orta ve uzun vadeli plan yapmasını güçleştirecektir. Dolayısıyla, mükellef vergi kanunlarının değişeceği beklentisi içine girer ve işlemlerini de mümkün olduğunca kayıt dışına çıkarmaya gayret eder. Bu sebeple vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olması ve sık değişmemesi, toplanacak vergi miktarının artırılması için bir gerekliliktir.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmeleri onların vergiye gönüllü uyumunu zorlaştırabilir. Ayrıca, kanunların karmaşıklığı denetçilerin ve yargı organlarının işini de güçleştirecektir.²⁴¹

2.3.1.2.4. Sosyal Güvenlik ve İş Hayatından Kaynaklanan Sebepler

Kayıt dışı ekonominin çalışma hayatına etki etmesiyle ortaya çıkan en önemli sorun; sosyal güvenlik sistemini ve çalışma hayatını tanzim eden hukuk normlarına uyulmaksızın, kayıt ve beyan dışı kaçak işçi çalıştırılması ya da kendi nam ve hesabına kayıtsız biçimde çalışılması şeklinde ortaya çıkan kayıt dışı istihdam konusudur.²⁴²

Kayıt dışı ekonomide kaçak işçilik üç şekilde görölmektedir.

- İlki işçinin hiçbir şekilde resmi kayıtlarda yer almamasıdır.
- İkincisi, işçi resmi kayıtlarda sigortalı olarak görünmekle beraber, prim ödeme gün sayısı düşük gösterilmektedir.
- Üçüncü yöntem ise, işçinin elde ettiği gelirinin resmi kayıtlara yansımamasıdır.

İstihdam üzerindeki vergi yükünün ağırlığı, istihdamın kısmen veya tamamen kayıt dışına çıkmasına neden olmaktadır. Brüt gelir ile net gelir arasındaki makas açıldıkça, kayıt dışı istihdamın cazibesi artmaktadır.²⁴³

²⁴¹ Elif Tuay ve İnci Güvenç. **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı** Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Ankara, Kasım 2007, s29

²⁴² Karatay, s 46

²⁴³ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı(2008-2010)” s 26

2.3.1.2.5. Vergi Afları

Vergi aflarını, kayıt dışılığın tercih edilme nedeni olarak saymak gerekir. Af çıkar beklentisi, kayıtlı vergi mükelleflerinin sorumluluklarını yerine getirmelerini engellemekte buna bağlı olarak tahakkuk/ tahsilât oranları düşmekte ve nihai olarak kayıt dışılık teşvik edilmiş olmaktadır. Anayasa veya yasalarında mali afların kısıtlandığı ya da vergileme politikası açısından mali aflara yer vermeyen ülkelerde ise vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirme konusunda daha fazla ciddiyet ve gayret içerisinde olacakları söylenebilir.²⁴⁴

2.3.1.2.6. KDV Pazarlığı

Kayıt dışı ekonominin en önemli sebeplerinden biri de KDV oranlarının yüksek olmasıdır. Bu durum ise belge pazarlığını hızlandırmakta ve belgesiz alışverişi yaygın hale getirmektedir. Dolayısıyla KDV oranlarının düşürülmesi bu türden pazarlıkların azalmasını sağlayacaktır.

2.3.1.2.7. Vergi Kanunlarındaki İstisna ve Muafiyetler

Türk vergi sisteminde, ekonomik ve sosyal politikalar nedeni ile yasalarla vergiden muaf ve müstesna tutulan gelirlerin sayısı oldukça fazladır. Yasal düzenleme sonucu olarak vergiden muaf faaliyetler için defter ve belge tutma zorunluluğu söz konusu değildir. Bir kısım faaliyetler yasalarla kayda geçirilme zorunluluğu dışında tutulmuştur. Yasal olarak kayda geçirilmeyen ve dolayısıyla vergi tahsilatını azaltan, her türlü ekonomik faaliyeti veya işlemi kayıt dışı saymak gerekmektedir.²⁴⁵

Türk vergi sisteminde vergi kaybını özendiren ve büyümesine neden olan yasal ve idari düzenlemeler oldukça çoktur. Vergi kanunlarında yer verilen bu düzenlemelerden bazıları aşağıda belirtilmiştir.

a. Kişilere Yönelik İstisna ve Muafiyetler

-Esnaf muafılığı,

²⁴⁴ Özcan Karatay, s 43

²⁴⁵ DPT, “Kayıt dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu” DPT yayınları, Ankara- 2001, s 30-33

- Diplomat muaflığı,
- Serbest meslek kazançları istisnası,
- Gayrimenkul sermaye iradı istisnası,

b. Kurumlara Yönelik istisna ve Muafiyetler

- Serbest bölgeler kanunundan doğan istisna,
- Yatırım indirimi istisnası,
- Katma değer vergisi kapsamındaki bazı istisna ve muafiyetler.

2.3.1.3. Sosyolojik Nedenler

Sosyolojik faktörler kayıt dışılığın gelişimini ve boyutlarını etkileyen unsurlar arasında yer bulmaktadır. Sosyal yapıdan kaynaklanan faktörlerden nüfus yapısı, nüfus artışı, iç ve dış göçler, düzensiz kentleşme, gecekondulaşma, işsizlik, kayıt dışılığın en büyük faktörleri olarak ifade edilebilir.²⁴⁶

Kayıt dışı ekonominin nedenlerinden bazıları da ülkelerin sosyal yapısıyla ilgilidir. Nüfusun hızla arttığı, bölgeler arası gelişmişlik farkının yarattığı iç göç olgusu ve çarpık kentleşmenin yoğun olarak gözlemlendiği ülkelerde kayıt dışı ekonominin boyutları da büyümektedir.²⁴⁷

2.3.1.3.1. Nüfus Artışı

Ülkelerin ekonomik büyüme oranları nüfus artış oranlarının gerisinde kalması durumunda, işsizlik oranlarında artış meydana gelmektedir. İşsizlik oranlarında meydana gelen bu artış kayıt dışı ekonomiyi besleyen kayıt dışı istihdama neden olmakta, emek ve işgücü sahiplerinin olumsuz koşullarda çalışmalarını gerektirebilmektedir.

2.3.1.3.2. Yaş, Medeni Hal, Cinsiyet

Kayıt dışı ekonomiye olan eğilimlerin altında yatan nedenlerden bir de bireyin yaşı, medeni hali ve cinsiyetidir.

²⁴⁶ Karatay, s.49

²⁴⁷ Kılıçaslan, s.21

Yapılan araştırmalar erkeklerin kadınlara, bekârların evli çiftlere, gençlerin yaşlılara oranla daha çok vergi kaçırma eğilimi gösterdiklerini ortaya koymaktadır. Eğitim düzeyinin yüksek oluşu vergi mükelleflerinin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli tutum sergilemelerine, vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasına sebebiyet vermektedir.²⁴⁸

2.3.1.3.3. Eğitim Düzeyi

Eğitim düzeyinin düşük olması durumunda kayıt dışı ekonomiye olan temayül, algılara ters gelecek şekilde eğitim düzeyinin artması durumunda da ortaya çıkmaktadır.

Eğitim düzeyiyle de kayıt dışı ekonomi arasında pozitif yönlü bir ilişki söz konusudur. Yapılan çalışmalarda toplumun eğitim seviyesi arttıkça gerçekleştirdiğı ekonomik işlemleri kayıt dışına çıkarma eğiliminde artış olduğı yönünde bulgulara ulaşılmıştır.²⁴⁹

Eğitim düzeyinin artması ile kayıt dışı ekonomi eğilimi arasındaki pozitif yönlü ilişkinin nedeni olarak;

1- Vergi kanunlarında bulunan yasal boşlukların tespit edilmesi ve bu boşluklardan yararlanılması,

2- Vergi bilincinin gelişmesi ile bireyin vergi yükünün dağılımı ile ilgili olumsuz görüşe sahip olması ve bunun sonucunda vergiye uyumunun azalması gösterilebilir.

2.3.1.3.4. Yolsuzluk, Kara para, Rüşvet ve Kaçakçılık

Son yıllarda yolsuzluk Dünya gündemini işgal eden önemli konulardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten Avrupa Konseyinde ve Birleşmiş Milletlerde yolsuzlukla ilgili olarak yapılan çalışmalarda, bu olayın basit bir rüşvet veya başkaca bir haksız menfaat sağlamanın ötesinde, demokratik rejimleri tehdit eden, gelir dağılımını bozan hatta ekonomik düzeni kökünden sarsan bir olgu olduğı kabul

²⁴⁸ Ali Yurdakul, **Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneğı**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s.17-29

²⁴⁹ Özcan Karatay, s. 51

edilmiştir. Yolsuzluk, Rüşvet, Kara para, Kaçakçılık gibi her türlü yasadışı yollardan elde edilen gelirler bir ülkede kayıt dışı ekonomi kanalıyla yasal sisteme aktararak çeşitli yöntemlerle aklanarak ekonomik ve siyasal sistem üzerinde yozlaşma ve gelir dağılımında bozulmaya sebebiyet vermektedir.²⁵⁰

Kayıt dışı ekonominin suç ekonomisi dışında kalan boyutu ile mücadelede amaç kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak iken, suç ekonomisi ve kara para ile mücadelede amaç bu sektörü ve elde edilen geliri ortadan kaldırmaktır. Buradan yola çıkarak kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin iki temel amacı olduğu söylenebilir. İlki, devletin ekonomik faaliyetleri kayıt ve beyan altına alarak kanunların öngördüğü koşullarda vergi toplaması, bu iktisadi büyüklüğü vergi, istihdam ve milli gelir boyutlarıyla kavramasıdır. İkincisi ise, suç temelli ekonomik faaliyetleri denetim altında tutarak önlemesidir. Devletlerin yasadışı faaliyetlerden gelir elde etmek gibi bir yaklaşımı ve amacı olacağı düşünülemeyeceğinden bu sektörü kayıt altına almaktan da söz etmek mümkün olmayacaktır.²⁵¹

2.3.1.3.5. Toplumsal Baskı

Şahıslar için vergi kaçırınlar üzerinde toplumun uygulayacağı baskı önem arz etmektedir. Vergi kaçakçılığı kimi toplumlarda normal karşılanır ve dolayısıyla bu toplumlarda vergi kaçakçılığı yüksek düzeyde olacaktır. Çünkü kaçakçılığın maliyeti sadece yakalanıldığında ödenecek vergi cezası kadardır. Kimi toplumlarda ise vergi kaçakçılığı affedilmez bir suç olarak karşılanır ve kaçakçılık yapanlar ağır bir toplumsal baskı ile karşı karşıya kalarak toplumdan dışlanırlar. Gösterilen bu tepki ise mükelleflerin vergiyi kaçırma eğilimini azaltıcı etki yaratacaktır.²⁵²

2.3.1.3.6. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı

Vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmemesi durumunda, devlet otoritesi tarafından kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi oldukça zor olacaktır. En

²⁵⁰ Kutay İşler ve Fili Kutluay Tutar, “Yolsuzlukla Mücadele: Seçilmiş Ülke Örnekleri” **İzmir Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, Haziran 2020, s.30-41

²⁵¹ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” s 3

²⁵² Dinçer, s 46

genel haliyle vergi ahlakı vergi yükümlülerinin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındıkları tavır olarak ifade edilebilir.²⁵³

Vergi mevzuatı ne kadar mükemmel olursa olsun, vergi idaresi de ne kadar verimli ve etkin çalışır duruma getirilirse getirilsin, toplumda vergi bilinci ve ahlakı yerleşmediği sürece kayıt dışı ekonomi tam anlamıyla önlenemeyecektir.²⁵⁴

2.3.1.3.7. Ahlaki Normlarda Oluşan Değişiklikler

Ahlaki değerlerin erozyona uğradığı toplumlarda kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin arttığı görülmektedir. Kanundan uzak ve devlet otoritesinden habersiz yapılan ekonomik faaliyetler, devletin elde etmesi gereken gelirden mahrum kalması ile toplumsal moral ve ahlaki değerlerin dezenformasyonuna sebep olmakta, sonuç olarak moral ve ahlaki yozlaşma ile kayıt dışı ekonomik faaliyetler birbirini beslemektedir.

2.3.1.3.8. Gelir Seviyesi

Algılara ters gelecek şekilde, bir toplumda gelir düzeyinin artması artan oranlı vergilerin söz konusu olduğu bir vergileme yapısında vergi kaçırmanın faydasının ve vergi ödemenin maliyetinin artması dolayısıyla kayıt dışılığı eğilimi artacaktır.

2.3.1.3.9. Göç

Türkiye'deki hızlı nüfus artışı ve 1950'lerden itibaren artan köyden kente göçün oluşturduğu emek piyasası özellikleri de kayıt dışı ekonominin gelişmesinde etkili faktörlerden biridir. Nüfus artışı ve göçle birlikte kentlerde biriken büyük ölçüde niteliksiz işgücü, emek sahiplerinin daha az ücretle ve sosyal güvenceye sahip olmaksızın çalışmaya razı olması sonucunu doğurmaktadır. Hızlı nüfus artışının sonucu olan genç nüfus fazlalığı, bu nüfusun barınma, sağlık, eğitim, istihdam vb.

²⁵³ Tuay ve Güvenç, s 23

²⁵⁴ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” s. 44

ihtiyaçlarının karşılanması için ülkenin harcaması gereken kaynak miktarını da artırmaktadır.²⁵⁵

Köyden kente g ve nüfus artışına bağlı hızlı kentleşme sonucu ortaya çıkan gecekondulu olgusu, kayıt dışı ekonominin gelişimi açısından özel bir öneme sahiptir. Gecekondular önceleri kent yoksullarına yaşam olanağı sağlaması ve hazine arazilerine yapıldığından bireysel çıkarlara ters düşmemesi nedeniyle yasal olmasa da toplumsal olarak meşru sayılmıştır. Bu durum kayıt dışılığı meşru gören değer yargılarının yerleşmesi açısından önemlidir.

2.3.1.4. Psikolojik Nedenler

Genel olarak kayıt dışılığa neden olan psikolojik nedenler, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunan bireylerin bu faaliyetlerden elde ettikleri maddi bir değerle ölçülemeyen tatmin düzeyini ifade etmektedir. Örneğin kişi hürriyet ve bağımsız üretim yolunu seçerek ekonomik faaliyetini kendi ikamet ettiği evinde yapabilir veya kendi hobileri gereği yine boş zamanlarında yaptığı faaliyetler veyahut kayıt dışı ekonomik faaliyetlerle geçimini sağlayan bireylerden etkilenen bireyin kendisinin de cesaretlenerek faaliyetlerini devlet otoritesinin bilgisi dışında yapması kayıt dışı ekonominin psikolojik nedenlerini oluşturmaktadır.

Bireylerin vergi rejimine uyması, kendinden başkalarının uyması halinde daha mümkündür ve kayıt dışı istihdamla ilgili duyduklarının, kayıt dışı ekonomiyle ilgili şişirilmiş tahminlerin kamuoyuna açıklanması gerçekte kayıt dışı faaliyetleri belgelendirebilir.²⁵⁶

2.3.1.5. Teknolojiye Bağlı Nedenler

Teknoloji çağını yaşadığımız 21. yüzyılda üretimler emek gücünün yerine artık robotlar veya bilgisayar komutlarıyla çalışan makineler tarafından yapılmaktadır. Sabit veya artan nüfuslu lkelerde teknolojinin ilerlemesi üretim artmasına ancak,

²⁵⁵ DPT, “Kayıt dışı Ekonomi zel İhtisas Komisyonu Raporu” DPT yayınları, Ankara- 2001, s. 33

²⁵⁶ Philip Harding ve Richard Jenkins, **The Myth of the Hidden Economy**, Milton Keynes, PI, Open University Press, 2001, s.79, Aktaran: Murat Karasu, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Uygulaması (1990-2005)”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Ocak 2011, Kayseri, s 25

bunun yanında istihdamın azalmasına neden olabilmektedir. Örneğin bir tekstil fabrikasının tamamıyla makine üretimine geçmesi istihdam edilen çalışanların bir kısmının işsiz kalmasına sebep olacak, işsiz kalan bireyler kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunabileceklerdir.

Ayrıca, gelişen teknolojiler sermaye mallarının fiyatını da düşürmekte ve ucuzlayan bu sermaye mallarının kullanımı yoluyla piyasaya yönelik kayıt dışı üretim ve evde üretim kolaylaşmaktadır. Böylece, kayıt dışı üretimin ucuzlayarak kalitesinin iyileşmekte olması da bu ürünlere yönelik talebin aktif kalmasında ve sonuç olarak kayıt dışı ekonominin gelişmesinde etki oluşturmaktadır.

2.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri

Kayıt dışı ekonominin varlığı çeşitli argümanlar üzerinde olumsuz etkilere sahip olduğu gibi olumlu etkilere de sahip olabilmektedir. Gerek ülkemizde gerek dünyada kayıt dışı ekonominin rahatsızlık endeksi²⁵⁷ katalizörlerinden biri olmasının yanında, bir emniyet supabı vazifesi gördüğü durumlara da rastlamak mümkündür.

2.3.2.1. Kayıt dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

Bir ülkede mevcut bulunan kayıt dışı ekonominin, o ülkenin ekonomik göstergelerine olduğu gibi ülkede yaşayan bireylere de olumsuz etkileri vardır.

2.3.2.1.1. Genel Ekonomi ve Ekonomik Göstergeler Üzerindeki Olumsuz Etkileri

Kayıt dışı ekonominin birçok olumsuz etkisi söz konusudur. Bunlardan birisi ekonomi üzerindeki olumsuz etkisidir. Kayıt dışı ekonominin büyümesi kayıtlı ekonominin küçülmesi demektir. Kayıtlı ekonominin küçülmesi de devletin vergi gelirlerinin azalması anlamına gelmektedir. Vergi gelirleri azalan devletin iki seçeneği vardır, bunlardan ilki borçlanmadır. Borçlanma sonucunda özel sektörün verimli

²⁵⁷ Rahatsızlık endeksi, ülkede enflasyon ve işsizlik oranlarının toplamı olarak tanımlanır.

yatırımlarını kendisine çeken devlet dışlama etkisiyle özel sektörün yatırımlarını azaltır. Ayrıca borçlanma sonucu tahvillerin değerinin artmasıyla piyasada faiz oranları artar ve bu mekanizmanın sonucunda enflasyon oranının artışıyla ülke birçok sorunla karşı karşıya kalır. Açıkları diğer bir kapatma yolu olan para basma politikasında da sonuç anlatılardan farklı olmayacaktır. Bütçe açıklarının merkez bankası aracılığıyla para basılarak karşılanması, enflasyon oranının yükselmesine dolayısıyla gelir dağılımının bozulmasına sebebiyet verecektir.²⁵⁸

Kayıt dışında üretilen mal ve hizmetlere, vergi ödenmemesi sebebiyle daha düşük bedelle satılma imkânı verilerek dürüst vergi mükellefleri açısından haksız rekabet ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi sebebiyle üretim kaynakları, vergilendirilmeyen sektörlerle kayabilmektedir. Kaynak dağılımında etkinliğin sağlanamaması ve kaynakların verimli olarak kullanılamaması, ekonominin sağlıklı ve dengeli büyümesine de engel olmaktadır.²⁵⁹

Artan kayıt dışı ekonomik faaliyetler verimlilik göstergelerini de bozacaktır. Kayıt dışı ekonomi, geleneksel istatistik yöntemlerle milli gelir hesaplarına katılmayan faaliyetler olarak da ifade edildiğinden, kayıtlı ekonominin belirlediği, ekonomik göstergeler gerçeği yansıtamaz. Özellikle verimlilik göstergesi olarak çıktı/kişi kriteri esas alınmışsa yeraltı ekonomisinde gerçekleştirilen üretim ve çalışan kişi sayısı resmi kayıtlara dâhil olmadığı için verimlilik göstergesinde önemli sapmalar söz konusu olabilir.²⁶⁰

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunan kişiler kayıt altına alınmanın imkânsız olmasından dolayı işsiz olarak dikkate alınmaktadır. Böyle bir durumda ülke için hesaplanan işsizlik oranı olduğundan daha yüksek hesaplanmaktadır.

2.3.2.1.2. Mali Düzen ve Vergileme Üzerindeki Olumsuz Etkileri

Kayıt dışı ekonomi sayesinde bazı kişiler vergi dışı kalmış gelir elde etmiş sayılırlar. Bu nedenle vergisini tam ödeyenlerle ödemeyenler arasında adaletsiz bir

²⁵⁸ Burak Ali Han Tecim, s 24-25

²⁵⁹ Sarılı, s.32-50

²⁶⁰ Ahmet Fazıl Özsoylu, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, İstanbul: Bağlam Yayıncılık, 1996, s 45-48.

durum ortaya çıkmaktadır. Vergi yükünün adaletsiz dağılımı gelir dağılımında da adaletsizliğe neden olmaktadır.²⁶¹

Kayıt dışı alanda faaliyet gösteren işletmeler, diğerlerine göre daha az vergi ödedikleri veya hiç vergi ödemedikleri için rekabet avantajı elde etmektedirler. Bu durum da, bir yandan kayıt dışı ekonominin büyümesine hizmet ederken, diğer yandan da ahlaki yozlaşma ve devlete olan güvenin azalmasına neden olmaktadır.

Eğer bir vergi ya da vergi sistemi dolayısıyla elde edilen gelir milli hasıla artarken artıyor, azalırken de azalıyorsa vergi esnekliğinden bahsedilir ve vergi esnekliği; vergide meydana gelen değişikliğin milli gelirden meydana gelen değişikliğe oranlanması ile hesaplanır. Bu sebeple, kayıt dışı GSMH'nin varlığı, artış ya da azalışları, resmi GSMH'nin esas alınması suretiyle hesaplanan vergi esnekliklerinin değerinin gerçek durumu göstermesini engelleyecektir.²⁶²

Vergi kapasitesi, bir ülkede belirli bir dönemde vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle bir ülkede mevcut mükelleflerin gelir, servet ve harcama grubuna giren vergilerden belirli bir dönem içerisinde ödeyecekleri vergi toplamıdır.²⁶³

Bir ülkede hesaplanan vergi kapasitesi o ülkenin vergi politikalarının seçilmesinde ve uygulamasında önemli bir role sahip olur. Ancak kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi kapasitesinin olandan daha düşük hesaplanmasına ve daha ideal vergi politikaları yerine ülke ekonomisinde kırılmalara neden olabilecek vergi politikaları uygulamasına neden olabilecektir.

2.3.2.1.3. İthalat, İhracat Rakamlarına ve Ödemeler Dengesine Etkisi

Devlet otoritesinin resmi kayıtları dışında yapılan dış ekonomik faaliyetler, ihracat ve ithalat rakamlarında ve sonuç olarak ödemeler dengesi bilançosunda kayıt altına alınmayan kaçak mal giriş ve çıkışlarına göre değişikliklere neden olacaktır.

²⁶¹ Tecim, s.25

²⁶² Dinçer, s. 55

²⁶³ Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Reformu”, **İktisat Dergisi**, Gökhan Matbaacılık, İstanbul, 1991.21-23

2.3.2.1.4. Kamu Kesiminin Ekonomideki Büyüklüğüne Etkisi (Kamu Harcamaları/ GSMH)

Bir ekonomide kamu kesiminin büyüklüğü, kamu harcamalarının GSMH'ye oranlanmasıyla bulunur.

Kamu kesiminin ekonomideki büyüklüğü = Kamu harcamaları / GSMH

Kayıt dışı ekonominin varlığı, ülkenin hesaplanan GSMH'den daha fazla bir GSMH'ye sahip olduğunu gösterir. Sonuçta kayıt dışı ekonominin varlığı kamu kesiminin ekonomideki büyüklüğü 'nü olandan daha fazla gösterir.

2.3.2.1.5. Ekonomi Politikalarında Meydana Gelen Sapmalar

Devletin resmi kayıtlarına girmeyen ekonomik faaliyetlerden dolayı mikro ve makro rasyolar tam ve doğru olarak ölçülemeyeceğinden, ekonomi politika birimleri tarafından bu rasyolara bağımlı olarak oluşturulan politikalar sağlıklı sonuçlar vermeyecektir.

Örneğin ekonomi gerçekte tam istihdama yakın bir düzeydeyken resmi verilerle yüksek işsizlik oranı hesaplanmışsa bu durumda genişletici politikalar uygulanır ve sonuçta enflasyon oranı artar.²⁶⁴

Diğer taraftan kamu kesimi gelirlerinin kayıt dışı ekonomideki artıştan ötürü düşük seviyede gerçekleşmesi, kamu çalışanlarının düşük gelir elde etmesine yol açar. Bu durum devlet hizmetlerini yerine getiren görevlilerde motivasyon eksikliği oluşturur. Ekonomik koşulların daha da kötüleşmesi halinde devlet görevlileri yaptıkları kamu hizmetleri karşılığında kişilerden çeşitli isteklerde bulunmaya başlarlar ve bu da devlet yönetiminde bir rüşvet çemberinin oluşmasına yol açar. Kamu kesiminde rüşvetin artması hem bireylerin devleti yönetenlere karşı güvenlerini kaybetmelerine ve hem de devlet yönetiminde kaynakların verimsiz kullanılmasına yol açar.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler nedeni ile ekonomik veriler gerçek değerinden farklı olarak ölçülür ve bu durumda ekonomi politikası yöneticileri ülkedeki mevcut sorunlar hakkında eksik ve yanlış bilgilenir. Böylece kullanılacak araçların etkisi de

²⁶⁴ Dinçer, s 57

beklenenden farklı olur. Örneğin kayıt dışı ekonomi ile tespit edilen milli gelir rakamları, gerçek milli gelir rakamlarından düşüktür ve Merkez Bankası'nın uyguladığı para arzı artışı milli gelir artışından daha düşük olur ve ekonomik sorunlar ortaya çıkar. Eksik ve yanlış bilgi sebebiyle eksik veya yanlış uygulanan politikalar sorunların daha da çoğalmasına yol açabilir. Devletin bu sorunlar karşısında pasif kalması ise kamuoyunun güvenini azaltarak ekonomik kriz beklentisine yol açabilir.

2.3.2.1.6. Milli Gelir Üzerinde Etkisi

Ülkeler arasında gelişmişlik düzeylerinde karşılaştırmada kullanılan göstergelerden biri de GSMH değerleridir. Kişi başına milli gelinin hesaplanması ülkelerin GSMH değerlerine göre yapıldığı dikkate alındığında, kayıt dışı ekonominin olduğu bir ülkede GSMH'ye ilave edilmemiş olan gayri resmi GSMH'nin kişi başına milli geliri olduğundan daha düşük göstermesine ve sonuçta gelişmişlik sıralamasında ülkenin olması gereken sıradan daha aşağıda yer almasına neden olması kaçınılmazdır.

2.3.2.1.7. Ekonominin Dolarize Olması Bakımından Etkisi

Kayıt dışı ekonomilerde daha çok nakit para kullanılmaktadır. Yerli para değerinin istikrardan uzak olması dönemlerinde, kayıt dışı ekonomilerde dolar veya euro gibi daha istikrarlı para birimlerinin tercih edilmesi ve kullanılması, piyasada dolarizasyon etkisine neden olmaktadır.

2.3.2.1.8. Gelir Dağılımına Etkisi

Kayıt dışı ekonomi söz konusu iken gelir dağılımındaki adalet, kayıt dışı ekonominin olmadığı duruma göre daha da bozulur. Çünkü aynı miktar ve nitelikte faktör kullanılsa bile gelirler birbirinden farklı olacaktır. Bunun nedeni kayıtlı ekonomideki sektörün net geliri, brüt gelirinden verginin çıkarılmasıyla bulunur, oysa kayıt dışı ekonomideki sektörün net ve brüt geliri birbirine eşittir. Bu durum ise gelir dağılımında adaletsizliğe yol açar. Ayrıca kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunanların

vergi ödemedikleri halde devletin hizmetlerinden faydalanmaları da gelir dağılımında adaletsizliğe neden olur.²⁶⁵

Bütün bunlara ek olarak kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunanlar devletin vergi-transfer harcamaları yoluyla ekonomide geliri yeniden dağıtma mekanizmasının da dışında kalırlar. Böylece devlet, geliri yeniden dağıtma mekanizmasını kullanarak ekonomide gelir dağılımında meydana gelen adaletsizlikleri giderse düzeltme konusundaki etkisini yitirir. Dolayısıyla, devletin söz konusu çabası sadece kayıtlı ekonomide bulunanlar arasında geçerli olur. Bu durum ekonomide refah kaybı meydana getirir.²⁶⁶

Kayıt dışı ekonomi bazı kesimlere gelir sağladığı için sosyal huzuru ve ekonomik düzenin devamını sağlayan bir emniyet supabı olarak görülse de, kayıt dışı ekonominin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisi de refah kaybına neden olabilir.²⁶⁷

2.3.2.1.9. Sosyal Sonuçlar

Kayıt dışı faaliyetlerin artması toplumun etik değerlerinin bozulmasına ve yasa dışı faaliyetlerin yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Zira illegal şekilde, haksız ve kolay yoldan para kazanma düşüncesinin kabul görmesine sebep olmaktadır.²⁶⁸

Yasa dışı faaliyetlerin yaygınlaşması, bireylerin devlet otoritesine olan güvenini azaltır. Devlete olan güvenlerin azalması neticesinde, bireyler sorunlarını illegal yollarla çözme yoluna gidebilir. Özellikle, bireyler sorunlarını rüşvet, suiistimal yoluyla ya da yasa dışı örgütler yoluyla giderebilirler. Kayıt dışı ekonomi devlete karşı bir başkaldırı, diğer bir deyişle ekonomik anarşi yaratır, moral değerleri bozar.²⁶⁹ Ahlaki değerler üzerinde ortaya çıkan bu yozlaşma, kişileri devlete ve topluma karşı suç işlemeye sevk eder.²⁷⁰

²⁶⁵ Dinçer, s.60

²⁶⁶ Yılmaz, Gülay Akgül, **Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi SBE,1996,s 97

²⁶⁷ Burcu Dinçer, s 60

²⁶⁸ Sakıp Şeker, Kayıt Dışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri, **Yaklaşım Dergisi**, (Ocak 1995), s 25

²⁶⁹ Osman Altuğ, Kayıt Dışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı, **Görüş Dergisi**, s:14, Mart 1994, s.

²⁷⁰ Sarılı, s 147

Ülkede bir kısım insanların gelirlerinden devlete vergi vermesine karşılık, diğer bir kısmının böyle bir yükümlülüğün altına girmemesi, bir taraftan insanlar arasında sosyal barışı zedelerken, diğer taraftan ödenen vergilerle devletin verdiği hizmetlerden ayırt etmeksizin herkesin yararlanması ülke içerisinde hem sosyal adaletin bozulmasına, hem de insanları vergi verme şevkini kırmaktadır.²⁷¹

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler belirlenmiş standartların dışında üretim gerçekleştirmektedir. Denetim dışı olarak üretilen bu mal ve hizmetler düşük kalitededir ve bu düşük kaliteli mal ve hizmetlere maruz kalan kişiler de refah kaybına uğramaktadır.²⁷²

Birey ve kurumların kayıt dışılık nedeniyle her türlü vergi ve sosyal güvenlik payları gibi yükümlülüklerini yerine getirmemeleri kamu gelirlerini azaltmakta ve kamu mal ve hizmetlerinin finansmanında zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda, başta eğitim ve sosyal güvenlik olmak üzere, kamu hizmetlerinin kalitesi azalmakta ve kapsamı daralmaktadır. Kayıt dışında olanlar, “bedavacılık” nedeniyle, kayıt içinde olanların aleyhine haksız rekabet oluşturmaktadırlar.²⁷³

2.3.2.1.10. AB’ye Girme Sürecinde Yarattığı Olumsuzluklar

Kayıt dışı ekonominin Türkiye’ de ulaştığı boyutlar, her şey bir tarafa, Avrupa Birliği’ ne üye olmak isteyen bir ülkenin önüne konulmuş bütün kurallara uygunluk sağlansa da, maalesef Avrupa Birliği’ ne girmenin önüne engel teşkil edecek büyüklüktedir. Zira Avrupa Birliği komisyonu, üye ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin varlığından hoşnutsuzdur. Üye ülkelerdeki kayıt dışı ekonomiyi araştıran ve üye ülkelerde GSMH’ nin ortalama %10’ u büyüklüğünde kayıt dışı ekonomi tespit eden ve bunu büyük bir sorun olarak nitelendiren bir rapor yayınlamıştır. Avrupa Birliği komisyonunun, kayıt dışı ekonomiden hoşnutsuzluk duymasının sebebi GSYİH ve işsizlik oranı ile ilgili istatistiksel verilerde yarattığı tahribatın, AB bütçesi üzerinde yarattığı olumsuzluklardır. Nitekim kayıt dışı ekonominin GSYİH’ nin olduğundan düşük, işsizlik oranını ise gerçekte olduğundan daha yüksek oranlarda tespit edilmesine

²⁷¹ Mehmet Karagül, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonominin İncelenmesi” **Yönetim ve Ekonomi**, cilt 3, sayı 1, 1997, s.185-206

²⁷² Canan Ermiş, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı İktisat, s. 72

²⁷³ Metin Ercan, s 76

sebeup olması, hem üye ülkelerin Avrupa Birliği bütçesine katılım paylarını azaltarak AB bütçesi gelirlerinin azalması, hem de üye ülkelere yapılan fon ödemelerinde artış yaratacak harcamaları arttırıcı sonuç doğurmaktadır. Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin boyutları düşünüldüğünde bunun engel olarak görüleceği ortadadır.²⁷⁴

2.3.2.2. Kayıt dışı Ekonominin Olumlu Etkileri

Kayıt dışı ekonominin algılara ters gelecek şekilde olumlu etkilerinin de olduğu söylenebilmektedir.

Ekonomik büyümenin öncelikli tercih olduğu bir ülkede, eğer alınan vergilerle devlet tarafından gerçekleştirilen büyüme oranı, bu vergiler kişilerin ve firmaların elinde kalsaydı sağlanacak büyümeden daha düşük ise, kayıt dışı çalışmanın olumlu sonuçlar yarattığı ileri sürülebilir.²⁷⁵

2.3.2.2.1. Ekonomik Büyüme ve İstikrar Üzerindeki Etkisi

Ekonomik büyümenin önündeki en önemli engellerden birinin tasarruf yetersizliği olduğu bilinmektedir. Ekonomik birimlerin büyüebilmesi için yatırım yapması, yatırım yapabilmek için de elinde fon bulunması gerekmektedir. Gelirin bir kısmı tüketime, bir kısmı da vergilere gittiğinde gelir elde edenlerin elindeki yatırılabılır fonlar azalmaktadır. Diğer yandan ülkedeki finansman kuruluşları da uygun koşullarla kredi veremiyorlarsa, girişimcilerin yeni yatırımlara yönelmesi mümkün olmamaktadır. Böyle bir ortamda yine de büyümeyi düşünen müteşebbislerin tek seçeneği kalmaktadır. Bu da gelirlerini kayıt dışına çıkaracak daha az vergi ödemektir. Bir başka ifade ile kişiler vergiyi oto finansman yöntemi olarak kullanarak büyümelerini sürdürebilmektedirler. Ekonomik büyümenin öncelikli tercih olduğu bir ülkede, eğer alınan vergilerle devlet tarafından yaratılan büyüme, bu vergiler kişilerin elinde kalsaydı sağlanacak büyümeden daha düşük ise, kayıt dışı çalışmanın olumlu sonuçlar yarattığı ileri sürülebilir. Çünkü kayıt dışı çalışarak yaratılan gelirden, vergi

²⁷⁴ Esfender Korkmaz, “Kayıt Dışı İstihdam” **TİSK İşveren Dergisi**, Şubat 2001, s 3

²⁷⁵ Ferhat Selman, **Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir Mart 2007, s 45

ödemeyerek sağlanan fonlar hem çok daha ucuzdur hem de gelecek dönemlerde elde edilecek gelirin de kayıt dışı bırakılabilmesine uygun ortam hazırlar.

Kayıt dışı tutulan gelir yatırımlara dönüştüğü sürece üretim artışını beraberinde getirir. Üretim artışı demek, daha fazla gelir ve dolayısıyla daha fazla yatırım demektir. Bu süreç herhangi bir nedenle (kayıt dışı ekonominin kayda alınması, ekonomik konjonktürün kötü gitmesi, fonların reel yatırımlar dışında kullanılması vb.) gibi nedenlerle kesilmediği sürece kayıt dışı faaliyet gösteren birimlerin ekonomik büyümeye katkısı sürecektir. Aynı zamanda, kayıt dışı çalışan ekonomik birimlerin kayıtlı ekonomik birimler karşısındaki rekabet avantajı ve hareket yeteneği dikkate alınırsa ekonomik büyümenin ivmesi iyice artacaktır.²⁷⁶

Kayıtlı sektörde oluşacak olumsuz ekonomik dalgalanmaların kayıt dışı sektör yardımıyla etkileri minimuma indirgenecek, kayıt dışı ekonomi, ekonominin istikrara gelmesine katkıda bulunacaktır.²⁷⁷

Ayrıca; kayıt dışı ekonomi faaliyetleri, rüşvet v.b yollarla yabancı yatırımların yapılmasını engelleyen yasaları delerek, yabancı yatırımların yapılabilmesinde etkinlik artırıcı bir işlev görmektedir. Bir anlamda bürokrasinin önüne geçerek ya da bürokratik işlemleri hızlandırarak iktisadi büyütme üzerinde olumlu etkiler yaratabilmektedir.²⁷⁸

Bununla birlikte; kayıtlı ekonomiye paralel bir şekilde işleyen kayıt dışı ekonomi, kayıtlı sektörde dönemsel olarak ortaya çıkabilen dalgalanmaların etkilerini azaltarak, üretim sürecinde etkinlik ve süreklilik sağlanmasına yardımcı olabilmektedir.²⁷⁹

Diğer bir olumlu kanal kayıt dışının oto finansman yöntemi olarak görülmesidir. Bir ekonomide iktisadi büyümenin önündeki en büyük engel gerekli yatırımların yapılabilmesini sağlayacak tasarrufların yetersizliğidir. Kayıt dışı faaliyetler; bireylerin harcanabilir gelirlerini, firmaların da karlarını artırarak, gerekli

²⁷⁶ Aydemir, s.94

²⁷⁷ Tekece, s 124

²⁷⁸ Bardhan Pranab “Corruption and Development: A Review If Issues”, **Journal of Economic Literature**, Cilt: 35, 1997, s.1322-1323

²⁷⁹ Zekeriya Mızırak, “Kayıt dışı Ekonomi ve Etkileri” **Akid Bülteni**, Yıl 4, Sayı 10-11-12, 1996-1997, s 24

yatırımların yapılabilmesi için bir oto finansman imkânı sağlayabilmekte ve böylelikle, iktisadi büyümeye katkıda bulunabilmektedir.²⁸⁰

Aynı zamanda ekonomideki finansman kuruluşlarının yüksek maliyetli kredileri yerine, kayıt dışı faaliyetlerle elde edilen vergisiz karlar, firmaların yatırım faaliyetlerini fonlamakta kullanılabilmektedir.

Netice itibariyle; bir ekonomide kayıt dışı oto finansman ile sağlanabilen büyüme oranının, söz konusu faaliyetlerin kayıtlı olarak yapılması durumunda, devletin elde edeceği gelirlerle sağlanabilecek büyüme oranından daha yüksek olması durumunda, kayıt dışının olumlu sonuçlar doğurduğunu rahatlıkla söylemek mümkün olabilecektir.²⁸¹

2.3.2.2.2. Kayıtlı Ekonomi Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonominin olumlu etkilerinden bahsedenlerden bir kesim kayıtlı ekonomi ile kayıt dışı ekonomi arasında birebir değişimin olmadığını dolayısıyla kayıt dışı ekonomide meydana gelen bir artışın kayıtlı ekonominin hacmini daralttığı şeklinde yorumlanmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu yaklaşıma göre kayıtlı ekonomi ile kayıt dışı ekonomi, tam kapasite ile çalışırsa ve aynı sektörlerde bulunursa birbirlerine birebir olarak rakip olurlar. Ancak gerçek hayatta kayıtlı ekonomi ile kayıt dışı ekonomi genelde farklı sektörlerde bulunur ve tam kapasite kullanımı da neredeyse imkânsızdır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomi ile kayıtlı ekonomi arasında bir ikame ilişkisi olsa da, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerdeki bir birimlik değişiklik kayıtlı ekonomide aynı oranda bir değişiklik oluşturmaz.²⁸²

2.3.2.2.3. Kaynak Kullanımı Üzerine Etkisi

Kayıt dışı iktisadi faaliyetler, diğer kayıtlı ekonomiye oranla daha ucuz maliyetle üretim yapabildikleri için, ülkenin iktisadi kaynaklarını daha etkin bir

²⁸⁰ Şinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1995 İstanbul, s 94

²⁸¹ Yusuf Kıldış, “Kayıtdışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri” **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, 2000, İzmir, s.200

²⁸² Ahmet Fazıl Özsoylu, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, Bağlam Yayıncılık, İstanbul 1996, s 53-54

şekilde kullanma imkânına sahiptirler. Bu türden yapılan iktisadi faaliyetlerden, tüketici rantı, sosyal kesinti ve vergi kaçakçılığı sebebi ile oluşan üretici rantı ek talebi oluşur ve ekonominin canlı kalması sağlanır. Dolayısı ile bu tür çalışan bir ekonominin sosyal refahı arttırdığı da ifade edilebilmektedir.²⁸³

Kayıt dışı ekonominin kaynak dağılımında etkinliği sağladığı görüşünün iki ayağı vardır. Bunlardan birincisi, kayıt dışı ekonominin kaynakları kayıtlı ekonomice tatmin edilmemiş bireysel ve toplumsal ihtiyaçlar doğrultusunda dağıtmasının bireysel ve toplumsal refahı arttırmasıdır. Özellikle güdümlü ekonomilerde merkezi idarenin kaynak ayırmayacağı mal ve hizmetlerin kayıt dışı ekonomi tarafından üretilerek tüketicilere sunulması kaynakların ihtiyaçlar doğrultusunda yeniden dağılımını sağlar ki bu da toplumsal refahı arttırır. İkincisi, düzenli bir işte çalışma imkânına sahip olmayan emeğin istihdamına olanak sağlamasıdır. Atıl faktörler yeraltı ekonomisinde üretim sürecine katılma imkânına sahip olurlar. Çocuklu kadınların düşük sermaye ve yatırım ile ev içinde üretime katılmaları bu duruma örnek olarak ifade edilmektedir.²⁸⁴

2.3.2.2.4. Sosyal Yapı Üzerindeki Olumlu Etkileri

Kayıt dışı ekonominin sosyal yapı üzerindeki olumlu etkilerinden biri, geçim kaynağı olmayan insanların, geçinebilecek kadar gelir elde etme olanağı bulmasıdır. Diğeri ise, yaşam standardını yükseltmek isteyen insanlara istedikleri şekilde yaşama olanağı sağlayacak geliri elde etme olanağı sağlamasıdır. Eğer insanlar, istedikleri geliri elde edemezlerse ve ihtiyaçlarını karşılayamaz duruma düşerlerse, bu toplumda huzursuzluklara ve sosyal patlamaların yaşanmasına neden olacaktır.²⁸⁵

Toplumdaki moral ve ahlaki değerlerin bozulması ve eğitimsizliğin sonucu olarak bireyler yasa dışı faaliyetlere ilgi duymaya başlamaktadırlar. Kayıtlı

²⁸³ Kerem Kaptangil, **Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003, s 25 Aktaran: Özcan Karatay, s 73

²⁸⁴ Gülay Akgül Yılmaz, **Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s 105, Aktaran: Özcan KARATAY, s 73

²⁸⁵ Şinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi(Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1995, s99

faaliyetlerde bulunanlar devlete olan güvenlerini yitirmekte, kayıt dışı faaliyette bulunanlar ise devletin kanun ve düzenlemelerine uymamaktadırlar.²⁸⁶

Nüfus artış hızının yüksek olduğu, nüfusun önemli bir kısmının kırsal alanlarda yaşadığı, tarım ve hizmetler sektörünün üretim ve istihdam açısından önemli bir paya sahip olduğu ülkelerde, kayıt dışı faaliyetler yüksek işsizliğin ve gelir dağılımının çarpıklığının olumsuz etkilerini bir ölçüde azaltmaktadır.

2.3.2.2.5. Çoğaltan Etkisi

Kayıt dışı ekonominin yararı olarak ileri sürülen savlardan bir diğeri; kayıt dışı elde edilen getirin önemli bir kısmının kayıtlı ekonomiye gittiği ve böylece kayıtlı ekonomiyi de olumlu etkilediğidir. Bu sava göre, önemli olan gelir yaratılmasıdır. Eğer yaratılan bir gelir varsa, bu gelir bir şekilde harcanacaktır. Tüketim harcaması yapılacaktır, servet edinilecektir ya da yatırım yapılacaktır. Bu harcamaların yapılması ise kayıtlı olsun ya da olmasın ekonominin genelinde bir canlılık yaratacaktır. Hatta önemli bir kısmı da kayıtlı kesime gideceğinden, kayıt dışı yaratılan gelir eninde sonunda kayıtlı hale gelecektir. Bu nedenle, kayıt dışı ekonominin varlığına karşı çıkmamak gerekir.²⁸⁷

Çeşitli nedenlerle kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye kayan gelirler, tasarruflar üzerinde çarpan etkisi yaratacak ekonomiye canlılık getirir ve rekabet gücünü artırır. Kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirler kayıtlı ekonomide yer alan mal ve hizmetlere talep yaratmaktadır.²⁸⁸

Devletin bastığı para ve aldığı iç ve dış borçlar kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye transfer edilecek burada çoğaltan etkisi yaratacak, tasarrufların yatırıma kayma süratini artırıp ekonomiye canlılık getirerek büyüme hızını artırır. Kayıt dışı ekonomik işlem sonucu elde edilen fonlar, menkul kıymetler borsası ve banka sistemi kanalı ile ekonomiye finansal kaynak sağlar. Kayıt dışı ekonomik faaliyette bulunanlar, ödedikleri dolaylı vergiler ve aldıkları kamu iktisadi teşebbüsü ürünlerine ödedikleri yüksek bedeller sonucu kamu ekonomisine katkı sağlar. Kayıt dışı ekonomi, kayıtlı

²⁸⁶ Fethi Ögünç ve Gökhan Yılmaz, “Estimating the Underground Economy in Turkey” **The Central Bank of the Republic of Turkey Research Department: Discussion Papers**, September 2000, s.5

²⁸⁷ Aydemir, s. 98-99

²⁸⁸ Sarılı, s. 147

ekonominin müşterisidir. Bürokratik işlemler ve gereksiz giderler olmadığından kaynaklar, doğrudan mal ve hizmet üretimine süratle kanalize olur, maliyetler düşer, işletme sermayesi ihtiyacı azalır, üretim artar, ihtiyaçlar daha çabuk karşılanır.

2.3.2.2.6. Enflasyon Vergisinin Mükellefi Olması

Kayıt dışı ekonomi sektörü, sadece somut vergilerden gelir vergisi (GV), kurumlar vergisi (KV), katma değer vergisi (KDV), harç - vb. işlemleri ya tümüyle ya da kısmen devletten gizli yürütüldüğü için kaçamayabilmektedir. Devlete ödenen vergiler, ödeyenlerin alım gücünü azaltıcı etki yapmaktadır. Ancak alım gücünü azaltan öteki olgu da enflasyondur. Enflasyondan ise en çok nakit bulunduranlar etkilenmektedir. Kayıt dışı ekonomide işlemler nakit gerçekleştiğinden devlet, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden somut olarak alamadığı vergileri enflasyon vergisi şeklinde almaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi sektörü enflasyon vergisinin en büyük mükellefidir. Hükümetlerin (politik nedenlerle) vergileri artırmama yoluna gittiği dönemlerde, gelirlerini artırma yolu olan enflasyon vergisi, kayıt altına alamadığı ekonomik faaliyetleri vergilendirme yolu olmaktadır.

2.3.2.2.7. Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonomi üretim maliyetlerinin düşük olması nedeniyle satış fiyatlarının da düşük olması, yurt içi ve yurt dışı pazarlarda rekabet gücü kazandırmaktadır. Kayıtlı ekonomideki masraflar, kayıtsız ekonomide olmadığından kaynaklar doğrudan mal ve hizmet üretimine kanalize olur, üretim artar. Fiyatlar düşük olduğundan talep artar ekonomi canlı kalır.

2.3.2.2.8. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin diğer önemli bir etkisi, gelir dağılımına olumlu katkısı nedeniyle sosyal adaletin belli ölçüde kurulmasına yardımcı olmasıdır. Öncelikle kayıt dışı ekonominin faaliyetleri sonucu üretimin ve buna bağlı olarak gelinin artması nedeni ile ülke çapında bölünecek pastayı büyüttüğü şüphe götürmez

bir gerçektir. Ancak, büyüyen bu pastanın dağılımı konusunda etkisi ise, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin türüne bağlıdır. Bu çerçevede, eğer kayıt dışı ekonomi, alt gelir grubuna dâhil olan kesime ikinci bir iş imkânı sağlıyorsa fakirlik düzeyinin belli oranda yukarı çekilmesine yardımcı olabilmektedir. Fakat kayıt dışı ekonomik faaliyetlere katılanlar arasında elde edilen getirin dağılımı incelendiğinde, aynı olumlu durumun söz konusu olmadığı görülmektedir.

2.4. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ

Bu yöntemleri Doğrudan ölçme yöntemleri ve dolaylı ölçme yöntemleri olarak iki başlıkta incelemek mümkündür.

2.4.1. Doğrudan (Mikro Bazda) Ölçme Yöntemleri

Doğrudan ölçme yöntemleri anket yöntemi ve karma yöntem olarak iki başlıkta ele alınabilir.

2.4.1.1. Anket Yöntemi

Doğrudan ölçme yöntemleri, anket çalışmasıyla kayıt dışı ekonominin tahmin edilmesidir. Bu yaklaşımla kayıt dışı ekonomi hakkında ayrıntılı bilgi alınabilmektedir. Fakat bu faaliyetlerin önemli bir kısmının yasal olmaması vergiden kaçırma ve sosyal güvenlik yükümlülüğü kapsamına girme endişesi gibi nedenlerle kişilerin bilgi saklama eğilimi göstermeleri, bu yöntemin güvenilirliğini azaltmaktadır. Hane halkı anketleri, vergi uyum çalışmaları, vergi denetim çalışmaları, vergi inceleme sonuçlarına göre vergi kaçağının boyutları tahmin edilebilir. Bu yöntemin bir başka dezavantajı tahminlerin ancak belli bir zaman kesiti için geçerli olabileceğidir. Ayrıca tahminler gizli ekonominin ancak en alt sınırını verebilir.²⁸⁹

Kayıt dışı ekonomide aktif olan bireylerin sorulara yanıt vermeyecekleri ve yanıt verseler bile yanıtlarının gerçeği tam yansıtmayacağı eklenirse, bu yöntemin kayıt dışı ekonomiyi tahminde başarılı sonuçlar vermeyeceği düşünülebilir. Bunun yanında,

²⁸⁹ Nurcan Tekece, s. 54

yöntemin kayıt dışı ekonomi ile ilgili detaylı sonuçlar sağlama potansiyelinin varlığına da dikkat çekmek gerekmektedir.²⁹⁰

Anket sonuçları sadece anket yapılan yıla ilişkin sonuçlar verdiğinden ve yöntemin zorluğu ve maliyetinin yüksek oluşu nedeniyle ve kayıt dışı ekonomiyi gerçek durumdan daha düşük gösterdiği kabul edildiğinden çok tercih edilmemektedir.

2.4.1.2. Karma Yöntem

Amerika'da kayıt dışı ekonominin hacmini tahmin etmek amacıyla IRS (Internal Revenue Service) tarafından uygulanmış bir yöntemdir. Amerika'da GSMH tahmini, gelir vergisi beyannamelerinde beyan edilen gelirden hareketle yapıldığı için, gelir vergisi beyannamelerine yansımayan başka bir deyişle beyan dışı gelir toplamının kayıt dışı ekonominin hacmine eşit olacağı kabul edilmiştir. Yöntemde beyan dışı gelirin; beyannamelerde beyan edilmeyen yasal gelir, yasa dışı kaynaklı beyan dışı gelir ve kayıt dışı üretim sonucunda beyan dışı kalmış gelirden ibaret olduğu kabul edilmiş ve bu bileşenlerden her birinin hacminin tespitinde farklı yöntemler uygulanmıştır. Karma yöntem içinde toplam beyan dışı gelirin hacmini tahmin etmeye yönelik uygulanan yöntemler; karşılaştırma yöntemi, denetim ve anket yöntemidir. Yasal kaynaklı beyan dışı gelirin tespiti için uygulanan yöntem denetim ve karşılaştırma yöntemidir. Seyyar satıcıların (başka bir deyişle kayıt dışı mal arz edenlerin) sebep oldukları beyan dışı getirin hacmi çalışmaları sonunda elde edilen bilgilere dayalı olarak tahmin edilmektedir.²⁹¹ Bu yöntemin farklı yaklaşımları içinde bulundurması karma yöntem olarak adlandırılmasına sebep olmuştur.

2.4.2. Dolaylı (Makro Bazda) Ölçme Yöntemleri

Kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomide bıraktığı düşünülen izlerden hareketle kayıt dışılığın boyutunu tahmin etmeye yönelik olarak yapılan çalışmalardır. Bu yöntemlere dolaylı denmesinin sebebi, başka araçlar için hazırlanan milli muhasebe hesapları, parasal büyüklükler, demografik göstergeler, vergi istatistikleri

²⁹⁰ Fatih Savaşan, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri, **19.Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, Antalya, 2004, s.55,

²⁹¹ Yılmaz, 2006, s. 120-121

gibi verilerin ve bu verilerdeki gelişmelerin analiz edilmesi esasına dayalı olmalarındandır.²⁹²

Makro yaklaşım ya da gösterge yaklaşımı olarak nitelendirilebilecek olan dolaylı ölçme yöntemlerinde, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin bilgi vermesi muhtemel ekonomik gösterge değerlerinin içerisindeki değişimi değerlendirilmektedir.²⁹³ Bu çerçevede, GSMH yaklaşımı, vergi incelemeleri yoluyla ölçme yaklaşımı, istihdam yaklaşımı ve parasalcı yaklaşımdan söz etmek mümkündür.²⁹⁴

2.4.2.1. GSMH Analizi Yaklaşımı

GSMH'nin hesaplanmasında genellikle üretim, gelir ve harcama yöntemleri olmak üzere üç farklı yöntem kullanılır. Teorik olarak bu yöntemlerin hangisi kullanılırsa kullanılsın GSMH rakamlarının eşit çıkması gerekir. Ekonomide kayıt dışı ekonomi nedeniyle, farklı yöntemler ile hesaplanan GSMH rakamları da farklı çıkmakta, gelir yöntemi ile bulunan rakam en düşük, harcama yöntemi ile bulunan rakam ise en büyük GSMH değerini vermektedir. Bu yaklaşıma göre, harcama yöntemi ile bulunan GSMH ile gelir yöntemi ile bulunan GSMH rakamları arasındaki fark, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü hakkında bilgi verir.²⁹⁵

GSMH'nin hesaplanmasında üretim, gelir ve harcama yöntemlerinden birisinden yararlanılabildiği gibi bazı ülkelerde birden fazla yöntem birlikte kullanılabilmektedir. Genel olarak, gelirler yoluyla bulunan rakam en düşük, harcamalar yoluyla bulunan rakam ise en yüksek GSMH değerini verecektir. Bu yöntemle harcamalar yoluyla bulunan GSMH ile gelirler yoluyla bulunan GSMH ile arasındaki farkın kayıt dışı ekonomiyi gösterdiği kabul edilmektedir. Bireylerin gelirlerini tamamen ya da kısmen gizleme eğiliminde olmalarına rağmen harcamalarını gizleyemedikleri varsayılır. Gelir üzerinden hesaplanan milli gelir ile harcama üzerinden hesaplanan milli gelir arasındaki fark kayıt dışı ekonominin yaklaşık bir tahmini olacağı varsayılır. Bu yöntemin en önemli sakıncası GSMH hangi

²⁹² Nurcan Tekece, s.43

²⁹³ Ögünç ve Yılmaz, s.17

²⁹⁴ Vuslat Us, s.16-17

²⁹⁵ Kılınçaslan, s.24

yöntemle hesaplanırsa hesaplanırsın bulunan rakamların kesin olmaması resmi istatistiklerdeki hesaplanan GSMH rakamlarının her zaman birbirine eşit olması rakamlarla oynandığı düşüncesi yaratmaktadır.²⁹⁶

2.4.2.2. Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımı

Vergi incelemeleri yoluyla kayıt dışı ekonomiyi ölçme, vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin beyan etmediği gelirlerin tespit edilmesi ile ortaya çıkan matrah farklılıklarının kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü yansıttığı varsayımından yola çıkılarak oluşturulmuş bir yaklaşımdır. Vergi incelemeleri yoluyla kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün ölçülmesinde, incelemelerde ortaya çıkan matrah farklılıkların istatistiksel yöntemlerle ekonominin geneline uygulanması ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün tespiti söz konusu olmaktadır.²⁹⁷

Vergi incelemeleri yolu ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün tahmininde, GSMH hesaplamalarında yer alan tüm faaliyetlerin vergilendirildiği varsayımı vardır. Ancak, bazı faaliyetler vergilendirilmediği halde milli gelir büyüklüğü içerisinde yer alabilir. Öte yandan, vergilendirilmesi zorunlu olduğu halde vergi dışı bırakılan işlemler söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple, vergi kayıp ve kaçakçılığına sebep olan kayıt dışılığı iki başlık altında incelemek gerekmektedir:

1. Yasalarla kayıt dışı bırakılmasına izin verilen faaliyetlerden doğan vergi kayıpları, bir diğer deyişle muafiyet ve istisnalardan doğan vergi kayıpları.
2. Kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kayıp ve kaçakları, bir başka deyişle, iradi olarak vergi vermemek veya daha az vergi vermek amacıyla yaratılan kayıt dışılık.

2.4.2.3. Parasalcı Yaklaşım

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yönelik olan yaklaşımlardan biri olan Parasalcı yaklaşım, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde en çok kullanılan nakit ekonomisi üzerine kurulan bir yaklaşımdır.

²⁹⁶ Tekece, s.56

²⁹⁷ Vuslat Us, s.17-18

Bu yaklaşımda, parasal istatistikler kullanılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Parasala yaklaşım; Sabit Oran (emisyon hacmi), İşlem hacmi ve ekonometrik yaklaşım olmak üzere üç grup altında incelenecektir.²⁹⁸

2.4.2.3.1. Sabit Oran Yaklaşımı

Emisyon yaklaşımı da denilmektedir. İlk kez 1958 yılında Cagan tarafından kullanılan bu yöntem 1977 yılında Gutmann tarafından geliştirilmiştir. Nakit para oranı ya da sabit oran tekniği yaygın olarak kullanılmaktadır ve Gutmann (1977) tarafından ABD için ilk uygulamasından sonra hemen her ekonomi için kayıt dışı ekonomiyi tahmin için kullanılmıştır. Sabit oran yönteminde, kayıt dışı ekonominin olmadığı ya da sıfıra yakın olduğu bir dönemdeki nakit/ vadesiz mevduat oranı diğer yıllardaki oranla kıyaslanmakta, orandaki değişme, kayıt dışı ekonomideki artış ya da azalışla açıklanmaktadır. Bazı yıllı seçimindeki keyfîlik ve bu yılda kayıt dışı ekonominin sıfır ya da sıfıra yakın olduğu varsayımı dışında, kayıt dışı sektör de ve kayıtlı sektörde paranın dolaşım hızının aynı olduğu varsayım da eleştiri konusu yapılan noktalardır. Ayrıca, dolaşımdaki nakit para vadesiz mevduat oranındaki artışın kaynağı nakit para miktarındaki artış olabileceği gibi vadesiz mevduattaki bir azalışta olabilir.²⁹⁹

Bu yaklaşımda, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirlemek için para piyasalarında hareketler izlenmekte ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde ödemelerin genellikle peşin para ile yapıldığı, çek ve senet gibi ödeme araçlarının kullanılmadığı varsayılmaktadır. Ayrıca, ekonomide kayıt dışı ekonomi olmadığı dönemlerde emisyon hacminin mevduata oranının sabit kalacağı varsayılmakta ve bu oranın zaman içinde artması, paraya olan talebin arttığını ve dolayısıyla kayıt dışı ekonominin de arttığını göstermektedir. Bu yaklaşımın en önemli eksikliği, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde ödeme arazinin peşin para olduğunu ve paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğunu kabul etmesidir. Oysa kayıt dışı ekonomide çek

²⁹⁸ Yılmaz Ilgın, **Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları**, (Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi), DPT, 1995, s. 147

²⁹⁹ Savaşan, s. 57

ve senet ile ödeme de yaygındır, ayrıca paranın dolaşım hızı kayıtlı ekonomiye göre daha yüksektir.³⁰⁰

2.4.2.3.2. İşlem Hacmi Yaklaşımı

İşlem hacmi yöntemi, Edgar Feige tarafından Irving Fisher'in “Miktar Teorisi” eşitliği kullanılarak geliştirilmiştir. Feige bu yöntemde basit olarak Fisher'in işlem hacmi yaklaşımını kullanmakta ve işlem hacminin milli gelire oranındaki değişmelerden hareket etmektedir.³⁰¹

Miktar teorisinde;

$MV = PT$ 'dir.

M: Para arzını,

V: Paranın dolaşım hızını

P: Fiyatlar genel seviyesini

T: İşlem hacmini temsil etmektedir.

Buradan hareketle,

PT: Ülkede üretilen toplam mal ve hizmetlerin piyasa değerini,

MV: Toplam parasal işlemlerin değerini göstermektedir.

Toplam ödemeler MV ve kayıtlı işlemler birbirinden bağımsız olarak tahmin edilebilirse, $MV - PT$ farkı alınarak kayıt dışı işlemlerin değeri bulunabilir.³⁰²

Bu denklemde $Y = MV$ 'dir. Milli gelir, paranın işlem hacmi ile toplam para stokunun çarpımına eşittir. PT'nin GSMH'ye oranı sabit ve biliniyorsa buradan o yıla ait GSMH hesaplanabilir. Bu yöntemde kayıt dışı ekonominin olmadığı baz yılda PT'nin GSMH'ye oranı hesaplanır. Hesaplanan bu oranın diğer yıllar için kullanılmasıyla hesaplanan GSMH ile o yıldaki resmi GSMH rakamı arasındaki fark kayıt dışı ekonominin hacmini gösterecektir.³⁰³

Bu yaklaşıma göre işlem hacmi olan T ile GSMH arasındaki ilişki uzun vadede sabittir. Bu sebeptendir ki, belirli bir dönemde M 'nin belirlediği GSMH rakamı ile

³⁰⁰ Selman, s. 24-25

³⁰¹ Edgar L. Feige, **Underground Economies, Tax Evasion and Information Distortion**, Cambridge, 1989, s.44, aktaran Kılıçaslan, s. 29.

³⁰² Yılmaz Ilgın, Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları, (DPT Uzmanlık Tezi), Yayın no: 2492, Nisan 1999, s.59

³⁰³ Feige, s.48

istatistiklerle açıklanan GSMH arasındaki fark, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü vermektedir. İşlem hacmi yaklaşımı'nda paranın dolaşım hızının, kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı ve söz konusu dolaşım hızının sabit olduğu kabul edilmektedir.³⁰⁴

2.4.2.3.3. Ekonometrik Yaklaşım

Parasalcı yaklaşımın bu yönteminde, nakit para talebi ekonometrik bir denklem ile tahmin edilmektedir.³⁰⁵

Ekonometrik yaklaşımda, diğer parasalcı yaklaşımlarda olduğu gibi, kayıt dışı ekonomilerde işlemlerin nakit para ile yürütüldüğü ve paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomilerde aynı olduğu varsayılmaktadır. Nakit paranın geniş anlamli paraya oranının, kişi başına düşen reel gelir, mevduat faiz oranı, kamu personel harcamalarının toplam kamu harcamalarına oranı, ortalama vergi oranı ve enflasyon oranına bağlı olduğunun kabul edildiği bu yöntemde, nakit para talebi bir regresyon analizi ile tahmin edilmektedir.³⁰⁶

İkinci aşamada ise vergi değişkeni sıfır alınmak suretiyle verginin olmadığı durumda ortaya çıkacak ikinci nakit para talebi tahmin edilmektedir. İki para tahmini arasındaki fark, kayıt dışı ekonomiyle ilgili nakit para düzeyini vermektedir. Son aşamada ise, paranın dolaşım hızından yararlanılarak ve kayıt dışı ekonomiye ilişkin nakit para düzeyi kullanılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü hesaplanmaktadır.

2.4.2.4. İstihdam Yaklaşımı

Kayıt dışı ekonomiyi ölçme yöntemi olan istihdam yaklaşımına göre, nüfusun, sivil işgücü ağzının ve istihdamın zaman içinde gelişimine bakılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmektedir. Bu çerçevede, ekonomide kayıt dışı faaliyetler olmadığı varsayımı altında, sivil işgücünün toplam nüfusa oranı ile istihdamın toplam nüfusa olan oranının zaman içinde benzer gelişimlerinin olması beklenmektedir. Buna karşın, istihdamda kayıt dışılığın söz konusu olduğu durumlarda

³⁰⁴ Vuslat US, s. 21-22

³⁰⁵ V Tanzi, *The Underground Economy in The United States: Annual Estimates*, IMF, Staff Papers, 1983, s.22.

³⁰⁶ Vuslat Us, s. 22.

ise, sivil işgücünün toplam nüfusa oranı belirli bir düzeyde kalırken; istihdamın toplam nüfusa oranı gerilemektedir.³⁰⁷

İstihdamda kayıt dışılık incelenirken, kayıt dışılığa konu olan faaliyetin tamamen bildirmeyenler ve kısmen bildirilenler şeklinde ele alınması gereklidir.

Kayıt dışı ekonomi gizli ekonominin önemsiz boyutta bulunduğu dönem ve ülkelere kıyasla düşük bir resmi işgücü katılım oranı şeklinde kendini gösterebilir. Resmi ve gerçek katılım oranları arasındaki fark, kayıt dışı istihdamın ve buna bağlı olarak da kayıt dışı sektörün hacmine ilişkin bir tahminde bulunmaya imkân vermektedir. Kayıt dışı istihdam, insanların kayıt dışı işçilik hizmetleri pazarına üretimi, alıcı ya da satıcı olarak katılımlarına ilişkin sorular sormak suretiyle zekice düzenlenmiş anketler aracılığıyla kavranabilmektedir. Üretim katılım oranlarının karşılaştırılması yönteminde diğer ülkelerin katılım oranlarını ya da kayıt dışı ekonomiye katılım söz konusu olmaya başladığı dönem olarak kabul edilen tarihteki katılım oranını ele almak mümkündür. Bu, kayıt dışı işçilik katılımının diğer ülke ve dönemlere oranla nispi hacmine ilişkin tahminlerde bulunma imkânını vermektedir. Kayıt dışı ekonominin GSMH açısından bir rakam elde edebilmek için, resmi ve kayıt dışı sektördeki işçi verimliliğiyle ilgili bir varsayıma gerek duyulmaktadır. Gerçek katılım oranları iyi düzenlenmiş anket metotlarının, özellikle de takip soruları ve zaman kullanım sorularının yardımıyla değerlendirildiği takdirde, girişimler kayıt dışı ekonominin hacmini mutlak değerlerle ifade etmede daha başarılı olacaktır. Kayıt dışı ekonominin emek pazarında bıraktığı izler üzerinde yoğunlaşmanın avantajları da bulunmaktadır; şöyle ki, hem parasal hem de takasla ilgili gelir getiren faaliyetler ele geçmektedir. Kayıt dışı işçilik hizmetleri satın almak kayıt dışı ekonomisinde iş olanağı sağlamaya kıyasla daha az riskli ve olası cezası daha düşük olduğu içindir ki, alıcılardan edinilen cevapların, kayıt dışı ekonomide işçiliğini satanlara oranla nispeten daha az peşin hükümlü olmaları beklenebilir. Alıcı tarafta ilgili temel problem, katma değerli rakamlar beyan edilmemiş sermaye tedavülünden (masraflardan) düşme işleminde yatmaktadır. Katılım oranları karşılaştırılması muhakkak ki oldukça kaba bir yöntemdir. Kayıt dışı ekonominin hacminin GSMH açısından hesaplanması, ciddi oranlarda, kayıtlı ve kayıt dışı sektörlerdeki emeğin verimliliğiyle ilgili varsayımlara

³⁰⁷ Vuslat Us, s.19.

dayanmaktadır. Her iki yöntem de sadece iş kaynaklı geliri hesaba katıp sermayeden sağlanan kayıt dışı geliri göz ardı etmektedir.³⁰⁸

2.4.2.5. Fiziksel Girdi Yöntemi (Elektrik Tüketimi Yöntemi)

Kayıt dışı ekonomi, fiziksel girdiler özellikle de elektrik kullanımındaki farklılıklar araştırılarak tahmine çalışılır. Bu yaklaşım, bütün ekonomik faaliyetlerin elektrik tüketimi ile aşırı derecede ilişkili olduğunu dayanak noktası olarak kullanır. Resmi milli geliri üretmek için kullanılması gerekli elektrik hesaplanır ve aşırı elektrik kullanımının nedeninin kayıt dışı ekonomi olduğu düşünülür. Bu yaklaşımının en büyük avantajı, güvenilir veri elde etmedeki kolaylıktır. Bununla birlikte hiçbir kayıt dışı faaliyet çok fazla elektrik kullanmaz ve üretim ile kullanılan elektrik arasındaki ilişki, ikame ve teknik ilerlemeden dolayı zamanla değişebilir ve ülkelerarasında farklılıklar gösterebilir.³⁰⁹

Kayıt dışı ekonomiyi ölçme yöntemlerinden Fiziksel Girdi Yöntemi, Kaufmann- Kaliberda Yöntemi ve Lacko Yöntemi olarak iki yaklaşım tarafından incelenebilmektedir.

2.4.2.5.1. Kaufmann- Kaliberda Yöntemi

Kayıtlı ve kayıt dışı sektörlerdeki tüm ekonomik faaliyetleri ölçebilmek için, Kaufmann ve Kaliberda (1996), bir ekonomideki elektrik tüketiminin o ekonomideki tüm ekonomik faaliyetlerin fiziksel bir göstergesi olduğunu söylemektedirler. Ekonomik faaliyetler ve elektrik tüketimi arasındaki ilişki ampirik olarak gözlemlenmiştir. Kaufmann ve Kaliberda, gayri resmi GSMH'nın bir tahminini yapmaktadırlar. Başka bir deyişle Kaufmann ve Kaliberda, toplam elektrik tüketimi artışını resmi ve gayri resmi GSMH'nin büyümesinin bir belirleyicisi olduğunu düşünmektedirler.³¹⁰

³⁰⁸ Altuğ, s.94-97

³⁰⁹ Hakan Çetintaş, Hasan Vergil, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini” **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, 2003, s. 23

³¹⁰ Friedrich Schnaider, **The Size and Development of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force of 22 Transition and 21 OECD Countries: What DO We Really Know?**,

Elektrik tüketiminin gelire olan esnekliğinin bire eşit olduğunu varsaymışlar ve bu varsayımdan hareketle, elektrik tüketim miktarı artış hızının GSMH artış hızına eşit olacağı, bu eşitlik varsayımı altında tahmin edilen GSMH ile resmi GSMH arasındaki farkın ise kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü vereceği düşünülmektedir.³¹¹

2.4.2.5.2. Lacko Yöntemi

Lacko (1996, 1998, 1999) kayıt dışı ekonominin, hane halkı elektrik tüketimi ile yakın bir ilişki içinde olduğunu belirtmiştir. Çünkü kayıt dışı ekonominin ev üretimi, kendi işini yapanlar (do-it- yourself) ve kayıt altına alınmamış üretim ile hizmetlerden ibaret olduğunu söylemektedir.³¹²

Lacko her ülkede hane halkı elektrik tüketiminin bir kısmının kayıt dışı ekonomi tarafından kullanıldığını kabul etmektedir.

Lacko yöntemine yapılan eleştirilerden biri, bütün kayıt dışı ekonomik faaliyetler, elektrik tüketmek zorunda değildir. Diğer enerji kaynakları da kullanılıyor olabilir.

İkincisi, kayıt dışı ekonomik faaliyetler sadece hane halkı sektöründe bulunmaz. Diğer sektörler de göz önüne alınmalıdır.

Üçüncü eleştiri ise, özellikle gelişmekte olan ülkelerde sosyal harcamaların oranını, kayıt dışı ekonominin açıklayıcıları arasında göstermek şüpheli bir yaklaşımdır diğer ülkelerdeki kayıt dışı ekonominin boyutunun, bir ülkeyi baz alarak hesaplanması konusunda araştırmacılar arasında bir görüş ayrılığı bulunmaktadır.

2.4.2.6. MIMIC Model Yöntemi

Uluslararası düzeyde kayıt dışı ekonominin ölçümü için çok farklı metotlar kullanılmıştır. MIMIC (Multiple Indicator Multiple Causes) model kayıt dışı ekonominin ölçümü için kullanılan bir zaman serisi tahmin modelidir. MIMIC

in Boyan Belev(e.d.), The Informal Economy in The EU Accession Countries, Center for The Study of Democracy, Sofia, 2003, s.50

³¹¹ Vuslat Us, s.31

³¹² Schneider, s.50

yaklaşımı, gözlenebilir çoklu göstergelerin bir kümesi ile kayıt dışı faaliyetlerin seviyesini belirleyen gözlenebilen ekonomik durumların bir sayısını dikkate alır.³¹³

Bu yöntemin alternatiflerine göre bazı üstünlükleri vardır. Öncelikle kayıt dışına etki eden birden fazla sebep değişkeni kullanmaya ve bunların nispi anlamlılıklarını belirlemeye imkân verir. İkinci olarak da, eş zamanlı olarak kayıt dışının ekonomik etkinliğinin birkaç farklı işaretlerini hesaba katmaya izin verir.³¹⁴

MIMIC model yaklaşımı birçok neden ve gösterge değişkeni içeren gizli değişkenlerin istatistiksel teorisine dayanmaktadır. Model yaklaşımı kapalı ekonominin gizli değişken gibi boyutlarını göz önüne alır, o nedenle de istatistiksel modelleme kullanılır. Özellikle sosyal araştırmalarda gözlenemeyen değişkenlerin incelenmesinde ve tespitinde kullanılır.

MIMIC model iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; ölçüm modeli ve yapısal modeldir. Ölçüm modeli gizli değişkeni gözlemlenen gösterge değişkenlere bağlar, yapısal model ise gözlenemeyen değişkenler ile neden değişkenleri arasındaki ilişkiyi belirler.

MIMIC model bağımlı değişkenin bilinmediği durumlarda tahmin amacıyla geliştirilmiş özel bir LISREL (Linear Interdependent Structural Relationship) uygulamasıdır.³¹⁵ Başlangıçta kayıt dışı ekonominin tespiti amacıyla oluşturulmakla beraber zaman içinde farklı araştırmalarda da kullanılmıştır.

2.4.2.7. Genel LISREL Modeli

Yapısal denklem modelleri (LISREL), neden ve etki değişkenlerinin kullanıldığı doğrusal denklemler setidir. Modelde yer alan gizli değişkenler (latent variables) araştırmacı tarafından neden değişkenler (cause variables) ve etki değişkenler (effect variables) olmak üzere iki temel gruba ayrılır. Neden değişkenleri vektörleri genellikle (ξ) ile etki değişkenleri vektörü ise (η) ile gösterilir. Bu tür

³¹³ Baldemir, Y. , Gökalp, Y ve Avcı, A. (2005). Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin MIMIC Model İle Tahminlemesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , 10 (2) , 231-243

³¹⁴ Lindsay M. Tedds ve David E. A. Giles, "Modelling the Underground Economies in Canada and New Zealand: A Comparative Analysis," **Econometrics Working Papers 0003, Department of Economics**, University of Victoria, 2000.s.566

³¹⁵ David EA Giles. Modelling the hidden economy and the tax-gap in New Zealand. **Empirical Economics**, 1999, 24.4: 621-640.

modeller doğrudan gözlenemeyen yani ölçülemeyen değişkenlerin de modelde yer almasını mümkün kılarlar model ile ilgili bilgisayar yazılımı Jöroskog ve Sörbom (1996) tarafından geliştirilmiş ve bu oldukça popüler bir yazılım olarak kullanıla gelmektedir.³¹⁶

2.5. TÜRKİYE EKONOMİSİNDE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN BÜYÜKLÜĞÜNÜ ÖLÇMEYE YÖNELİK YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

Türkiye'de kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yönelik olarak günümüze kadar birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalar farklı yöntemler kullanılarak yapılmış olup her bir çalışmada farklı sonuçlar elde edilmiştir. Yapılan her bir çalışma, kullanılan verilerin farklı olması, hesaplama yapılan dönemlerin farklı takvimlere denk gelmesi ve birbirinden farklı yöntemlerin kullanılması sonuçlarda da çeşitliliğe neden olmuştur.

Rakamsal sonuçları sunulan çalışmaların bir kısmında baz yılı esas alınarak, söz konusu yıllarda kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün sifıra eşit olduğu varsayılmıştır. Analiz edilen dönemde, her yıla ilişkin farklı bir büyüklük rakamının bulunduğu çalışmalardan ortaya çıkan sonuç, ülkemizde kayıt dışı ekonominin boyutlarının küçümsenmeyecek bir düzeye ulaştığıdır. Şu da bir gerçektir ki, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün tahmininde ortaya çıkan rakamın nispeten küçük oluşu yöntemin güvenilirliğini azaltmakta; kayıt dışı ekonomiye ilişkin rakamın büyüklüğü ise çalışmanın inanılrlığını artırmaktadır. Nitekim rakamın büyüklüğünün tercih edilir oluşu yönündeki eğilim, ekonomik birimler açısından haklı çıkarılabilir. Türkiye ekonomisinde özellikle 1980'li yıllardan itibaren varlığını önemli ölçüde hissettiren ve toplumun giderek artan oranda bir kesimi tarafından üzerinde düşünülen bir konu haline gelen kayıt dışı ekonomi, büyüklüğü hangi yöntemle hesaplanırsa hesaplansın, boyutları itibariyle rakamsal büyüklüğünü aşan bir noktaya ulaşmıştır.³¹⁷

Türkiye'de kayıt dışı ekonomiye ilişkin ilk çalışmalar kayıt dışı ekonominin nedenleri ve sonuçları üzerine yoğunlaşmış olmasına karşın daha sonraki çalışmalar kayıt dışı ekonominin çeşitli yöntemler kullanılarak ölçülmesine ve yapısal

³¹⁶ Nüket Kırıcı, **Türkiye'de Kayıt dışı Ekonominin Tahmini: Ekonometrik Bir Yaklaşım**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekonometri ABD, Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.53

³¹⁷ Vuslat Us, s.23

durumunun incelenmesine yönelik olmuştur. Genel olarak kayıt dışı ekonominin, mal ve hizmet üretime konu olmasına karşılık ekonominin geleneksel ölçüm yöntemleriyle bütünüyle tespit edilemeyen ve GSMH hesaplarına yansımayan alanları kapsadığı kabul edilmektedir.

Türkiye ekonomisinde özellikle 1980’li yıllardan itibaren varlığını önemli ölçüde hissettiren ve toplumun giderek artan oranda bir kesimi tarafından üzerinde düşünülen bir konu haline gelen kayıt dışı ekonomi büyüklüğü, hangi yöntemle hesaplanırsa hesaplansın, önemli bir büyüklüğe sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Ülkemizde kayıt dışı ekonominin boyutlarının ölçümüne yönelik çalışmalar (Tablo 2), bu sorunun mali boyutunun gelişmiş ekonomilere kıyasla hayli yüksek olduğunu göstermektedir. Türkiye’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirleyebilmek için çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Basit parasal oran, vergi yaklaşımı, ekonometrik yaklaşım, nakit oran, işlem hacmi, input-output yöntemi, istihdam yaklaşımı, karma yöntem gibi çeşitli yöntemler kullanılarak aynı ya da farklı yıllar için yapılan çalışmalarda kayıt dışı ekonominin GSMH’ye oranının %2 ile %137 arasında değiştiği görülmektedir.³¹⁸

³¹⁸ “Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)” GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, Ankara, Nisan 2009, s.

Tablo 2: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Olarak Yapılan Tahminler

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

(1) Farklı Varsayımlara Göre

(*) GSYİH’ya göre

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

Kaynak: Temel, A., Şimşek, A., Yazıcı, K., Kayıt Dışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü, DPT Yayını, 1994, Ankara ve Kılınçaslan, Ö.Ö., Kayıt dışı Ekonomi ve İktisadi Dalgalanmalar; Türkiye Örneği, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, 2010, Ankara.

2.6. KAYIT DIŞI EKONOMİYİ ÖLÇMEYE İLİŞKİN DİŐER ÜLKELER İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Kayıt dışı ekonomi üzerindeki en eski çalışmalar, az gelişmiş ölkelerdeki kayıt dışılığın incelenmesiyle baőlamıőtır. Nitekim kayıt dışılık, ekonomilerin gelişme sürecinde, kaçınılmaz bir aőama olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelişmekte olan ölkelerde, kayıt dışı ekonomik faaliyetler, vergiden kaçma güdüsünün bir sonucu olarak ele alınmıştır. Öte yandan, gelişmiş ölkelerde kayıt dışı ekonominin incelenmesine yeterince ağırlık verilmemesinde, söz konusu faaliyetlerin gelişmekte olan ölkelerde, işsizlik ve fakirlikle savaőta geçici bir çözümler olarak ortaya çıkışı etkili olmuştur.³¹⁹

Gábor (1989), Macaristan'daki kayıt dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin yapmış olduğu çalışmada, kayıtlı ve kayıt dışı ekonominin farklı prensip ve düzenlemelere göre iőlediėini belirtmiştir. Buna göre, kayıtlı ekonomi, merkezi otorite altında büyük ölçekte çalışan üretim birimlerinden oluşmakta, kayıt dışı ekonomide ise küçük ölçekte, özel işletmelerin yer aldığı görölmektedir. Bu çerçevede, Macaristan'daki ikili yapı, sosyalist rejim altında işleyen kayıtlı ekonomi ve söz konusu kayıtlı sektörün talebi karőılayamayıőı sebebiyle oluőmuő kayıt dışı kapitalist düzenden oluşmaktadır. Ancak, kronik kıtlık yaőanılan kayıtlı ekonomide, kayıt dışı sektörün varlığı kıtlığı artırmakta, dolayısıyla kayıt dışı ekonomi serbest piyasa koőullarında çalışmayan kayıtlı ekonomide maliyet yönlü baskı yaratmaktadır. Öte yandan, kayıt dışı ekonomide faaliyet gösteren üreticilerde stoklama eğilimi artmakta; bu sebeple, kronik kıtlığın boyutlarında artış yaőanmaktadır.³²⁰

Barthelemy (1989), Fransa'daki kayıt dışılığı inceleyen çalışmasında kayıt dışı ekonominin istihdam boyutuna deėinmiő ve parasalcı yaklaşım yolu ile yapılan tahmin ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün GSMH'ye olan oranının yüzde 6,7 civarında olduğunu belirtmiştir.

O'Higgins (1989) İngiltere için yapmış olduğu çalışmasında kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün GSMH'ye oranının yüzde 5 civarında olduğunu kaydetmiőtir. Buna ek olarak, söz konusu çalışmada ifade edilen bir diőer görüş

³¹⁹ E Marcelli, M.Pastor ve P. Joassart, "Estimating the Effect of Informal Economic Activity: Evidence From Los Angeles" **Journal of Economic Issues**, Cilt: 33, Sayı: 3, 1999, s.24

³²⁰ Vuslat Us, s.24

İngiltere'deki kayıt dışılığın 1970'li yılların başlarında büyümekte olduğu; 1970'li yılların ikinci yarısında ise kayıt dışı ekonominin büyüme oranının daha durağan bir görünüm sergilediğidir.

Langfeldt (1989) eski Batı Almanya ekonomisinde kayıt dışılığı incelemek üzere yaptığı çalışmada, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün GSMH'ye oranının yüzde 27 civarında olduğunu belirtmiştir. Ancak, söz konusu çalışmada, tahminlerin çok güvenilir olmadığı; öte yandan, Almanya'daki kayıt dışılığın ise endişe verici boyutlarda olduğu belirtilmiştir.

Schneider ve Enste (1998) çeşitli Avrupa ülkelerinde ve ABD ile Japonya'da nakit para talebi yaklaşımı yolu ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ölçen çalışmalarında Yunanistan ve İtalya için söz konusu büyüklüğün yüzde 27-30 civarında olduğunu tahmin etmiştir. Buna karşılık, İspanya, Portekiz ve Belçika için bu rakam yaklaşık yüzde 20-24, İsveç, Norveç ve Danimarka için yüzde 18-23 ve son olarak İrlanda, Fransa, Hollanda, Almanya ve İngiltere için ise yüzde 13-16 arasında bulunmuştur. ABD, Japonya, Avusturya ve İsviçre için elde edilen tahmin kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün yaklaşık yüzde 8-10 olduğu yönündedir. Ayrıca, Batı Avrupa ülkeleri ve ABD'de kayıt dışı ekonominin büyüme hızı incelendiğinde, nakit para talebi yaklaşımı yoluyla elde edilen tahminler analiz edilen ülkelerden İsveç, Danimarka, Norveç, Almanya, ABD ve İsviçre'de 1960-1995 döneminde artan oranda bir kayıt dışılığın gerçekleştiğini göstermektedir.³²¹

2.7. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELE VE VERGİ DENETİM SONUÇLARI

Ekonometrik analizde kullanacağımız ve ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığınca kayıt dışı ekonomi hesaplamalarında benimsenen MIMIC yöntemine göre hesaplanan kayıt dışı ekonomi GSYİH oranlarına ilişkin olarak düzenlenen (Tablo 3) aşağıda sunulmuştur.

Literatürde vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesi için kullanılan göstergeler; inceleme oranı (İÖ), vergi kaçağı oranı (VKO), tahakkuk-tahsilat oranı (TTO),

³²¹ Vuslat Us, s.25

denetim elemanına düşen mükellef sayısı (DEN) ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama (VTH) değişkenleridir. Söz konusu göstergeler ve bunların elde edilmesine olanak sağlayan veriler de aşağıdadır.

Tablo 3: Türkiye’de 1990-2018 yılları Türkiye’de GSYİH Kayıt dışı Ekonomi Oranları

Yıl	GSYİH Kayıt Dışı Ekonomi Oranı*	
1990	35,4	90-94 Beş yıl ortalaması
1991		
1992		
1993		
1994		
1995	32,3	95-99 Beş yıl ortalaması
1996		
1997		
1998		
1999	32,7	
2000	32,1	
2001	32,8	
2002	32,4	
2003	32,2	
2004	31,5	
2005	30,7	
2006	30,5	
2007	29,2	
2008	28,5	
2009	28,9	
2010	28,4	
2011	27,7	
2012	27,2	
2013	26,4	
2014	27,3	
2015	27	
2016	26,8	
2017	27,2	
2018	27,7	

* Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu Hesaplanırken MIMIC (Çoklu Gösterge- Çoklu Neden) yöntemi ile hesaplamalar yapılmıştır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 1999-2019 yıllarına ait faaliyet Raporları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı 2005-2019 yılları faaliyet raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığından bizzat temin edilen verilerden tarafımca düzenlenmiştir.

2.7.1. Türkiye’de 1995-2018 Yıllarında Denetim Elemanlarınca Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

Türkiye’de 1995-2018 yılları arasında tüm denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 4’de de görüleceği üzere ülkemizde vergi dairesi müdürlerinin yaptıkları incelemeler ile ilgili istatistik sonuçlarının istenilmesine 2001 yılında başlanmıştır.

Tablo 4: Türkiye’de 1995-2018 Yılları Vergi İnceleme Sonuçları

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI
Teftiş Kurulu Bşk.	1995	336	24.567	710.710
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	1995	4.604	77.176.423	12.576.063
Gelirler Kontrolörleri	1995	3.507	32.961.781	38.731.355
Vergi Denetmenleri	1995	47.649	59.664.532	19.149.031
Toplam		56.096	169.827.303	71.167.159
Teftiş Kurulu Bşk.	1996	948	652.734	9.847.846
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	1996	4.398	227.116.344	31.886.128
Gelirler Kontrolörleri	1996	2.784	32.961.288	23.281.975
Vergi Denetmenleri	1996	46.406	114.531.746	34.708.580
Toplam		54.536	375.262.112	99.724.529
Teftiş Kurulu Bşk.	1997	574	4.379.562	123.532.495
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	1997	2.592	419.154.162	38.422.235
Gelirler Kontrolörleri	1997	1.776	31.620.062	32.518.029
Vergi Denetmenleri	1997	58.256	268.726.316	90.426.793
Toplam		63.198	723.880.102	284.899.552
Teftiş Kurulu Bşk.	1998	437	20.945.829	92.549.075
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	1998	4.174	714.904.254	184.860.388

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI
Gelirler Kontrolörleri	1998	2.502	135.198.268	142.230.580
Vergi Denetmenleri	1998	61.635	892.309.537	264.580.795
Toplam		68.748	1.763.357.888	684.220.838
Teftiş Kurulu Bşk.	1999	266	949.882	1.253.548
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	1999	2.372	271.577.739	512.999.652
Gelirler Kontrolörleri	1999	1.287	132.258.743	192.873.769
Vergi Denetmenleri	1999	47.428	867.110.509	328.992.640
Toplam		51.353	1.271.896.873	1.036.119.609
Teftiş Kurulu Bşk.	2000	272	43.616.463	59.070.136
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2000	3.103	1.223.427.564	959.008.208
Gelirler Kontrolörleri	2000	1.650	658.274.904	430.973.298
Vergi Denetmenleri	2000	55.310	1.695.702.732	538.050.372
Toplam		60.335	3.621.021.663	1.987.102.014
Teftiş Kurulu Bşk.	2001	171	20.199.426	4.712.672
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2001	2.559	3.858.514.397	11.787.795.735
Gelirler Kontrolörleri	2001	2.594	275.498.146	550.108.491
Vergi Denetmenleri	2001	46.013	2.288.863.774	958.446.579
Vergi Dairesi Müdürleri*	2001	16.949	846.546.767	177.254.201
Toplam		68.286	7.289.622.510	13.478.317.678

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI
Teftiş Kurulu Bşk.	2002	3.109	106.857.163	88.630.031
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2002	1.709	1.256.001.304	2.178.525.931
Gelirler Kontrolörleri	2002	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778
Vergi Denetmenleri	2002	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356
Vergi Dairesi Müdürleri	2002	48.484	477.592.948	295.148.552
Toplam		113.244	13.863.392.055	7.971.330.648
Teftiş Kurulu Bşk.	2003	1.917	347.946.563	117.195.151
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
Gelirler Kontrolörleri	2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
Vergi Denetmenleri	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
Vergi Dairesi Müdürleri	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
Toplam		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
Teftiş Kurulu Bşk.	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontrolörleri	2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
Vergi Denetmenleri	2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
Vergi Dairesi Müdürleri	2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
Toplam		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI
Teftiş Kurulu Bşk.	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
Gelirler Kontrolörleri	2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmenleri	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
Vergi Dairesi Müdürleri	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
Toplam		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
Teftiş Kurulu Bşk.	2006	90	33.578.690	41.712.434
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2006	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
Gelirler Kontrolörleri	2006	3.414	19.747.548.207	37.200.280.934
Vergi Denetmenleri	2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
Vergi Dairesi Müdürleri	2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
Toplam		110.442	46.796.638.680	47.419.483.413
Teftiş Kurulu Bşk.	2007	208	657.770.993	132.557.590
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2007	3.133	23.687.190.962	11.876.653.673
Gelirler Kontrolörleri	2007	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975
Vergi Denetmenleri	2007	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718
Vergi Dairesi Müdürleri	2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194
Toplam		135.847	63.409.073.435	30.450.980.150

*Vergi dairesi müdürlerinin yaptıkları incelemeler ile ilgili istatistik sonuçlarının istenilmesine 2001 yılında başlanmıştır.

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	RAPOR SAYISI	BİLDİRİLEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI	TARH EDİLEN VERGİ	USULSÜZLÜK + ÖZEL USULSÜZLÜK + VERGİ ZİYAI
Teftiş Kurulu Bşk.	2008		214	1.989.392.091	158.452.669	12.763.771	
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2008		2.257	19.205.401.726	11.828.006.641	1.181.730.547	
Gelirler Kontrolörleri	2008		2.351	6.906.461.648	190.481.501.165	1.725.714.339	
Vergi Denetmenleri	2008		68.089	48.488.423.808	7.803.234.736	1.693.601.820	
Vergi Dairesi Müdürleri	2008		40.162	2.249.210.344	821.694.129	78.558.005	
Toplam			113.073	78.838.889.617	211.092.889.340	4.692.368.482	
Teftiş Kurulu Bşk.	2009	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635	25.071.288
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2009	1.312	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619	2.008.390.507
Gelirler Kontrolörleri	2009	455	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.728	4.583.504.989
Vergi Denetmenleri	2009	26.952	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.095	4.296.412.883
Vergi Dairesi Müdürleri	2009	18.914	21.499	9.390.126.082	1.979.508.994	113.759.151	249.411.526
Toplam		47.787	92.752	125.603.952.419	97.972.236.206	7.532.176.228	11.162.791.194
Teftiş Kurulu Bşk.	2010	275	464	364.455.793	273.388.177	33.496.755	56.010.854
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2010	813	3.050	37.042.757.288	174.546.373.659	2.298.795.258	2.971.882.345
Gelirler Kontrolörleri	2010	1.340	5.396	27.004.560.351	484.453.292.772	1.827.189.645	2.044.892.649
Vergi Denetmenleri	2010	27.189	74.050	45.011.422.302	11.231.342.535	2.156.404.037	4.844.513.103
Vergi Dairesi Müdürleri	2010	21.819	24.502	27.311.612.160	1.147.238.591	245.991.690	509.248.027
Toplam		51.436	107.412	136.734.807.894	671.651.635.734	6.561.877.384	10.426.546.978
Teftiş Kurulu Bşk.	2011	84	70	194.148.149	2.073.474.665	35.030.707	55.350.622

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	RAPOR SAYISI	BİLDİRİLEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI	TARH EDİLEN VERGİ	USULSÜZLÜK + ÖZEL USULSÜZLÜK + VERGİ ZİYAI
Hesap Uzmanları Kurulu Bşk.	2011	143	760	30.401.557.476	13.261.482.994	1.638.957.068	1.934.994.308
Gelirler Kontrolörleri	2011	389	1.771	1.556.013.179	7.315.154.230	925.227.198	990.245.343
Vergi Denetmenleri	2011	19.010	44.739	28.152.783.879	6.197.112.677	1.592.751.359	3.878.778.021
Vergi Dairesi Müdürleri	2011	12.670	14.091	16.422.146.360	755.055.542	168.432.209	239.742.047
Toplam		32.296	61.431	76.726.649.043	29.602.280.108	4.360.398.540	7.099.110.341
Vergi Dairesi Müdürleri	2012	9.868	12.192	4.374.024.432	541.132.281	96.149.542	321.575.349
VDK	2012	46.845	101.080	117.824.904.220	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415
Toplam		56.713	113.272	122.198.928.652	131.541.984.093	4.631.672.633	9.097.670.764
Vergi Dairesi Müdürleri	2013	12.924	15.489	1.234.224.621	1.080.420.973	74.127.557	484.722.391
VDK	2013	71.352	144.547	314.551.558.293	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477
Toplam		84.276	160.036	315.785.782.914	54.755.379.957	8.635.440.807	19.571.606.868
Vergi Dairesi Müdürleri	2014	9.779	13.194	2.959.296.236	712.101.457	50.770.877	110.362.065
VDK	2014	55.284	131.587	432.916.534.903	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968
Toplam		65.063	144.781	435.875.831.139	40.090.105.948	7.990.160.300	16.692.996.033
Vergi Dairesi Müdürleri	2015	9.902	13.429	1.535.689.145	892.151.920	92.310.425	222.623.115
VDK	2015	58.676	151.065	542.154.598.199	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627
Toplam		68.578	164.494	543.690.287.344	47.642.133.042	9.896.310.408	19.065.705.742
Vergi Dairesi Müdürleri	2016	6.861	7.758	2.118.233.018	1.273.504.627	150.406.830	121.620.905
VDK	2016	49.817	122.245	249.454.886.800	32.641.061.353	7.234.873.130	15.904.492.736

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELENEN MÜKELLEF SAYISI	RAPOR SAYISI	BİLDİRİLEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI	TARH EDİLEN VERGİ	USULSÜZLÜK + ÖZEL USULSÜZLÜK + VERGİ ZİYAI
Toplam		56.678	130.003	251.573.119.818	33.914.565.980	7.385.279.960	16.026.113.641
Vergi Dairesi Müdürleri	2017	6.216	7.364	5.285.694.008	501.752.858	48.209.318	70.943.571
VDK	2017	44.182	81.061		23.153.169.296	5.878.506.580	14.370.585.724
Toplam		50.398	88.425		23.654.922.154	5.926.715.898	14.441.529.295
Vergi Dairesi Müdürleri	2018	4.085	5.064	3.967.057.728	1.139.396.507	100.384.007	196.823.683
VDK	2018	44.376	88.020		37.711.654.275	8.722.800.218	19.862.613.528
Toplam		48.461	93.084		38.851.050.782	8.823.184.225	20.059.437.211

Gelir İdaresi Başkanlığı 1999-2019 yıllarına ait faaliyet Raporları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı 2005-2019 yılları faaliyet raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığından bizzat temin edilen verilerden tarafımca düzenlenmiştir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.7.2. Türkiye’de 1990-2018 yılları Vergi Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı

Bu oran ile denetlenmesi gereken faal mükellef sayısının denetim elemanları sayısına oranı ile bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı hesaplanmaktadır. Bu oranın düşük çıkması denetim elemanın daha az mükellefin denetimi dolayısıyla daha etkin bir vergi denetimi yapmasına olanak sağlayacağı anlamına geleceği için denetimin daha etkin olacağı söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda ülkemizde 1990-2018 yılları için bir vergi denetim elemanına düşen mükellef sayıları sunulmuştur. Tablo 5 genel olarak incelendiğinde denetim elemanına düşen vergi mükellefi sayılarında özellikle 2011 yılından itibaren önemli düzeyde düşüşler olması dikkat çekicidir.

Tablo 2: Türkiye’de 1990-2018 yılları Vergi Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı

Yıl	Denetim Elemanı Sayısı (1)	Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı	Denetlenmesi Gereken Mükellef Sayısı (2)	Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı (2/1)
1990	2276	1.859.324	142.995	2.002.319	880
1991	2251	1.960.817	155.920	2.116.737	940
1992	2259	1.919.447	189.859	2.109.306	934
1993	2275	1.865.253	232.091	2.097.344	922
1994	2466	1.859.082	280.393	2.139.475	868
1995	2371	1.829.995	319.698	2.149.693	907
1996	2218	1.766.314	406.830	2.173.144	980
1997	2617	1.780.142	472.899	2.253.041	861
1998	2564	1.882.489	533.282	2.415.771	942
1999	2546	1.988.007	560.411	2.548.418	1.001
2000	2435	1.846.294	581.574	2.427.868	997
2001	2455	1.768.653	565.556	2.334.209	951
2002	2449	1.729.260	585.981	2.315.241	945
2003	2494	1.735.722	605.020	2.340.742	939
2004	2463	1.774.568	632.093	2.406.661	977
2005	2439	1.691.499	593.166	2.284.665	937
2006	2490	1.712.719	608.981	2.321.700	932
2007	2521	1.724.366	634.569	2.358.935	936
2008	2550	1.701.865	640.679	2.342.544	919
2009	2711	1.683.308	640.786	2.324.094	857
2010	2914	1.693.316	652.009	2.345.325	805
2011	4257	1.703.754	663.967	2.367.721	556
2012	4490	1.760.785	662.190	2.422.975	540
2013	4546	1.798.056	662.225	2.460.281	541
2014	4544	1.798.738	673.920	2.472.658	544
2015	4921	1.827.180	699.904	2.527.084	514
2016	7684	1.819.492	721.524	2.541.016	331
2017	7676	1.877.128	759.242	2.636.370	343
2018	8262	1.920.586	806.622	2.727.208	330

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 1999-2019 yıllarına ait faaliyet Raporları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı 2005-2019 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımca düzenlenmiştir.

2.7.3. Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi Kaçağı Oranları

Bu oran ile vergi inceleme elemanlarınca incelenen matrah ile bulunan matrah farkı karşılaştırılarak vergi kaçağı oranı tespit edilmektedir.

Matrah farkının incelenen matraha oranının yüksek olmasının denetimde etkinliği gösterdiği ifade edilebilir.

Bu ölçüm yöntemi sonucunda ortaya çıkan yüksek matrah farkının varlığı vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğilimini, düşük matrah farkının varlığı ise vergi incelemelerinin mükellefler üzerinde ki caydırıcılığını gösterdiği söylenebilir. Söz konusu bu oranlamada oranlardaki değişim denetimlerdeki etkinlikten kaynaklanabileceği gibi vergi kayıp ve kaçağındaki değişimden de kaynaklanabilir.

Vergi incelemesi neticesinde tespit edilen matrah farkı ile incelemeye tabi matrahın oranlanmasıyla ortaya çıkan bu oranın yüksek çıkması halinde vergi denetiminde etkinliğin sağlandığından bahsedilebilir.

Aşağıdaki tabloda ülkemizde 1990-2018 yılları için vergi kaçağı oranları sunulmuştur.

Tablo 3: Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi Kaçağı Oranları

	İncelenen	Bulunan	Vergi
	Matrah	Matrah Farkı	Kaçağı Oranı
Yıl	(1)	(2)	(2/1)
1990	9.969.063	6.257.501	62,77
1991	13.754.808	6.875.619	49,99
1992	22.180.600	13.217.780	59,59
1993	35.897.015	12.906.858	35,96
1994	120.145.917	135.755.349	112,99
1995	169.827.303	71.167.159	41,91
1996	375.262.112	99.724.529	26,57
1997	723.880.102	284.899.552	39,36
1998	1.763.357.888	684.220.838	38,8
1999	1.271.896.873	1.036.119.609	81,46
2000	3.621.021.663	1.987.102.014	54,88
2001	7.289.622.510	13.478.317.678	184,9
2002	13.863.392.055	7.971.330.648	57,5
2003	25.563.195.271	18.834.977.142	73,68
2004	22.124.052.747	18.712.916.620	84,58
2005	32.548.467.217	38.715.354.165	118,95
2006	46.796.638.680	47.419.483.413	101,33
2007	63.409.073.435	30.450.980.150	48,02
2008	78.838.889.617	211.092.889.340	267,75
2009	125.603.952.419	97.972.236.206	78
2010	136.734.807.894	671.651.635.734	491,21
2011	76.726.649.043	29.602.280.108	38,58
2012	122.198.928.652	131.541.984.093	107,65
2013	315.785.782.914	54.755.379.957	17,34
2014	435.875.831.139	40.090.105.948	9,2
2015	543.690.287.344	47.642.133.042	8,76
2016	251.573.119.818	33.914.565.980	13,48
2017	*	23.654.922.154	
2018	*	37.711.654.275	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 1999-2019 yıllarına ait faaliyet Raporları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı 2005-2019 yılları faaliyet raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığından bizzat temin edilen verilerden yararlanılarak tarafımda düzenlenmiştir.

- Veri Temin Edilememiştir.

2.7.4. Türkiye’de 1990-2018 yılları 100 T.L. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama

Bu oran ise vergilemede iktisadilik ilkesi gereğince en az harcama ile en çok vergiyi toplama anlamında denetimde etkinlik açısından kullanılmaktadır. Her 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama ne kadar az ise vergi denetim birimlerinin o kadar etkin çalıştığı ve vergi gelirlerinin etkili bir şekilde toplandığı söylenebilir. Dolayısı ile her 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama miktarı düştükçe denetimde etkinliğin sağlandığı ifade edilebilir.

Aşağıdaki tabloda ülkemizde 1990-2018 yılları için her 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama sunulmuştur. Tablo 7’ de görüldüğü gibi vergi toplama maliyetlerinde her geçen yıl istikrarlı bir şekilde kayda değer düşüşler yaşanmış ve özellikle son yıllarda oran % 0,5 in altına inmiştir.

Tablo 4: Türkiye’de 1990-2018 yılları 100 T.L. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama

Yıl	Vergi Gelirleri (BİN TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (BİN TL)	100 Tl Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (Tl)
1990	59.402	935	1,57
1991	101.376	1.605	1,58
1992	177.586	3.937	2,22
1993	329.588	7.978	2,42
1994	688.201	8.606	1,25
1995	1.310.932	13.407	1,02
1996	2.739.861	25.413	0,93
1997	5.904.683	97.306	1,65
1998	11.462.677	157.770	1,38
1999	18.081.787	341.105	1,89
2000	30.869.214	488.555	1,58
2001	46.165.050	790.336	1,71
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.901	2.875.482	0,54
2017	626.082.415	3.091.677	0,49
2018	737.954.270	3.362.397	0,46

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 1999-2019 yıllarına ait faaliyet Raporları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı 2005-2019 yılları faaliyet raporlarından yararlanılmıştır.

2.7.5. Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi İnceleme Oranı

Ülkemizde 1980'lerden itibaren kullanılmaya başlanan İnceleme rapor sayısının gelir ve kurumlar vergisi faal mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesiyle hesaplanan vergi İnceleme oranı, Vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranının belirlenmesi ve böylelikle vergi kayıp ve kaçaklarının azalması ile vergi gelirlerinin artışı suretiyle denetimde etkinlik artışının bir göstergesi olarak görülmektedir. Söz konusu oranın hesaplanmasında incelenen mükellef sayılarının kullanılması daha sağlıklı sonuçlar elde etmemizi sağlayacaktır. Ancak ülkemizde vergi denetim kurulu ve Gelir İdaresince yayımlanan faaliyet raporlarında önceleri İnceleme rapor sayısının yayımlanması 2008 yılından itibaren ise İncelenen mükellef sayılarının bu verilere eklenmesi nedeni ile inceleme oranı hesaplamalarımızda inceleme rapor sayıları kullanılmıştır.

Ülkemizde 1990-2018 dönemine ilişkin vergi inceleme oranları aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Tablo 8'de görüldüğü üzere özellikle 2011 yılından itibaren denetlenmesi gereken mükellef sayılarındaki yaşanan artışlar dikkate değer bir durum arz etmektedir.

Tablo 5: Türkiye’de 1990-2018 Yılları Vergi İnceleme Oranı

Yıl	Denetlenmesi Gereken Mükellef Sayısı (1)	İnceleme Rapor Sayısı (2)	İnceleme Oranı (2/1)
1990	2.002.319	108.574	5,42
1991	2.116.737	78.803	3,72
1992	2.109.306	59.378	2,82
1993	2.097.344	68.954	3,29
1994	2.139.475	48.056	2,25
1995	2.149.693	56.096	2,61
1996	2.173.144	54.536	2,51
1997	2.253.041	63.198	2,81
1998	2.415.771	68.748	2,85
1999	2.548.418	51.353	2,02
2000	2.427.868	60.335	2,49
2001	2.334.209	68.286	2,93
2002	2.315.241	113.244	4,89
2003	2.340.742	68.251	2,92
2004	2.406.661	153.881	6,39
2005	2.284.665	104.578	4,58
2006	2.321.700	110.442	4,76
2007	2.358.935	135.847	5,76
2008	2.342.544	113.073	4,83
2009	2.324.094	92.752	3,97
2010	2.345.325	107.412	4,58
2011	2.367.721	61.431	2,59
2012	2.422.975	113.272	4,67
2013	2.460.281	160.036	6,5
2014	2.472.658	144.781	5,86
2015	2.527.084	164.494	6,51
2016	2.541.016	130.003	5,12
2017	2.636.370	88.425	3,35
2018	2.727.208	93.084	3,41

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 1999-2019 yıllarına ait faaliyet Raporları ve Hazine ve Maliye Bakanlığı 2005-2019 yılları faaliyet raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığından bizzat temin edilen verilerden yararlanılarak tarafımca düzenlenmiştir.

2.7.6. Türkiye’de 1990-2018 Yılları Tahakkuk / Tahsilat Oranı

Vergi denetiminin amaçlarından biriside vergi gelirlerinde artış sağlamaktır. Bu açıdan vergi tahsilat oranları da vergi denetiminde etkinliği gösteren bir başka ölçüt olarak kabul edilebilir. Bir başka açıdan tahakkuk tahsilat oranı idarenin etkinliğinin de göstergesi olarak kabul edilmesi münasebetiyle kurumsal performansın değerlendirilmesi açısından da önem arz etmektedir.³²²

Aşağıdaki tabloda ülkemizde 1990-2018 yılları için Tahakkuk / Tahsilat oranları sunulmuştur. Tablo 9’ da görüldüğü üzere son yıllarda tahakkuk tahsilat oranlarında kayda değer düşüşler görülmektedir. Bu durumun yani vergi mükelleflerinin ödeme isteksizliğinin ya da vergi idaresinin vergi tahsilatındaki etkinsizliğinin nedenleri, ayrıca üzerinde durulması gereken bir husus arz etmektedir.

³²² Acar ve Merter. s.21-22

Tablo 6: Türkiye’de 1990-2018 Yılları Tahakkuk / Tahsilat Oranı

Yıllar	Tahakkuk / Tahsilat Oranı
1990	85,9
1991	82,5
1992	81,7
1993	81,3
1994	82,8
1995	85,6
1996	88,1
1997	89,8
1998	89,5
1999	86,8
2000	90,5
2001	90,3
2002	91,4
2003	92,5
2004	93,0
2005	92,0
2006	92,2
2007	91,1
2008	89,7
2009	87,4
2010	86,2
2011	85,6
2012	86,4
2013	86,8
2014	85,2
2015	84,7
2016	81,2
2017	82,3
2018	81,4

NOT: 1- 1970-2005 Yılları tahsilat oranları mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlara göre alınmıştır.

2- 2006 - 2021 Yılları tahsilat oranı mahalli idare ve fon payları ile red ve İadeler dahil tutarlara göre alınmıştır.

3- 2008-2021 Yılları vergi gelirleri içerisindeki Gelir Vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ İLE KAYIT DIŞI EKONOMİ İLİŞKİSİNİN

EKONOMETRİK ANALİZİ

3.1. EKONOMETRİK MODEL

Bu çalışmada, kayıt dışı ekonomi üzerinde 2011 yılında yaşanan maliye teşkilatının yapısındaki değişimin etkili olup olmadığını analiz edebilmek için ilk önce yapısal kırılmayı dikkate almayan yöntemler daha sonra ise yapısal kırılmayı dikkate alan yöntemler kullanılmıştır. Yapısal kırılmayı dikkate almayan yöntemler olarak birim kök, eş-bütünleşme ve nedensellik testleri kullanılmıştır. Yapısal kırılmayı dikkate alan yöntemler için de birim kök, eş-bütünleşme ve nedensellik testleri kullanılmıştır.

Kayıt dışı ekonominin suç ekonomisi dışında kalan boyutu ile mücadelede amaç, Devletin ekonomik faaliyetleri kayıt ve beyan altına alarak vergi toplaması, bu ekonomik büyüklüğü vergi, istihdam ve millî gelir boyutlarıyla kavramaktır. Milli gelirin bir kısmı vergi olarak devlet hazinesine aktarılırken kayıt dışı ekonominin önlenmesi noktasında etkili bir vergi denetimi kamu gelirlerini artıracak dolayısı ile kamu hizmetlerinin daha etkili sunumuna ve ekonomik istikrarın oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Buradan hareketle vergi denetiminde yapılan bu değişikliğin değişiklik öncesi dönem ile kıyaslandığında etkilerinin analizi, vergi denetiminde geleceğe dair alınacak kararların şekillenmesinde önem arz etmektedir.

Vergi denetimi ile ilgili verilerde iyileşme sağlandıkça Kayıt dışı ekonomi oranında da aynı yönde bir iyileşme beklenmektedir. Bu sebeple vergi denetimi ile ilgili veriler ile özellikle 2011 yılı öncesi ve sonrası vergi denetiminin Kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri analiz edilerek 2011 sonrası vergi denetim teşkilatında yapılan değişikliğin etkisinin tespiti amaçlanmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMA VERİLERİ

Bu çalışmada, Türkiye’de 1990-2018 yılları arasında vergi denetimi ile ilgili faktörlerin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu bağlamda, inceleme oranı (İÖ), vergi kaçağı oranı (VKO), tahakkuk-tahsilat oranı (TTO), denetim elemanına düşen mükellef sayısı (DEN) ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama (VTH) değişkenleri kullanılmıştır. Değişkenler Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur. Çalışmada kullanılan veriler yıllık verilerdir. Kayıt dışı ekonomi için ise (KDE) kayıt dışı ekonominin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH)’ya oranı (Hazine ve Maliye Bakanlığının kullandığı MIMIC (Çoklu Gösterge-Çoklu Neden) yöntemiyle hesaplanan) kullanılmıştır. Bu değişkenlerden İÖ, VKO, TTO ve KDE değişkenleri oransal (%) verilerdir. DEN ve VTH değişkenleri ise düzey değerlerdir. Ekonometrik analizde çalışma dönemine ilişkin, verilere erişilebilirlik çerçevesinde 1990-2018 dönemi ele alınmıştır. 2019-2021 yıllarına ait veriler pandemi nedeniyle kullanılmamıştır. Çalışmada kullanılacak veriler ile veri kaynakları aşağıdadır.

*İnceleme Oranı = İnceleme Rapor Sayısı / Denetlenmesi Gereken Mükellef Sayısı

*Vergi Kaçağı Oranı = Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah

*Tahakkuk-Tahsilat Oranı = Vergi Tahsilatı / Vergi Tahakkuku

*Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı = Gelir Vergisi Mükellef Sayısı + Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı / Denetim Elemanı Sayısı

*100 TL vergi toplamak için yapılan harcama = Gelir İdaresi Harcaması / Vergi Gelirleri

*Kayıt Dışı Ekonomi Oranı = Kayıt Dışı Ekonomi / GSYH

3.3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu çalışmada, kayıt dışı ekonomi üzerinde 2011 yılında yaşanan maliye teşkilatının yapısındaki değişimin etkili olup olmadığını analiz edebilmek için ilk önce yapısal kırılmayı dikkate almayan yöntemler daha sonra ise yapısal kırılmayı dikkate alan yöntemler kullanılmıştır. Yapısal kırılmayı dikkate almayan yöntemler

olarak birim kök, eş-bütünleşme ve nedensellik testleri kullanılmıştır. Yapısal kırılmayı dikkate alan yöntemler için de birim kök, eş-bütünleşme ve nedensellik testleri kullanılmıştır.

Çalışmada, yapısal kırılmayı dikkate almayan birim kök testlerinden Dickey-Fuller(1979) ve Augmented Dickey-Fuller (ADF) (1981) testleri uygulanmıştır. Eş-bütünleşme testi olarak Johansen ve Juselius (1988) testi kullanılmıştır. Tahmin yöntemi olarak Full Modified OLS (FMOLS) ve Dynamic OLS (DOLS) tahmincisi kullanılmıştır. Nedensellik testi için ise Toda-Yamamoto testi kullanılmıştır.

Çalışmada, yapısal kırılmayı dikkate alan birim kök testlerinden Lumsdaine-Papell (1997) testi uygulanmıştır. Eş-bütünleşme testi olarak Maki (2012) testi kullanılmıştır. Tahmin yöntemi olarak kukla değişken eklenerek elde edilen Full Modified OLS (FMOLS) ve Dynamic OLS (DOLS) tahmincisi kullanılmıştır. Nedensellik testi için ise Fourier Toda Yamamoto testi kullanılmıştır.

3.3.1. Yapısal Kırılmayı Dikkate Almayan Testler

Çalışmada, yapısal kırılmayı dikkate almayan birim kök testlerinden Dickey-Fuller(1979)³²³ ve Augmented Dickey-Fuller (ADF) (1981) testleri uygulanmıştır. Eş-bütünleşme testi olarak Johansen ve Juselius (1988)³²⁴ testi kullanılmıştır. Tahmin yöntemi olarak Full Modified OLS (FMOLS) ve Dynamic OLS (DOLS) tahmincisi kullanılmıştır. Nedensellik testi için ise Toda-Yamamoto testi kullanılmıştır.

3.3.1.1. Dickey-fuller (DF) ve Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) Testi

Bir serinin uzun dönemde sahip olduğu özellikler, bir önceki dönemde değişkenin aldığı değeri, bu dönemi nasıl etkilediğinin tespit edilmesiyle ortaya çıkartmaktadır. Bundan dolayı, serinin nasıl bir süreçten geldiğini anlamak için, serinin her dönemde aldığı değerin daha önceki dönemlerdeki değerleriyle regresyonunun bulunması gerekmektedir. Bunun için değişik yöntemler geliştirilmiş

³²³ Dickey A David, ve Fuller A. Wayne, “Distribution of the Estimators for Autoregressive Timeseries With a Unit Root” **Journal of the American Statistical Association**, 1979, Cilt: 74, 427–431.

³²⁴ Johansen, Søren, and Katarina Juselius. **Hypothesis testing for cointegration vectors: With application to the demand for money in Denmark and Finland**, 1988, (No. 88-05).

olmakla birlikte, ekonometride birim kök analizi olarak bilinen yöntemle, serilerin durağan olup olmadıkları belirlenebilmektedir.

Y_t değişkeninin bu dönemde aldığı değerin geçen dönemdeki değeri olan Y_{t-1} ile ilişkisi ile ilişkisi

$$Y_t = PY_{t-1} + u_t \quad (1)$$

Biçiminde kurulabilir. Burada u_t stokastik bir hata terimidir. Bu model birinci dereceden otoregresif AR(1) modelidir. Bu regresyonda P katsayısı bire eşit (P=1) bulunursa, birim kök sorunu ortaya çıkacaktır ve ilişki,

$$Y_t = Y_{t-1} + u_t \quad (2)$$

biçimini almaktadır. Bu, bir önceki dönemde iktisadi değişkenin değerinin ve dolayısıyla o dönem maruz kaldığı şokun olduğu gibi sistemde kalması anlamına gelmektedir. Bu durum bütün bir dönem boyunca düşünüldüğünde, yukarıda ortaya çıkan şoklarında değişkenin bu dönemdeki değerine etkisinin sürdüğü ve dolayısıyla geçmişteki bütün şokların bir toplamında oluştuğu anlamına gelir. Bu şokların kalıcı nitelikte olması, serinin durağan olmaması ve zaman içerisinde gösterdiği trendin stokastik olması demektir. Eğer P katsayısı birden küçük çıkarsa, geçmiş dönemlerdeki şoklar belli bir dönem etkilerini sürdürseler bile, bu etki giderek azalacak ve kısa bir dönem sonra tamamen ortadan kalkacak demektir.

Yukarda 1 nolu denklemin sağ ve sol tarafından Y_{t-1} çıkarılarak,

$$\Delta Y_t = (P-1)Y_{t-1} + u_t \quad (3)$$

ilişki elde edilebilir. Burada, $\Delta Y_t = Y_t - Y_{t-1}$ (birim fark)dir. (P-1) de δ olarak ifade edilirse ilişki,

$$\Delta Y_t = \delta Y_{t-1} + u_t \quad (4)$$

olarak yazılabilir. P=1 olduğundan $\delta=0$ olacaktır. $\delta=0$ olduğunda da,

$$\Delta Y_t = (Y_t - Y_{t-1}) = u_t \quad (5)$$

Olacak ve dolayısıyla Y_t (birinci fark) durağan olacaktır. Böylece, orijinal bir serinin birinci farkı durağan ise orijinal seriye birinci dereceden entegre olmuş denir ve $I(1)$ olarak ifade edilir. Eğer seriyi durağan yapmak için iki defa fark almak gerekirse $I(2)$ ve d defa fark almak gerekirse $I(d)$ olarak yazılır. Bu durumda, durağan olmayan bir seri, farkları alınarak, durağan hale getirebilmektedir.

Bir serinin durağan olup olmadığı birim kök testiyle şu işlemlerle araştırılmaktadır: bu test hipotez bir no'lu denkleme göre $H_0 : P = 1$ ve 4 no'lu denkleme göre ise $H_0 : \delta = 0$ olup, serinin durağan olmama durumunu gösterir. $P=1$ sıfır hipotezi ile geleneksel yolla hesaplanan t istatistiği kullanılamayacağından bunun yerine τ (tau) istatistiği kullanılır. Çünkü H_0 Hipotezi altında; t istatistiğinin tutarlı olabilmesi için serilerin durağan olması gerekir. Bu durumda t testi kullanılmıyor. Kullanılmamasındaki temel sebep t testinin 0 etrafında dağılmıyor olması. Bu durumda Dickey-Fuller (1979) çalışmasında kullanılan τ istatistiklerinin kullanılması gereklidir. Eğer $P=1$ sıfır hipotezi reddedilip zaman serisi durağan bulunursa, bilinen t testi kullanılabilecektir. Çeşitli bilgisayar paket programları DF istatistiğinin DF ve MacKinnon kritik değerlerini verir.

Eğer τ istatistiğinin mutlak değeri çeşitli anlamlılık düzeylerine göre bulunan MacKinnon kritik değerlerin mutlak değerlerden küçükse serinin durağan olmadığı, büyükse serinin durağan olduğu sonucuna varılır.

Teori ve uygulama ile ilgili çeşitli nedenlerle, Dickey Fuller testi şu regresyonlara uygulanır:

$$\Delta Y_t = \delta Y_{t-1} + u_t \quad (6)$$

biçimdeki sabit terimsiz ve trendsiz,

$$\Delta Y_t = b_0 + \delta Y_{t-1} + u_t \quad (7)$$

sabit terimli ve trendsiz ile,

$$\Delta Y_t = b_0 + b_1 + \delta Y_{t-1} + u_t \quad (8)$$

sabit terimli ve trendli regresyonlar bulunarak, bunlarla birlikte τ veya DF istatistikleri ile MacKinnon kritik değerleri elde edilmektedir.

Eğer u_t hata terimi otokorelasyonlu ise, 8 nolu denklem,

$$\Delta Y_t = b_0 + b_1 t + \delta Y_{t-1} + a_i \sum_{i=1}^m \Delta Y_{t-i} + u_t \quad (9)$$

Biçiminde düzenlenir. Burada gecikmeli fark terimleri kullanılmaktadır. Gecikmeli fark terimlerinin sayısı, genellikle ampirik olarak belirlenir. Buradaki ana düşünce, 9 nolu denklemdeki hata teriminin otokorelasyonsuz olması sağlayacak kadar terimi modele katmaktır. Burada sıfır hipotez $P=1$ ya da $\delta=0$ dır. Yani Y 'de birim kök vardır ve dolayısıyla Y durağan değildir. 9. Denklemdaki gibi modellere DF testi uygulanırsa, buna geliştirilmiş Dickey-Fuller (Augmented Dickey Fuller) veya kısaca ADF testi denmektedir. Her iki test istatistiğin kritik değerleri aynıdır.³²⁵

3.3.1.2. Johansen Eşbütünleşme Testi

Johansen eşbütünleşme testi, Soren Johansen ve Katarina Juselius tarafından 1988 ve 1990 yıllarında geliştirilen test seviyelerinde durağan olmayan en az iki serinin durağan bir bileşimi olduğunu ifade eden eşbütünleşme kavramını test etmek amacıyla kullanılan modeldir. Bu yöntemlerin uygulanabilmesi için modelde yer alan tüm değişkenlerin düzeyde durağan olmaması ($I(0)$ 'da durağan olmaması) ve birinci farkları alındığında durağan hale gelmesi gerekmektedir.

Johansen eşbütünleşme testinin uygulanabilmesi için serilerin birinci farkta durağan olmaları gereklidir. Farklı durağanlık seviyelerinde bu model uygulanamaz.

Johansen eşbütünleşme testi, VAR Modeli kurularak yapılır. Uygun gecikme saptanarak VAR Modeli kurulur. Uygun gecikmenin saptanması için Akaike (AIC) ve Schwarz (SIC) ölçütlerinin minimum olduğu gecikmeler seçilir. Gecikme seçilirken aylık/yıllık/mevsimlik veri setlerine uygun gecikmeler seçilmelidir. Genel bir VAR (p) modeli;

³²⁵ Recep Tarı, **Ekonometri**, Genişletilmiş, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, s. 387-390

$$X_t = u + \phi D_t + \Pi_p X_{t-p} + \dots + \Pi_1 X_{t-1} + \varepsilon_t, t = 1, \dots, T$$

Uygun gecikme seçildikten sonra çalışma için uygun Trendli, Trendsiz, Linear veya Quadratic modellerden en uygunu seçilir. Bu seçimde Akaike (AIC), Schwarz (SIC) ve Log-Likelihood kriterlerinin minimum olduğu değerler uygundur ve olası eşbütünleşmenin olduğu modelleri belirleyecektir.

Uygun model seçiminden sonra Trace (İz) İstatistiği ve Max-Eigen (Maksimum Özdeğer) değerleri gözetilerek ve istatistiki olarak anlamlı (Prob<0.05) değerlerin bulunması eşbütünleşmenin olduğunu gösterecektir.

Eşbütünleşme olduğu saptandıktan sonra Vektör Hata Düzeltme Modeli (VECM) uygulanır. Uzun Dönem Vektör Hata Düzeltme Modeli formülasyonu:

$$\Delta X_t = u + \phi D_t + \Pi X_{t-p} + \Gamma_{p-1} \Delta X_{t-p+1} + \dots + \Gamma_1 \Delta X_{t-1} + \varepsilon_t, t = 1, \dots, T$$

Hata Düzeltme Modeli, kısa dönemde bağımsız değişkenlerden dolayı meydana gelen şokların ne kadar sürede uzun dönemde dengeye geleceğini gösterir. Hata Düzeltme Modelinin katsayısı bu sürenin ne kadar olacağını gösterir.

3.3.1.3. FMOLS ve DOLS

FMOLS ve DOLS eş-bütünleşme yöntemleri, tıpkı geleneksel eşbütünleşme yöntemleri gibi kullanılan serilerin farkta durağan olmaları koşuluna dayanmaktadır. Ancak, elde edilen katsayıların yorumlanabilme olanağının olması önemli bir avantaj sunmaktadır. FMOLS, içsellik sorununa yol açan parametrenin kernel tahmincilerini kullanarak, bu sorunu ortadan kaldırmaya çalışır. Ayrıca FMOLS, eş-bütünleşme denklemleri ve stokastik süreçler arasındaki uzun dönem korelasyonlardan kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmak için, hata terimlerinin ko-varyans matrisini kullanır. FMOLS metodunun teorik temelleri aşağıdaki denklem ile verilebilir:

$$y_t^* = y_{t-1} \bar{w}_{12} \Omega_{22}^{-1} u_{2t}$$

Sapmalı korelasyon terimi;

$$y_{12} = y_{12} - \bar{w}_{12} \Omega_{22}^{-1} \xi_{22}$$

şeklinde ifade edilebilir. Burada Ω ve ξ terimleri, $u_t = (u_{1t} u_{2t})'$ artıkları kullanılarak hesaplanan uzun dönem ko-varyans katsayılarıdır.

3.3.1.4. Toda-Yamamoto Nedensellik Testi

Toda-Yamamoto nedensellik testinde önemli olan, VAR modelin gecikme uzunluğu (k) ve incelenen serilerin en büyük durağanlık mertebesidir ($d_{\max}$). Bu iki değer belirlendikten sonra ($k + d_{\max}$) boyutunda bir VAR modeli kurularak, Toda-Yamamoto testi gerçekleştirilebilir.

Toda-Yamamoto (1995) nedensellik testinde aşağıdaki VAR model dikkate alınır:

$$Y_t = a_{10} + \sum_{i=1}^k a_{1i} X_{t-i} + \sum_{i=1}^k \beta_{1i} Y_{t-i} + \sum_{j=k+1}^{d_{\max}} \delta_{1j} X_{t-j} + \sum_{j=k+1}^{d_{\max}} \lambda_{1j} Y_{t-j} + e_{1t} \quad (10)$$

$$X_t = a_{20} + \sum_{i=1}^k a_{2i} X_{t-i} + \sum_{i=1}^k \beta_{2i} Y_{t-i} + \sum_{j=k+1}^{d_{\max}} \delta_{2j} X_{t-j} + \sum_{j=k+1}^{d_{\max}} \lambda_{2j} Y_{t-j} + e_{2t} \quad (11)$$

X, Y'nin Granger nedeni değildir temel hipotezini, ilk modelde $\alpha_{1i} = 0$ hipotezini Wald testiyle sınayarak test edebiliriz. Benzer şeyler ikinci model için de ifade edilebilir. Wald testi k serbestlik dereceli Ki-kare dağılımına uymaktadır.

Toda-Yamamoto (1995)³²⁶ ile nedensellik analizi yapılan her serinin seviyesinde durağan olduğu zaman, VAR'a ek gecikme eklenmemekte ve bu durumda Toda-Yamamoto (1995) nedensellik testi ile Granger nedensellik testi birbirine benzer sonuçlar vermektedir.³²⁷

³²⁶ Hiro Y. Toda, ve Taku Yamamoto, Taku, Statistical inference in vector autoregressions with possibly integrated processes, **Journal of Econometrics**, Cilt: 66, 1995, s. 225-250.

³²⁷ Toda-Yamamoto Granger nedensellik testi Eviews 7.2 paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada son olarak Hacker ve Hatemi-J (2006)³²⁸ tarafından geliştirilen bootstrap nedensellik testi kullanılmıştır³²⁹. Bootstrap nedensellik testi, Toda-Yamamoto (1995) nedensellik testinin bootstrap dağılımına sahip olan versiyonudur.

3.3.2. Yapısal Kırılmayı Dikkate Alan Yöntemler

Çalışmada, yapısal kırılmayı dikkate almaya birim kök testlerinden Lumsdaine-Papell (1997)³³⁰ testi uygulanmıştır. Eş-bütünleşme testi olarak Maki (2012)³³¹ testi kullanılmıştır. Tahmin yöntemi olarak kukla değişken eklenerek elde edilen Full Modified OLS (FMOLS) ve Dynamic OLS (DOLS) tahmincisi kullanılmıştır. Nedensellik testi için ise Fourier Toda Yamamoto testi kullanılmıştır.

3.3.2.1. Lumsdaine-Papell Birim Kök Testi

Lumsdaine-Papell (1997) tarafından geliştirilen birim kök testinde Zivot Andrews (1992) testindeki modeller iki kırılmaya izin verip genişletilerek, Model AA ve Model CC olarak adlandırılmışlardır. Model AA sadece düzeyde iki kırılmaya izin verirken, Model CC hem düzeyde hem de trendde iki kırılmaya izin vermektedir. Zivot Andrews modeline ek olarak ilave bir kukla değişken eklenmektedir. Lumsdaine-Papell testinde kullanılan Model AA ve Model CC aşağıdaki gibidir:

Model AA;

$$\Delta y_t = u + \beta_t + \alpha y_{t-1} + \theta_1 DU1_t + \phi_1 DT2_t + \sum_{i=1}^k d_i \Delta y_{t-i} + e_t$$

Model CC;

$$\Delta y_t = u + \beta_t + \alpha y_{t-1} + \theta_1 DU1_t + \phi_2 DT1_t + \theta_2 DU2_t + \phi_1 DT2_t + \sum_{i=1}^k d_i \Delta y_{t-i} + e_t$$

³²⁸ R. Scott Hacker ve Abdunasser Hatemi-J, “Tests for Causality Between Integrated Variables Using Asymptotic and Bootstrap Distributions: Theory and Application”. **Applied Economics**, 2006, Cilt: 38, Sayı: 13, s. 1489-1500.

³²⁹ Bootstrap nedensellik testi Gauss 10.0 paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bootstrap kritik değerleri 10.000 döngüyle elde edilmiştir.

³³⁰ Robin L. Lumsdaine ve David H. Papell, Multiple Trend Breaks and The Unit Root Hypothesis. **The Review of Economics and Statistics**, 1997, Cilt: 79, Sayı: 2, s. 212- 218.

³³¹ Maki, Daiki. Tests for Cointegration Allowing for an Unknown Number of breaks. **Economic Modelling**, Cilt: 29, Sayı: 5, 2012, ss. 2011-2015.

Yukarıdaki modellerde, TB1 ilk, TB2 ikinci kırılma zamanını göstermektedir. Modeller, tüm olası kırılma tarih çiftleri (TB1, TB2) için tahmin edilir. Kırılma tarihleri olarak α 'nın t istatistiğini minimum yapan değerler seçilir. Uygun gecikme uzunluğu olarak t-anlamlılık yönteminin kullanılması önerilmektedir.

3.3.2.2. Maki Eşbütünleşme Testi

Maki (2012) birden çok kırılmaya olanak sağlayan test geliştirmiştir. Bu testin en önemli özelliği kırılma tarihlerini modelin içsel olarak belirlemesidir. Maki (2012) yapısal kırılmalı eşbütünleşme testini dört farklı model kullanarak literatüre kazandırmıştır. Bu modeller;

Model 0: Sabit terimde kırılmaya izin veren trendsiz model:

$$y_t = u + \sum_{i=1}^k u_i K_{it} + \beta x_t v_t$$

Model 1: Sabit terimde ve eğimde kırılmaya izin veren trendsiz model:

$$y_t = \mu + \sum_{i=1}^k \mu_i K_{it} + \beta x_t + \sum_{i=1}^k \beta_i x_i K_{it} + v_t$$

Model 2: Sabit terimde ve eğimde kırılmaya izin veren trendli model:

$$y_t = \mu + \sum_{i=1}^k \mu_i K_{it} + yx + \beta x_t + \sum_{i=1}^k \beta_i x_i K_{it} + v_t$$

Model 3: Sabit terimde, eğimde ve trendde kırılmaya izin veren

$$y_t = \mu + \sum_{i=1}^k \mu_i K_{it} + yx + \sum_{i=1}^k y_i t K_{it} + \beta x_t + \sum_{i=1}^k \beta_i x_i K_{it} + v_t$$

burada; K_i kukla değişkenleri ifade etmektedir.

3.3.2.3. Fourier Toda Yamamoto Testi

Nazlıoğlu vd. (2019)³³² tarafından geliştirilen Fourier Toda Yamamoto yaklaşımının temelinde Toda ve Yamamoto (1995) tarafından geliştirilen Granger Nedensellik yaklaşımı vardır. Bu yaklaşımda VAR (p+d) modeli tahmin edilmektedir ve “p” gecikme uzunluğunu gösterirken, “d” değişkenlerin maksimum entegrasyon derecesini göstermektedir.³³³ Bu model aşağıdaki gibi yazılmaktadır:

$$y_t = a_0 + \beta_1 y_{t-1} + \dots + \beta_{p+d} y_{t-(p+d)} + \varepsilon_t$$

Burada y_t , K tane içsel değişkenden oluşmaktadır ve a_0 sabit terim vektörü, β katsayılar matrisi, ε_t ise beyaz gürültü (white noise) süreci özelliklerini taşıyan kalıntıları ifade

etmektedir. Granger nedenselliğin olmadığını belirten sıfır hipotezi y_t ’nin bileşeni olan K’nın ilk p parametresindeki ($H_0: \beta_1 = \dots = \beta_p = 0$) sıfır kısıtlamaya dayanmaktadır. Bu hipotezi test etmek için p serbestlik derecesiyle asimptotik χ^2 dağılımına sahip Wald istatistiği elde edilmektedir.

Denklem 1’de y_t ’nin herhangi bir yapısal değişim geçirmediği varsayılmaktadır. Burada sabit terim parametresi olan a_0 ’ın zaman içinde değişmediği varsayımının da olduğu görülmektedir. Ventosa-Santaularia ve Vera-Valdés (2008)³³⁴ tarafından gerçekleştirilen Monte Carlo denemelerinde, Granger nedensellik testinin veri oluşturma sürecinde yapısal değişimler olduğunda iki değişken arasında nedensellik ilişkisi olmamasına rağmen nedenselliğin olmadığını gösteren sıfır hipotezinin reddedildiğini göstermişlerdir. Burada aynı sonuçları bulan ve bir dilemmanın olduğunu gösteren başka bir çalışma ise, Enders ve Jones (2015)³³⁵ tarafından Monte Carlo denemeleri ile gösterilmiştir. Bu sonuçlar gösteriyor ki, bir

³³² Saban Nazlıoğlu, Alper Görmüş ve Uğur, Soytaş, “Oil prices and monetary policy in emerging markets: structural shifts in causal linkages”. **Emerging Markets Finance and Trade**, Cilt: 55, Sayı: 1, s. 105-117.

³³³ Granger, Clive WJ. “Investigating Causal Relations by Econometric Models and CrossSpectral Methods”, **Econometrica**, s. 37

³³⁴ D. Ventosa-Santaulària, & Vera-Valdés, José Eduardo. “Granger-Causality in the Presence of Structural Breaks”. **Economics Bulletin**, 2008, Cilt: 3, Sayı: 61, s. 1-15

³³⁵ Walter Enders, ve Paul Jones, “Grain Prices, Oil Prices, and Multiple Smooth Breaks in a VAR”. **Studies on Nonlinear Dynamics and Econometrics**, Cilt: 20, Sayı: 4, s. 400-419

VAR modelinde yapısal değişimler göz ardı edilirse Granger nedensellik testinde yanlış tanımlama hatası ortaya çıkacaktır. Böylelikle Granger nedensellik testi, gerçekte doğru olan sıfır hipotezini yanlışlıkla reddetme eğiliminde olacaktır. Bu yazarlar veri oluşturma sürecine yapısal değişimlerin dahil edilmemesi halinde, Granger testinin nedenselliğin olmadığı sıfır hipotezini aşırı reddetme problemi ile karşılaştığını Monte Carlo denemeleri ile göstermişlerdir. Monte Carlo sonuçları yapısal değişimlerin dikkate alınmasının öneminden bahsetmekle birlikte aynı zamanda bu değişimlerin gerçekleştiği zamanların yakalanmasının önemini anlatmaktadır.

3.4. AMPİRİK BULGULAR

Çalışmada ilk olarak, kullanılan değişkenlere ait serilerin durağanlık yapısı test edilmiştir. Test için ADF ve PP birim kök testleri kullanılmıştır.

Tablo 7: ADF ve PP Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	ADF		PP	
	Düzy	1.Fark	Düzy	1.Fark
KDE	-1.513(0)	-5.753058(0)***	-1.513[0]	-5.7349[2]***
İO	-2.910(0)	-7.663(0)***	-2.760666[3]*	-7.663[0]***
VKO	-2.049(1)	-12.205(0)***	-2.8922[0]*	-5.1611[0]***
TTO	-0.7679(0)	-4.545(0)***	-1.075[2]	-4.55880[2]***
DEN	0.54212(0)	-5.1894(0)***	0.8429[3]	-5.1902[1]***
VTH	-0.4578(6)	-4.4448(2)***	-1.5118[4]	-6.2704[3]***

Not: *** ve * sırasıyla %1 ve %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. Parantez içindeki değerler Schwarz kriterine göre belirlenmiş gecikme uzunluklarını göstermektedir. Köşeli parantez içindeki değerler ise Barlett-Kernel yöntemi kullanılarak uygulanan Newey-West tahmincisine göre belirlenen bandwidth değerleridir. ADF ve PP birim kök testleri için kritik değerler, %10, %5 ve %1 güven düzeyinde sırasıyla -3,699, -2.976 ve -2.627'dir. Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 9'a göre ADF birim kök testi değerlendirildiğinde sıfır hipotezi altında birim kök olduğu varsayımı düzey değerleri de altı değişken için reddedilememektedir. Bu altı değişken, birinci farkı alındığında tüm seriler durağan hale gelmektedir. Dolayısıyla, KDE, İO, VKO, TTO, DEN, VTH serileri birim kök içermektedir ve bu seriler $I(1)$ 'dir. Serilerin durağanlığını sınamak için uygulanan diğer bir test olan PP testinin sonuçları da ADF testi sonuçları ile benzerlik göstermektedir. PP sonuçları da

serinin birim kök içerdiğini ifade eden sıfır hipotezi KDE, İO, VKO, TTO, DEN, VTH değişkenlerinin düzey değerleri için reddedilemez iken bu altı serinin birinci farkı alındığında altı seri de durağan hale gelmektedir. Hem ADF hem de PP testi sonuçlarından altı serinin de I(1) olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Serilerin durağanlık mertebeleri belirlendikten sonra seriler arasında uzun dönemli ilişki olup olmadığı Johansen eş-bütünleşme testi ile analiz edilmiştir. Johansen eş-bütünleşme testinin sonuçları Tablo 10’da raporlanmıştır.

Tablo 8: Johansen Eş-bütünleşme Testi Sonuçları

Sıfır Hipotezi	Eigen değeri	İz İstatistiği	%5 düzeyinde Kritik Değeri	Olasılık Değeri
$r=0^*$	0.847381	116.9077	95.75366	0.0008
$r\leq 1^*$	0.710952	69.91238	69.81889	0.0492
$r\leq 2$	0.473801	38.88330	47.85613	0.2649
$r\leq 3$	0.406585	22.83141	29.79707	0.2545
$r\leq 4$	0.323874	9.784875	15.49471	0.2976
$r\leq 5$	0.00851	0.000462	3.841466	0.9845

Not: * % 5 düzeyinde sıfır hipotezinin reddedildiğini ifade etmektedir. r eş-bütünleşik vektör sayısını ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2a sonuçlarına göre, eş-bütünleşik vektör sayısının sıfır olduğunu ifade eden sıfır hipotezi reddedilmiştir. Bu sonuca göre en az 1 adet eş-bütünleşik vektör bulunmaktadır. Bu aşamayı geçtikten sonra eş-bütünleşik vektör sayısının 1’e eşit veya 1’den küçük olup olmadığı test edilmiştir. En fazla 1 adet eş-bütünleşik vektör olduğunu ifade eden sıfır hipotezi de reddedilmiştir. Dolayısıyla, bağımlı değişkenin KDE olduğu modelde en az bir adet eş-bütünleşme ilişkisi vardır. Bu aşamadan sonra, modelde en fazla 2 adet eş-bütünleşik vektör olup olmadığı test edilir. Bu sonuca göre en fazla 2 adet eş-bütünleşme ilişkisi olduğunu ifade eden sıfır hipotezi kabul edilmiştir. Dolayısıyla, modeli oluşturan değişkenler arasında uzun dönemli ilişki bulunmaktadır. Değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin olup olmadığı maksimum eigen istatistiğine göre de belirlenebilir. Tablo 11’de maksimum eigen istatistiğine göre eş-bütünleşme testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 9: Eş-Bütünleşme Testi Sonuçları

Sıfır Hipotezi	Eigen değeri	Maksimum Eigen İstatistiği	%5 düzeyinde Kritik Değeri	Olasılık Değeri
$r=0^*$	0.847381	46.99531	40.07757	0.0071
$r\leq 1^*$	0.710952	34.02908	33.87687	0.0324
$r\leq 2$	0.473801	16.05189	27.58434	0.6614
$r\leq 3$	0.406585	13.04654	21.13162	0.4480
$r\leq 4$	0.323874	9.784412	14.26460	0.2265
$r\leq 5$	1.85E-05	0.000462	3.841466	0.9845

Not: * % 5 düzeyinde sıfır hipotezinin reddedildiğini ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 11 sonuçlarına göre eş-bütünleşik vektör sayısının sıfır olduğunu belirten sıfır hipotezi reddedilmektedir. Buna göre, en az 1 adet eş-bütünleşme ilişkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla diğer aşamaya geçilebilir. İlk aşamada eş-bütünleşik vektör sayısının sıfıra eşit olup olmadığı test edildikten sonra eş-bütünleşik vektör sayısının en fazla 1'e eşit olup olmadığı test edilmiştir. Sıfır hipotezi altında en fazla 1 adet eş bütünleşme ilişkisi olduğunu belirten hipotez reddedilmektedir. Bu aşamada sıfır hipotezi reddedildiği için diğer aşamaya geçilmiştir. Bu aşamada ise en fazla 2 adet eş-bütünleşik vektör olduğunu belirten sıfır hipotezi reddedilememektedir. Buna göre, maksimum eigen istatistiğine göre elde edilen bu sonuç iz istatistiği ile benzer sonuçları vermektedir. Dolayısıyla, KDE, İÖ, VKO, TTO, DEN ve VTH arasında uzun dönemde ilişki olduğu ifade edilebilir.

Seriler arasında eş-bütünleşme ilişkisi tespit edildiği için İÖ, VKO, TTO DEN ve VTH değişkenlerinin KDE üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğu tahmin edilebilir. Tablo 3, FMOLS ve DOLS yöntemlerine göre elde edilen tahmin sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 10: FMOLS ve DOLS Tahmincisi Sonuçları

Değişkenler	FMOLS		DOLS	
	Katsayı	t-istatistiği	Katsayı	t-istatistiği
İÖ	0.134595	0.549274	1.785701	1.412301
VKO	0.0069	1.507804	-0.027536	-1.039799
TTO	-0.3720***	-3.246345	-0.157396	-0.409380
DEN	0.01122***	-5.315665	0.015111	1.268147
VTH	1.317293	1.547314	5.583374	1.128257
Sabit	50.656***	5.580645	20.39856	0.584539

Not: ***, %1 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 12'e göre, tahakkuk-tahsilat oranı istatistiksel olarak anlamlı ve negatif işaretlidir. Bu sonuca göre, tahakkuk-tahsilat oranı arttıkça kayıt dışı ekonomi azalmaktadır. Tahakkuk-tahsilat oranının katsayı değeri -0.3720'dir. Buna göre tahakkuk-tahsilat oranı 1 puan artarsa kayıt dışı ekonomi 0.3720 azalmaktadır. Modeldeki diğer bir anlamlı ilişki denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı için tespit edilmiştir. Denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı değişkenine ait katsayı istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif işaretlidir. Bu değişkenin katsayısının değeri ise 0.01122'dir. Bu sonuca göre, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı artarsa kayıt dışı ekonomi artmaktadır. Diğer 3 değişkene (İÖ, VKO, VTH) ait katsayılar ise istatistiksel olarak anlamsız bulunmuştur. DOLS sonuçları da FMOLS sonuçları ile aynı doğrultudadır. Dolayısıyla, bu üç değişkenin kayıt dışı ekonomiyi uzun dönemde etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

Yapısal kırılmaları dikkate almayan yöntemlerden son olarak nedensellik testi uygulanmıştır. Bu test ile aynı zamanda FMOLS ve DOLS tahmin sonuçlarının gücü test edilmiştir.

Tablo 11: Toda-Yamamoto Granger Nedensellik Test Sonuçları

Sıfır Hipotezi (H0)	Gecikme Uzunluğu(k+dmax)	MWALD	Olasılık Değeri	Sonuç
$\dot{I}O \neq KDE$	2	-0.9145	0.3703	Kabul
$VKO \neq KDE$	2	-2.171359	0.0347	RED
$TTO \neq KDE$	2	-0.390110	0.7002	Kabul
$DEN \neq KDE$	2	1.350453	0.1906	Kabul
$VTH \neq KDE$	2	0.112469	0.9115	Kabul

*Değerleri LR, FPE, AIC, HQ kriterlerine göre seçilen gecikme uzunlukları ile serilerin durağanlık seviyeleri toplamını göstermektedir. k optimum gecikme uzunluğunu, dmax ise maksimum durağanlık mertebesini ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 13'e göre, inceleme oranından kayıt dışı ekonomiye nedensellik olmadığını ifade eden sıfır hipotezi reddedilememiştir. Dolayısıyla, inceleme oranı kayıt dışı ekonominin uzun dönemde nedeni değildir. Bu sonuç, tahakkuk-tahsilat oranı, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama değişkenleri için de benzerlik göstermektedir. Dolayısıyla, vergi kaçağı oranı hariç diğer dört değişken kayıt dışı ekonomiyi uzun dönemde etkilememektedir.

İnceleme oranı, vergi kaçağı oranı, tahakkuk-tahsilat oranı, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama değişkenlerinin kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olup olmadığını belirleyebilmek için yapısal kırılmaları dikkate almayan ekonometrik yöntemler uygulandı. Çalışma, 1990-2018 yıllarını kapsamaktadır. Çalışmada analiz edilen dönemde Türkiye'de 1994, 2000 yıllarında ekonomik krizler meydana gelmiştir. Ayrıca, 2008 yılında küresel ekonomik kriz meydana gelmiş ve birçok ülkenin ekonomisi bu ekonomik krizden olumsuz etkilenmiştir. Buna ilave olarak, çalışmanın aynı zamanda ana konusunu teşkil eden 2011 yılında vergi denetim kurulu kurularak maliye teşkilatı yeni bir yapı kazanmıştır. Bu olaylar, ekonomide yapısal değişimlere neden olabilir. Dolayısıyla, yapısal değişimleri dikkate alan ekonometrik yöntemlerin kullanılması model tahmininde daha güvenilir sonuçların elde edilmesini sağlamaktadır. Bunun için, yapısal kırılmaları dikkate almayan yöntemlerle yapılan analizler yapısal kırılmaları

dikkate alan yöntemlerle de yapılarak yapısal değişimlerin ekonomide değişime neden olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. İlk olarak, yapısal kırılmaya izin veren birim kök testi uygulanmıştır.

Tablo 12: Lumsdaine-Papell Birim Kök Testi Model AA Sonuçları

Değişkenler	TB1	α	θ	ω
	TB2			
KDE	1998 2013	-0.4088 (-3.2389)	1.422 (4.044)	1.628 (4.65)
İÖ	2003 2012	-1.78 (-5.506)	3.609 (3.9940)	1.158 (1.659)
VKO	2009 2014	-12.978*** (-6.645)	375.599 (5.345)	-631.650 (-6.160)
TTO	1994 1999	-0.483 (-5.061)	5.293 (5.210)	3.764 (3.632)
DEN	2010 2015	-0.838*** (-6.511)	-310.11 (-6.017)	-164.013 (-4.033)
VTH	1998 2001	-1.305 (-5.865)	0.384 (2.238)	-0.715 (-3.764)

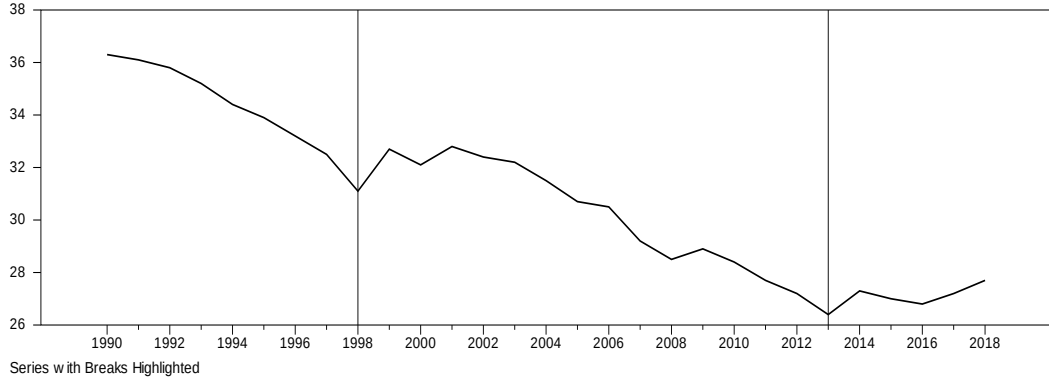
Parantez içindeki değerler t-istatistik değerini göstermektedir. Kritik değerler %1, %5 ve %10 anlam seviyesinde sırasıyla -6.740, -6.160 ve -5.890'dir. ***, %1 anlamlılık düzeyini göstermektedir. α , değişken için test istatistiğini ifade etmektedir. θ ve ω ise sırasıyla birinci ve ikinci yapısal kırılmayı ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 14'e göre, sıfır hipotezi altında serinin yapısal kırılma ile birlikte birim kök içerdiği varsayımı vergi kaçağı oranı ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı değişkenleri için reddedilmektedir. Bu sonuca göre bu iki değişken düzeyde durağandır. Yani bu iki değişkenin durağanlık mertebesi $I(0)$ 'dır. Bu sonuç, vergi kaçağı oranı ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı değişkenlerine ait seriler bir şok geldiğinde bu şokun geçici olduğunu ve dış müdahaleye gerek duymadan uzun dönemde tekrar dengenin sağlanacağını ifade etmektedir. Sıfır hipotezi altında serinin yapısal kırılma ile birlikte birim kök içerdiği varsayımı Kayıt dışı ekonomi, inceleme oranı, tahakkuk-tahsilat oranı ve 100 TL kazanmak için yapılan harcama için ise reddedilmektedir. Bu seriler birim kök içermektedir. Bu 3 serinin durağanlık mertebesi $I(1)$ 'dir. Bu sonuç, bu üç seriye bir şok geldiğinde şokların kalıcı olduğunu ve tekrar eski düzeye gelinmesi için mutlaka dış müdahalenin yapılması gerektiğinin ifade etmektedir. Dolayısıyla, bu üç seriyi etkileyebilmek için politika otoritelerinin uygulayacağı politikalar başarılı olabilir.

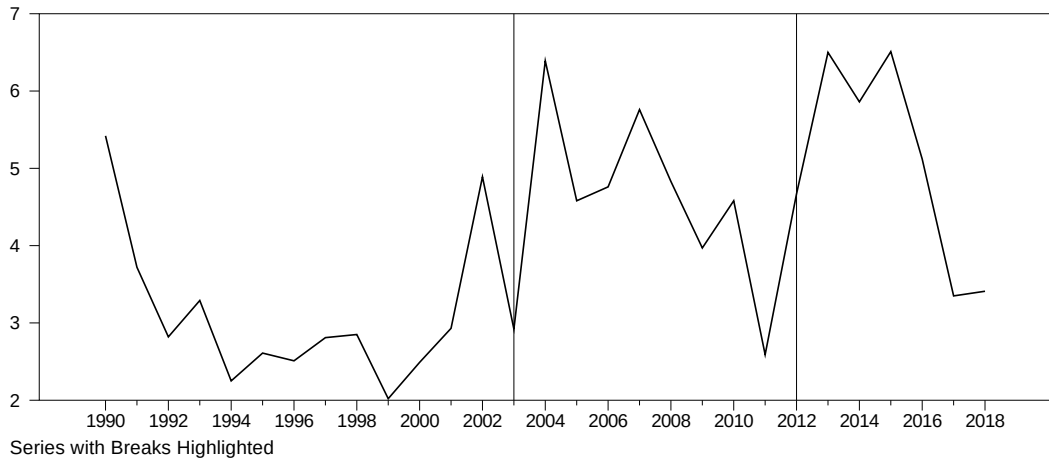
Çalışmada kullanılan değişkenlerde birim kök olup olmadığını tespit edebilmek ve yapısal kırılma tarihlerini belirleyebilmek için uygulanan LP birim testine ait yapısal kırılma grafikleri aşağıda yer almaktadır.

Şekil 2: Kayıt Dışı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği



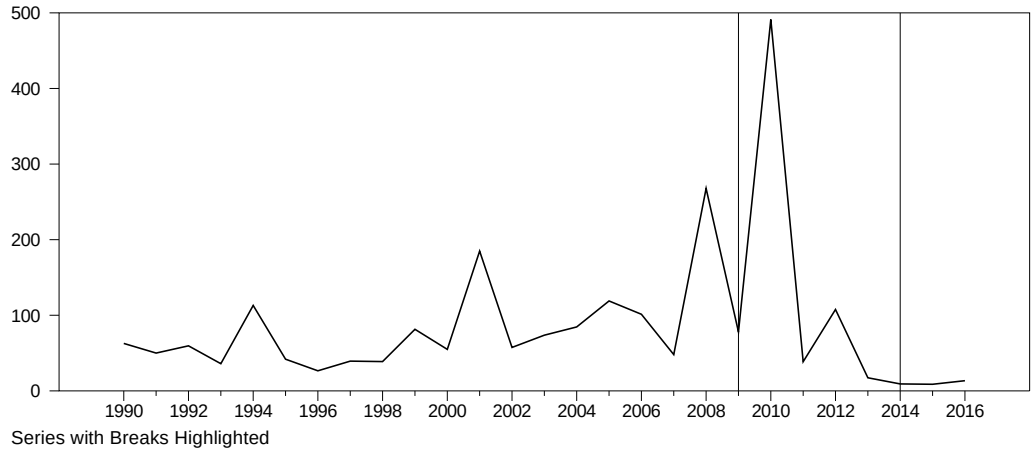
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 3: İnceleme Oranı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği



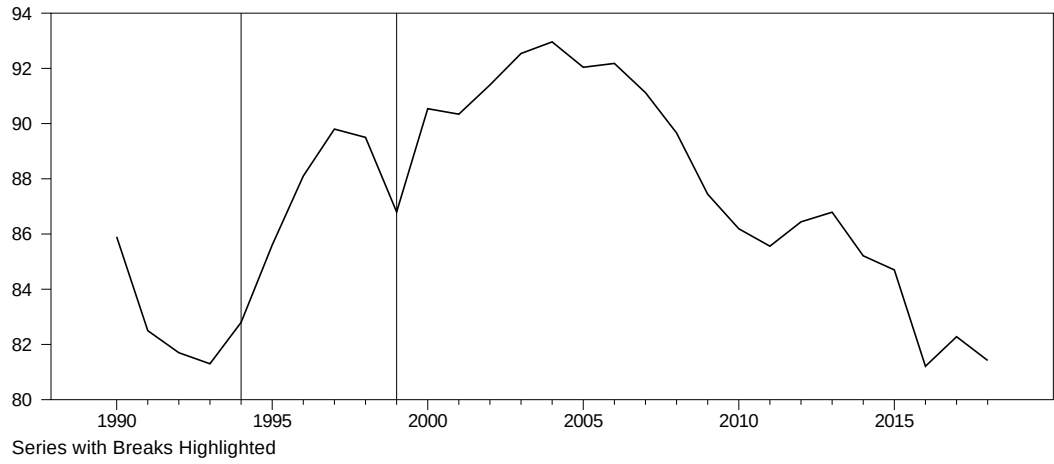
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 4: Vergi Kaçağı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği



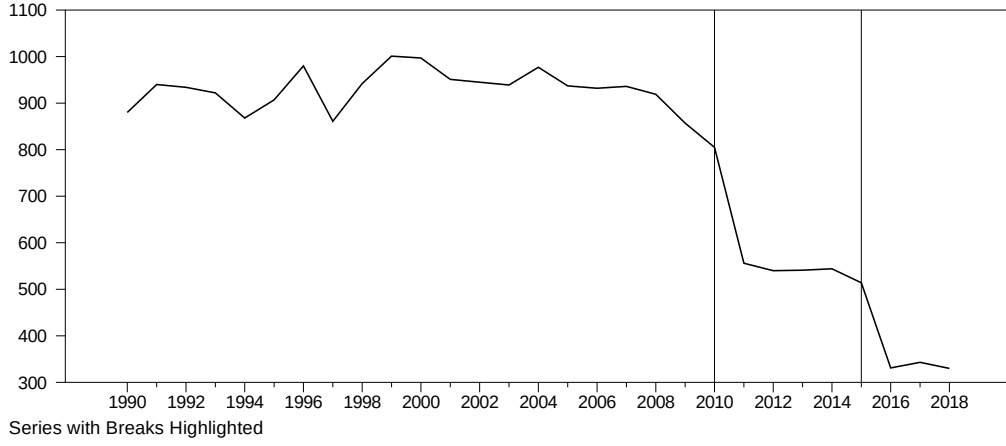
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 5: Tahakkuk-Tahsilat Oranı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği



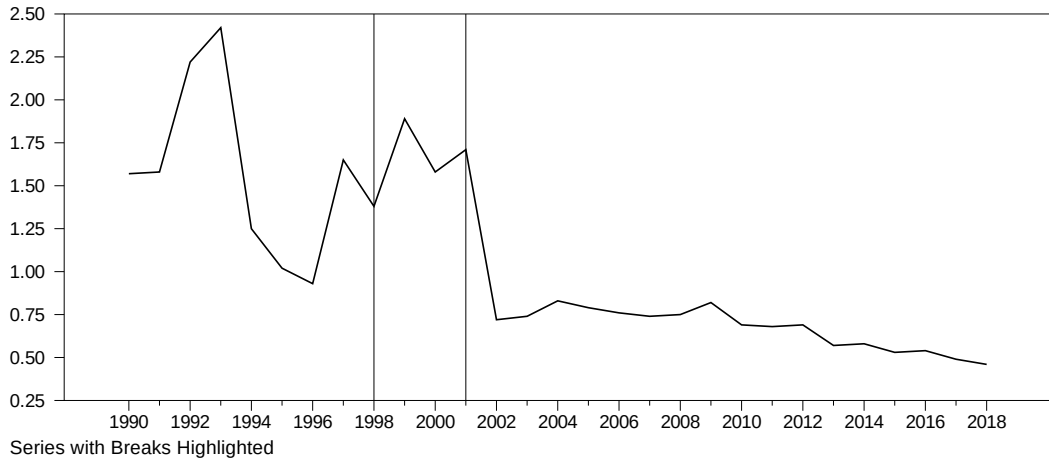
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 6: Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 7: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama Değişkenine Ait Sabitli Modelde Kırılma Grafiği



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Sabitli model için yapısal kırılmaları gösteren grafikler, değişkenlerde 1998, 2001, 2009, 2012 ve 2015 tarihlerinde yapısal kırılma yaşandığını göstermektedir. 2001 ve 2009 tarihleri 2000 ve 2008 yılında meydana gelen ekonomik krizlerden hemen sonra gelmesi bu ekonomik krizlerin bu değişkenleri etkilediği sonucunu göstermektedir. 1998 yılı ise hem 1994 ekonomik krizinin olumsuz etkilerini hem de

bu tarihte yaşanan siyasi gerginliğin etkisinin önemli olduğunu açıklamaktadır. 2015 yılındaki kırılma ise benzer şekilde Türkiye’de yaşanan siyasi gerginliği göstermektedir. Son olarak 2012 yılında meydana gelen yapısal kırılma ise 2011 yılında vergi denetimindeki kurumsal değişimin sonucunda, vergi denetim oranındaki artış ve vergi kaçağı oranındaki azalışın bir sonucu olarak görülebilir.

Sabitli modelde yapısal kırılmalar altında serilerin birim kök içerip içermediğini test ettikten sonra trendli aynı serilerin trendli modelde birim kök içerip içermediği test edilmiştir.

Tablo 13: Lumsdaine-Papell Birim Kök Testi Model CC Sonuçları

Değişkenler	TB1	α	θ	ω
	TB2			
KDE	1998	-0.6611	1.771	0.168
	2014	(-5.523)	(5.555)	(2.417)
İÖ	2002	-1.878	-5.560	3.206
	2005	(-5.336)	(-3.230)	(4.313)
VKO	2002	-16.18**	-198.534	19.092
	2004	(-7.025)	(-2.726)	(0.3460)
TTO	1999	-0.585	8.083	1.920
	2001	(-5.465)	(3.660)	(1.794)
DEN	1998	-1.201*	121.27	-226.43
	2010	(-6.705)	(3.19)	(-5.08)
VTH	1996	-1.328***	0.503	-1.010
	2001	(-11.400)	(2.589)	(-10.54)

Parantez içindeki değerler t-istatistik değerini göstermektedir. Kritik değerler %1, %5 ve %10 anlam seviyesinde sırasıyla -7.190, -6.750 ve -6.480’dir. ***, ** ve * sırasıyla %1 %5 ve %10 anlamlılık düzeyini göstermektedir. α , değişken için test istatistiğini ifade etmektedir. θ ve ω ise sırasıyla birinci ve ikinci yapısal kırılmayı ifade etmektedir.

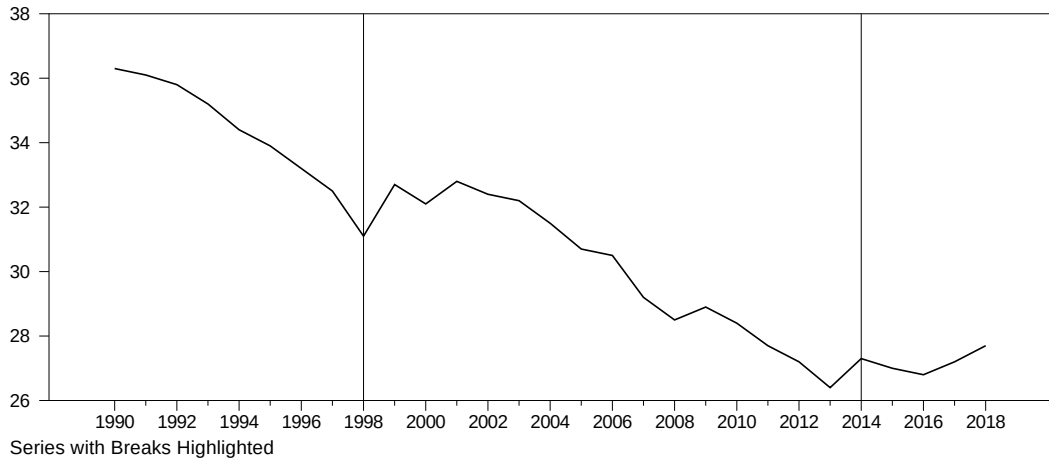
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 15’e göre sıfır hipotezi altında yapısal kırılma ile birlikte birim kök olduğu varsayımı vergi kaçağı oranı, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama için sırasıyla %5, %10 ve %1 anlamlılık

seviyesinde reddedilmektedir. Bu sonuca göre, bu üç değişken düzey değerlerinde durağandır. Dolayısıyla bu serinin durağanlık mertebesi $I(0)$ 'dır. Kayıt dışı ekonomi, inceleme oranı ve tahakkuk-tahsilat oranı değişkenleri için ise sıfır hipotezi reddedilememektedir. Bu üç değişkenin durağanlık mertebeleri $I(1)$ 'dir.

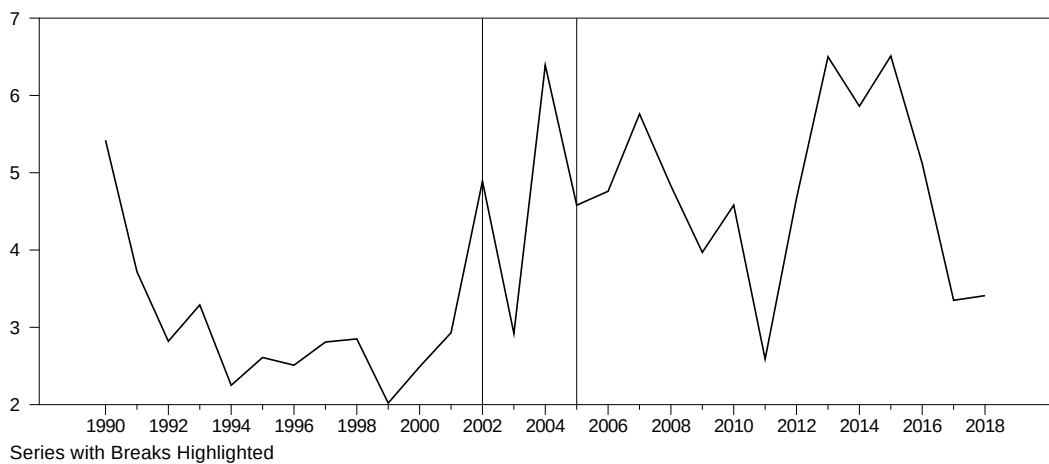
LP testinin trendli modeline ait yapısal kırılma tarihlerini gösteren grafikler ise aşağıda yer almaktadır.

Şekil 8: Kayıt Dışı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği



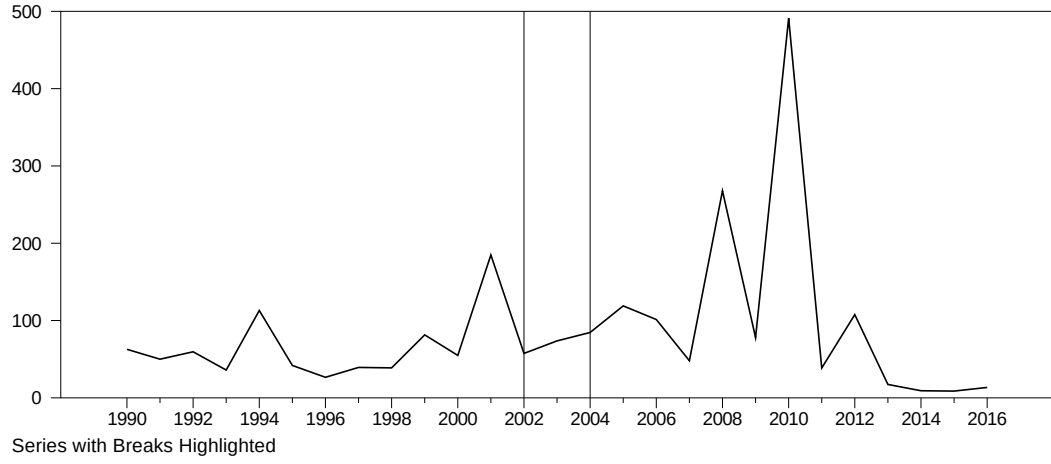
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 9: İnceleme Oranı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği



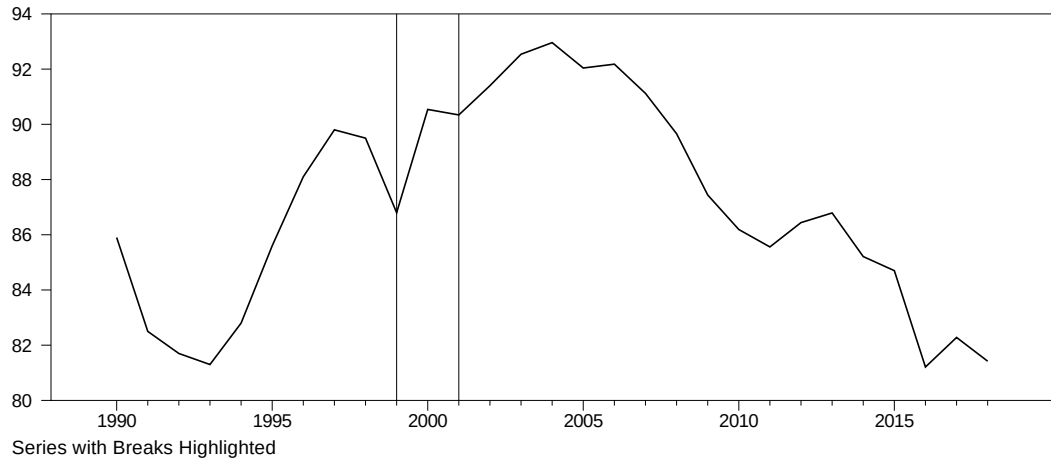
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 10: Vergi Kaçağı Oranı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği



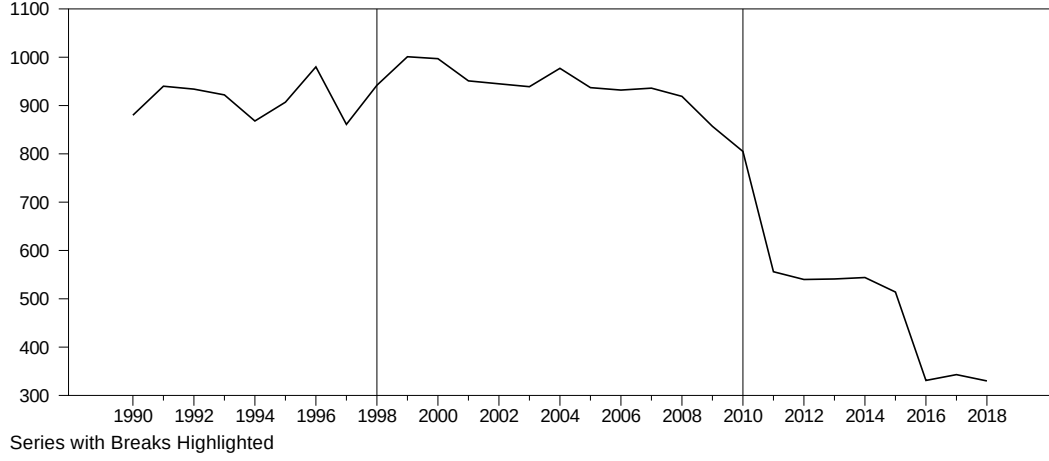
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 11: Tahakkuk-Tahsilat Oranı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği



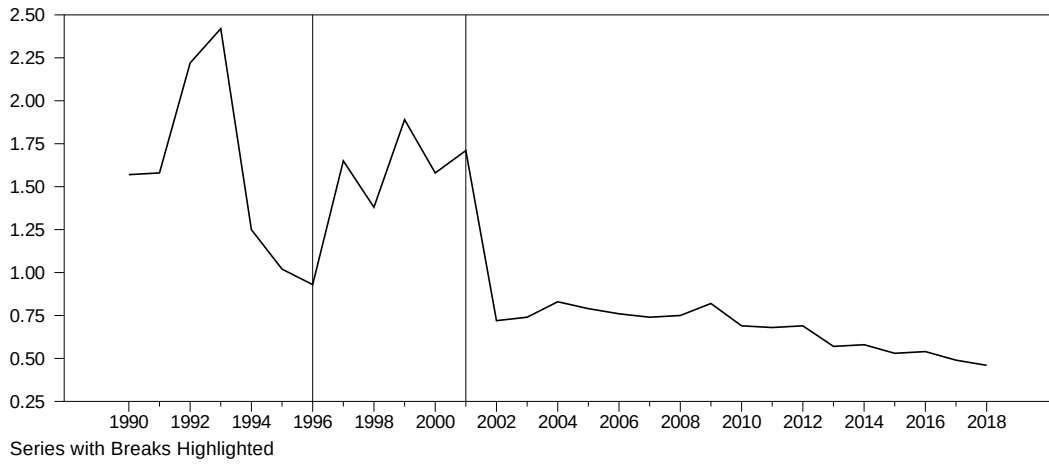
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 12: Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 13: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama Değişkenine Ait Trendli Modelde Kırılma Grafiği



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Trendli modele ait grafikler sabitli modele ait grafikler ile benzer sonuçlar göstermektedir. Bu grafikler, değişkenlerin 1998, 2001, 2009, ve 2014 tarihlerinde yapısal kırılma yaşandığını göstermektedir. 2001 ve 2009 tarihleri 2000 ve 2008 yılında meydana gelen ekonomik krizlerden hemen sonra gelmesi söz konusu

ekonomik krizlerin bu değişkenleri etkilediği sonucunu göstermektedir. 1998 yılı ise hem 1994 ekonomik krizinin olumsuz etkilerini hem de bu tarihte yaşanan siyasi gerginliğin etkisinin önemli olduğunu açıklamaktadır. 2015 yılındaki kırılma ise benzer şekilde Türkiye’de yaşanan siyasi gerginliği göstermektedir. Son olarak 2014 yılında meydana gelen yapısal kırılma ise vergi denetimindeki kurumsal değişimin değişkenler üzerinde etkili olduğunu belirtmektedir.

Serilerin birim kök içerip içermediği belirlendikten sonra yapısal kırılmaları dikkate alarak çalışmada kullanılan değişkenler arasında uzun dönemli ilişki olup olmadığı belirlenmiştir. Bunu için Maki (2012) tarafından geliştirilen ve çoklu yapısal kırılmaları dikkate alan eş-bütünleşme testi uygulanmıştır.

Tablo 14: Çoklu Yapısal Kırılmalı Eş-bütünleşme Testi Sonuçları

Modeller	Test İstatistiği	Kritik Değerler			Yapısal Kırılma Tarihleri
		%1	%5	%10	
Model 0 (Düzeyde kırılmalı)	-7.3694103***	-6.856	-6.306	-6.039	1999, 2005, 2007, 2011, 2014
Model 1 (Düzey + Trendde kırılmalı)	-9.295123***	-7.053	-6.494	-6.220	1998, 2005, 2007, 2011, 2014

Kritik değerler, Maki (2012)'nin Tablo 1 'deki kritik değerleridir. ***, %1 önem düzeyinde eş-bütünleşme ilişkisinin olduğunu ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 16’a göre, eş-bütünleşme olmadığını ifade eden sıfır hipotezi hem model 0 için hem de model 1 için reddedilmektedir. Dolayısıyla, seriler arasında uzun dönemli ilişki mevcuttur. Yapısal kırılma tarihleri ise 1999, 2011, 2007 tarihlerinin göstermektedir. Bu tarihler LP testi ile paralellik göstermektedir. 2011 yılında kırılma gözükmesi vergi denetim kurumunun kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. 1999 ve 2007 yılında yapısal kırılma gözükmesi ise bu tarihlerde

yaşanan ekonomik krizlerin kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olduğunu ifade etmektedir.

Seriler arasında eş-bütünleşme ilişkisi tespit ettikten sonra inceleme oranı, vergi kaçağı oranı, tahakkuk-tahsilat oranı, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama değişkenlerinin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisini belirleyen model tahmin edilebilir.

Tablo 15: Yapısal Kırılmayı Dikkate Alan FMOLS ve DOLS Tahmincisi Sonuçları

Değişkenler	FMOLS		DOLS	
	Katsayı	t-istatistiği	Katsayı	t-istatistiği
İÖ	-0.13307***	2.753476	-0.258322**	-1.996035
VKO	0.0081***	2.630773	0.008440***	2.667701
TTO	-0.3205	1.603125	-0.291610	-1.688818
DEN	0.02760**	1.993806	0.0243**	1.2354
VTH	1.56672	1.393924	1.926798	1.425163
D1	-3.0588**	-2.16436	-2.081**	-2.02450
Sabit	-3.058981	-1.267501	-4.240087	-0.999263

Not: ***, %1 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 17 sonuçlarına göre, inceleme oranı istatistiksel olarak anlamlı ve negatif işaretlidir. Bu sonuca göre inceleme oranı ile kayıt dışı ekonomi arasında negatif ilişki bulunmaktadır. İnceleme oranı arttıkça kayıt dışı ekonomi azalmaktadır veya inceleme oranı azaldıkça kayıt dışı ekonomi artmaktadır. İnceleme oranına ait katsayı değeri -0.13307'dir. Buna göre, inceleme oranı bir puan artarsa kayıt dışı ekonomi 0.13307 puana azalmaktadır. Vergi kaçağı oranı değişkenine ait katsayı istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif işaretlidir. Ayrıca, vergi kaçağı değişkenine ait katsayı değeri 0.0081'dir. Vergi kaçağı oranı bir birim arttıkça kayıt dışı ekonomi 0.0081 birim artmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile anlamlı ilişki bulunan son değişken denetim elemanı başına düşen mükellef sayısıdır. Bu değişkene ait katsayı değeri 0.02760'dir. Bu sonuca göre denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı bir birim artarsa kayıt dışı ekonomi 0.02760 birim artmaktadır. Tahakkuk-tahsilat oranı ve 100 TL vergi

toplamak için yapılan harcamalar değişkenlerine ait katsayılar ise istatistiksel olarak anlamsızdır. Dolayısıyla, bu iki değişken ile kayıt dışı ekonomi arasında uzun dönemli ilişki bulunamamıştır. Bunlara ilave olarak, 2011 yılında maliye teşkilatında yaşanan değişimi modele katmak için kullanılan kukla değişken istatistiksel olarak anlamlı negatif işaretlidir. Bu sonuç, vergi denetim kurulunun kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

İnceleme oranı, vergi kaçağı oranı, tahakkuk-tahsilat oranı, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamalar değişkenleri ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkiyi tahmin ettikten sonra tahmin sonuçlarının güvenilirliğini test etmek için yapısal kırılmaları dikkate alan nedensellik testi yapılmıştır. Bu teste ait sonuçlar Tablo 18’de yer almaktadır.

Tablo 16: Fourier Nedensellik Testi Sonuçları

Sıfır Hipotezi (H0)	k	p	Wald	X2 Olasılık Değeri	Bootstrap Olasılık Değeri
$\dot{I}O \neq KDE$	1	1	4.576**	0.032	0.041
$VKO \neq KDE$	1	1	4.4275**	0.0380	0.049
$TTO \neq KDE$	1	1	0.010	0.919	0.923
$DEN \neq KDE$	1	1	10.387 ***	0.001	0.004
$VTH \neq KDE$	1	1	0.305	0.581	0.579

$\neq$ Sıfır hipotezi altında nedensellik olmadığını ifade etmektedir. k ve p sırasıyla maksimum durağanlık mertebesi ve optimum gecikme uzunluğunu ifade etmektedir. Gecikme uzunluğunun belirlenmesinde Schwarz yöntemi kullanılmıştır. *** ve ** sırasıyla %1 ve %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 18’e göre, sıfır hipotezi altında inceleme oranından kayıt dışı ekonomiye doğru nedensellik olmadığı varsayımı reddedilmektedir. Buna göre, inceleme oranı kayıt dışı ekonominin nedenidir. Vergi kaçağı oranından kayıt dışı ekonomiye nedensellik olmadığı belirten sıfır hipotezi de reddedilmektedir. Dolayısıyla, vergi kaçağı oranı da kayıt dışı ekonominin nedenidir. Son olarak, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısından kayıt dışı ekonomiye doğru nedensellik olmadığını belirten sıfır hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, denetim elemanı başına düşen mükellef

sayısı kayıt dışı ekonominin nedenidir. Tahakkuk-tahsilat oranı ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama değişkenlerinde kayıt dışı ekonomiye doğru anlamlı nedensellik ilişkisi tespit edilememiştir.

Yapısal kırılmaları dikkate alan yöntemlerin sonuçları yapısal kırılmaları dikkate almayan yöntemlerin sonuçlarından farklı çıkmıştır. Bu farklılık, 2011 yılı için modele kukla değişken eklenerek uygulanan FMOLS ve DOLS modellerinde ve Fourier nedensellik testinde belirgin bir şekilde görülmektedir. Bu farklılık ise 2011 yılında Maliye Bakanlığı vergi denetim teşkilatının Vergi Denetim Kurul Başkanlığı olarak yeniden yapılandırılmasının büyük önem taşıdığını göstermektedir. Dolayısıyla, 2011 yılında Vergi Denetim Kurul Başkanlığı olarak yeniden yapılandırılan maliye denetim teşkilatı kayıt dışı ekonomi üzerinde büyük etki yaratmıştır denilebilir.

SONUÇ

Çalışmada, Türkiye’de 2011 yılında maliye teşkilatının yapısında meydana gelen değişikliklerle oluşturulan vergi denetim kurulunun kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olup olmadığı test edilmiştir.

Bu ilişkiyi test edebilmek için inceleme oranı, vergi kaçağı oranı, tahakkuk-tahsilat oranı, denetim başına düşen mükellef sayısı ve 100 TL vergi toplayabilmek için yapılan harcamalar olmak üzere beş adet kontrol değişken kullanılmıştır. Buna ilave olarak, yapısal değişimin etkisini görebilmek için ilk olarak yapısal kırılmaları dikkate almayan yöntemler daha sonra da yapısal kırılmaları dikkate alan yöntemler kullanılmıştır. Yapılan analizlerin sonucunda yapısal değişimi dikkate alan yöntemler yapısal değişimi dikkate almayan yöntemlerden farklı sonuçlar verdiği için 2011 yılında oluşturulan vergi denetim kurumunun kayıt dışı ekonomi üzerinde oldukça etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuca ilave olarak, inceleme oranının kayıt dışı ekonomiyi negatif etkilediği, vergi kaçağı oranı ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının kayıt dışı ekonomiyi ise pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Egemenlik yetkisini elinde tutan günümüz devlet yönetimlerinde en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Ancak vergi oranlarının makul bir düzeyde tutulması son derece önemlidir. Vergi oranlarının yüksekliği vergi yükümlüleri arasında vergi yükünü azaltmak ya da ortadan kaldırmak amacıyla vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma durumunu yaratacaktır. Bu durum ise kayıt dışı ekonominin genişlemesini sağlayacaktır.

Vergi gelirleri gerek karşılıksız olması gerekse devlet hazinesine doğrudan gelir kaydedilmesi, maliyetinin çok düşük düzeyde olması sebebiyle diğer kamusal gelirlere nazaran birçok avantaja sahiptir.

Özellikle borçlanma maliyetlerinin yükseldiği dönemlerde vergi gelirlerinin önemi çok daha fazla ön plana çıkmaktadır.

Devlet ortaya çıkan kamusal harcamalarını finanse etmek amacıyla vergi toplamaktadır. Vergi veren vatandaşların vergilemeye ilişkin ödev ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini, Vergiye ilişkin kayıtlarını doğru şekilde tutup tutmadıklarını vergi denetimi ile gerçekleştirebilir. Söz konusu denetim devletin

içsel denetimi değil, devlete vergi ödeyenlere yönelik yaptığı bir denetimdir. Bu anlamda oldukça güçlü etkili bir kamusal yetki kullanımı sahasıdır.

Böylesine önemli bir yetki çağdaş hukuk devleti ilkelerini benimsemiş ülkelerde geliş güzel bir biçimde kullanılamaz.

Devletin vergi denetimini icra ederken, son derece duyarlı, ilkeli, özenli ve hukuki platformda kalarak hareket etmesi, vergi yükümlülerinin hak ve hukuklarının korunması açısından önem arz etmektedir.

Etkin ve işlevsel bir vergi denetimi mükellef haklarını göz önünde tutan ve güvence altına alan, incelenecek yükümlülerin objektif kriterlere göre tespiti ile yapılan incelemelerin tarafsız bir biçimde sürdürerek sonuçlanmasını sağlayan bir yapıda olmasını gerektirir.

Günümüz hukuk sistemi içerisinde vergi yükümlülerinin hakları ve hukukları, vergi idaresiyle vergi yükümlülerinin birbirleri ile iletişimi ve mükellef ile ilişkilerinin hukuki boyutu, idarenin vergi yükümlüsüne vergileme süreçlerinin her aşamasında yardımcı ve destek olması, vergi yükümlülerinin denetlenmesi ve yapılan bu denetimler neticesinde vergilemeye ilişkin vergi suçu işlediği belirlenen vergi yükümlülerine etkin bir biçimde yaptırım uygulanması büyük önem taşımaktadır.

Sistemin gelişmiş ülkelerdeki emsalleriyle kıyaslanması ancak bu şekilde mümkün olabilecektir.

Kamu bütçesine sağladığı katkılar göz önüne alındığında vergi denetiminin nedenli stratejik bir önem taşıdığı ortadadır.

Devlet idaresinin vergi kanunlarından beklediği sonuçları elde edebilmesi beyan müessesesinin işlevselliği ile doğru orantılıdır. Sistemin caydırıcılığını ise vergi denetim ve incelemeleri sağlamaktadır. Sistemin beyana dayalı olarak inşa edilmesi sonuçta sistemin temel omurgasını oluşturan vergi denetiminin etkin bir biçimde inşasını zorunlu kılar.

Türkiye'de vergi yönetimi Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde teşkilatlanmıştır. Türkiye'de 646 sayılı kanun hükmünde kararname ile yapılan düzenleme öncesi vergi denetimi alanında görev yapan birden fazla birim söz konusu idi.

Bunların bir kısmı Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde teşkilatlanmış durumda iken (Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları) bir kısmı ise Gelir İdaresi

Başkanlığı'na bağlı olarak (Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmenleri) görev yapmaktaydı.

Bu yapılanmanın vergi denetimi alanında aksaklıklara eksikliğe mükelleflerin vergi idaresine duyduğu güvenin sarsılmasına ve etkinsizlik oluşumuna zemin hazırlamakta olduğu ifade edilmekteydi.

646 Sayılı kanun hükmünde kararname ile yönetimdeki bu çok başlılık ortadan kaldırılarak vergi denetim birimleri tek çatı altında birleştirilmiştir. Bu amaçla Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi müfettişlerinden oluşan Vergi Denetim kurul Başkanlığı ihdas edilmiştir.

Yapılan bu değişiklik bir kısım çevrelerce vergi denetiminde uzun süredir beklenen bir reform olarak görülmüş, vergi denetiminde çok başlılık ortadan kaldırılmak suretiyle birimler arası eşgüdüm ve koordinasyon sorununun ortadan kalkacağı ifade edilmiştir.

Bu şekilde vergi denetim sistemindeki kast yapısının ortadan kalkacağı ve tüm denetim birimlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlanması neticesinde farklı denetim birimleri arasındaki uyumsuzluğun ortadan kalkacağı iddia edilmiştir.

Bunun yanı sıra bir kısım karşıt çevreler ise bu değişikliğin neticesinde, farklı denetim birimlerinin kalite ve nitelik farklarından dolayı birleştirilmesi ile oluşan yeni yapıda bir uyum sorunu yaşanacağını ifade etmişlerdir. Aynı şekilde bir diğer kesim yeni düzenlemenin Vergi Denetim Kurulunun doğrudan bakana bağlı olması nedeniyle Gelir İdaresi Başkanlığı ile aralarında bir kopukluk yaşanacağını söylemektedir.

Bir kesim böylesine önemli ve köklü bir değişikliği kanun ile düzenlemek yerine kanun hükmünde kararname ile düzenlenmesini uygun bulmayarak eleştirirken, bir başka kesim ise maliye müfettişliğinin kaldırılması sonucunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda teftiş uygulamasının yapılamayacağını ve dolayısıyla Vergi Denetim Kurulunun kaldırılan kurulların yerine getirmiş olduğu görevleri ifa edemeyeceği yönündedir.

Vergi denetim yapısının güçlendirilmesi ile vergi hasılatının artırılması noktasında kurumsal yapıda gerçekleştirilen rasyonel ve etkili düzenlemelerin hayata geçirilmesi noktasında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın ihdas edilmesi bu açıdan önem arz etmektedir.

Örgütsel yapıda ortaya konulan bu düzenleme oldukça radikal sayılabilecek bir düzenlemedir.

Bu nedenle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın mali teşkilat yapılanması içerisinde güçlü ve zayıf yönlerinin objektif bir biçimde ortaya konulmasına hizmet edecek akademik çalışmaların yapılması kurumsal yapının güçlenmesi dolayısıyla mali etkinlik açısından önem arz etmektedir.

Çalışmada özellikle Türkiye'de Hazine ve Maliye Bakanlığı çatısı altında teşkilatlanmış olan vergi denetim sisteminde değişiklikler ve bu değişikliklerin kayıt dışı ekonomiye yansımalarına odaklanılmaya çalışılmıştır.

Mali yönetimde vergi denetimi, vergi uygulaması ve yönetiminin en önemli unsuru olarak görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kuruluşu öncesinde vergi denetimine ilişkin etkili uygulamaların varlığından bahsetmek güçtür.

Vergi denetiminin 4 ayrı birimden meydana gelmiş olması kurumsal yapıda içsel zayıflığın nedeni olarak görülmektedir. Bu durum denetim teşkilatında çok başlılık ve kurumsal yapıda iç bütünlüğün sağlanamaması ile aynı zamanda yetki ve görev dağılımında karışıklık yaratacak nitelikte kanuni düzenlemelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Mali yönetimde çok başlılık ve dağınıklığın ortadan kaldırılması amacıyla 4 farklı denetim birimi yerine bunları tek çatı altında birleştirmek suretiyle vergi denetiminde etkililik verimlilik ve uzmanlığın ön plana çıkarılması hedeflenmiştir.

Ancak vergi müfettişliği kimliği kurumsal yapı içerisinde vergi denetim elemanlarınca içselleştirilmesi zaman içerisinde ortaya çıkabilecek bir kazanım olarak ifade edilmektedir.

Bu bağlamda zaman içerisinde yönetsel yapı içerisinde biçimsel olmayan, gayri resmi düzenlemelerin uygulanması ve geliştirilmesi ile yönetsel reflekslerin geliştirilmesi sağlanarak vergi denetiminde ortaya konulan hedeflere erişilmesine olanak sağlanacaktır.

Maliye bürokrasisinde mali mevzuatın oluşturulması ve uygulanmasında maliyeci kimliğinin karşılıklı güven, eşgüdüm ve işbirliğinin temelinde mesleki anlamda bir üst kimlik olarak oluşmasının önemine de dikkat çekilmektedir.

Üst kimlik olarak maliyeci kimliğinin benimsenmesi Hazine ve Maliye Bakanlığının misyon, vizyon, amaç ve hedeflerinin kurum çalışanlarınca içselleştirilerek pratiğe geçirilmesine imkan sağlayacağı ifade edilmektedir.

Bir başka açıdan önceki yapı içerisinde mali bürokraside bilgi toplama ve bunları analiz etmek yerine daha çok mevzuat oluşturmaya odaklanmış biçimsel olmayan bir insan kaynağı ve örgütsel yapının varlığı bir zayıflık olarak ifade edilmiştir.

Bununla birlikte yeni kurumsal düzenlemede Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Hazine ve Maliye Bakanına doğrudan bağlanmış olması vergi denetiminin siyasi baskı olmaksızın özerk bir biçimde uygulanmasını zorlaştırabileceği ve dolayısı ile bu durumun bir zayıflık olarak görülebileceği ifade edilmektedir.

Bir başka dikkat çekilen husus ise söz konusu düzenlemeye kadar uygulanagelen tüm teşkilat bünyesinde icra edilen teftiş ve soruşturmaları yapabilecek bir birimin devletin örgütsel yapısı içerisinde kalmamış olması durumudur.

2019 Yılında Türkiye'de toplanan vergilerin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya oranı ortalama %23,1' dir. Aynı dönemde OECD ülkelerinde bu ortalama %33,8' dir, Bir başka ifade ile Türkiye'de vergi gelirleri OECD ortalamasının altında seyretmektedir. Ortaya çıkan bu tablo ise bize kayıt dışı ekonomi ile mücadele noktasında vergi denetiminin ne denli öneme sahip olduğunu açıkça göstermektedir.

Maliye bürokrasisinde vergi yönetimi veya vergi uygulamasının en önemli unsuru vergi denetimidir. VDK öncesi dört farklı yapının varlığı örgüt içi içsel zayıflık kaynağı olmuş ve etkin denetim gerçekleştirilememiştir.

VDKB' nin kuruluşu ile çok başlılık kaldırılmış, etkinlik, etkililik, verimlilik ve uzmanlığa dayalı bir sistem kurulması yönünde adım atılmıştır. Ancak bu formel yapılanma enformel düzenlemelerle desteklendiğinde anlamlı olacaktır.

Süreç içerisinde güçlü ve zayıf yönleri ortaya koyacak çalışmaların yapılması kurumsallaşma ve kurumsal kimliğin oluşması noktasında önemlidir.

Maliyeci üst kimliği oluşturulmak suretiyle kurum içerisinde yaşanan kimlik sorunu çözüme kavuşturulmalıdır.

Yönetsel mali yapıya ilişkin siyaset ve politikalar ile ilgili analizler yapılarak veri bankası oluşturulmalıdır.

Mali yönetimin, ekonomi yönetiminin maliye siyasetini geliştirmede göreceli öneminin artmasının ön koşulu, formel ve enformel örgütsel yapıda kendini maliye politikalarını üreten, uygulayan ve uygulama sonuçlarını değerlendirerek alternatifler üreten bir örgüt olarak da konumlandırmasıdır.

Siyasi baskıdan uzak özerk bir yapının oluşturulması nemslenmelidir.

Teşkilat içerisinde eksikliği hissedilen işlevsel bir teftiş biriminin ihdası sağlanmalıdır.

Vergi Denetim Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı zerk – yarı özerk statü göz ardı edilmeksizin denetim ve gelir politikalarının oluşturulması bağlamında eş güdüm ve koordinasyonu sağlayacak şekilde üst kurul şeklinde bir yapı aracılığı ile ilişkilendirilmelidirler.

Kayıt dışı ekonominin boyutunun küçültülmesinin kayıt dışılığı ortaya çıkaran nedenlerin ortadan kaldırılmasından geçtiği gerçeği göz ardı edilmemelidir. Kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye geçiş için gereken tüm önlemler alınmalıdır.

Kurumsal değişikliğin kayıt dışı ekonomi üzerinde etkili olduğu dolayısıyla, yapılan kurumsal değişiklik ve düzenlemelerin geliştirilmesine yönelik kurumsal ve akademik çalışmalar yapılması ve aynı zamanda uygulamaya konulan düzenlemelerin kayıt dışı ekonomiye olan yansımalarının llmesine yönelik ampirik çalışmalar yapılarak kurumsallaşmanın ve kayıt dışı ekonominin küçültülerek mali yönetimde etkinliğin sağlanması nemslenmelidir.

Yılların birikimi olan alışkanlıkları ekonomik yapı içerisinde bir anda ortadan kaldırabilmek tabii ki güçtür. Ancak alınacak köklü ve uzun vadeli tedbirlerle sorunun çözümü mümkün olabilir. Böylelikle Türkiye'de sadece vergi sisteminin iyileştirilmesi değil aynı zamanda ülke genelinde gelişmiş ve müreffeh bir ekonomik yapının inşası da sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter. Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, **Maliye Dergisi**, Sayı 147, Eylül-Aralık 2004.

Akar, Yıldırım. **Kara Paranın Aklanması**. SPK Yayını, Ankara, 1997.

Akbıyık, Sedat. **Denetim ve Raporlama**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005.

Akçay, Ersin. “Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları” **Vergi Raporu Makaleler**, Sayı: 211, Nisan 2017.

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**, AİTİA Yayın No: 127, Kalite Matbaası, Ankara 1979.

Aktan, Coşkun Can ve Yay, Serdar. “Organizasyonel Değişimde İki Farklı Kültür: Değişim Kültürü ve Değişime Direnç Kültürü”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 8, Sayı 2, 2016, ISSN: 1309-8039

Altındağ, Mehmet. **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1998.

Altuğ, Figen. **Mali Denetim**, Ezgi Kitapevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa 2000.

Altuğ, Osman. “Kayıt dışı Ekonominin Boyutları “ **Erciyes Üniversitesi. İİBF Dergisi**, Sayı:15, 1999.

Altuğ, Osman. “Kayıt Dışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı”, **Görüş Dergisi**, Sayı:14, Mart 1994.

Altuğ, Osman. **Kayıt dışı Ekonomi**, Cem Ofset, İstanbul, 1994.

Arpacı, A. Ömer. **Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması**, 05.Ekim. 2004. <https://www.alomaliye.com/2004/10/05/vergi-denetimi-ve-gelir-idaresinin-yeniden-yapilanmasi/>

Arpacı, A.Ömer. “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:194, Kasım, 2004.

Aslan, Abdullah. “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 185, Ocak 1997.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetim Uygulamaları**, Alfa Yayınları, 2001.

Ay, Hakan. **Kamu Maliyesi**, KitapAna Yayınevi, İzmir, 2018.

Ay, Hakan. **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, Kanyılmaz Matbaası, 3. Baskı, Mart 2010.

Ay, Hakan ve Tunç Baran. “Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:237, Haziran, 2008.

Aydemir, Şinasi. **Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 1995.

Aydemir, Şinasi. **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, HUD Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 1995.

Aydemir, Şinasi. “Kayıt dışı Ekonomi Üzerine(II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 162, Şubat 1995.

Aydın, M. Bülent. “Kayıt Dışı Ekonomi – Vergi Denetimi – İdari Yapı- 1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 457, Şubat 2006.

Aydın, Selda ve Eren Çaşkurlu. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2013.

Balcı, Fatih. **Kriz Dönemlerinde Uygulanması Gereken Vergi Politikaları, Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Yüğü İlişkisi**, Yeterlik Etüdü, İstanbul, 2003.

Baldemir, Y, Gökalp, Y. ve Avcı, A. (2005). “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin MIMIC Model İle Tahminlemesi” . Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10 (2).

Başpınar, Ahmet. “Türkiye ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı 148, Ocak - Nisan 2005.

Bezirci, Muhammet ve Fehmi Karasioğlu. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 21, 2011.

Bilici, Kerim. **Kayıt dışı Ekonominin Para Ve Sermaye Piyasalarına Etkileri: Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülke Örnekleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Para, Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar Anabilim Dalı, İstanbul 2008.

Can, İsmail, Yunus Şengöz ve Fazıl Aydın. **Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2014.

Can, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004.

Can, İsmail. Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi, **Maliye Dergisi**, Sayı: 53, Eylül-Ekim1981.

Coşkun, Erhan. **Avrupa Birliğinin Vergi Politikası İle Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Denetimi Politikası ve Süreci**, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü, İstanbul 2007.

Çalğan, Erkan ve Menteşe, Erkan. **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:113, 2008.

Çalışkan, Merdan. **Ülkemizde Bağımsız Denetim Mevzuatı ve Güncel Düzenleme Çalışmaları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 2009

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı. **Kayıt Dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı**, Yayın No:116, Ankara 2004.

Çetin, Şadi. “Tam Tasdik”. **Vergi Sorunları Dergisi Aralık Sayısı**, Ankara, 1996.

Çetintaş, Hakan ve Hasan Vergil. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini” **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, 2003.

Çolak, Mustafa. “Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Görüntüsünün İrdelenmesi” **Yaklaşım**, Sayı:103, Temmuz 2001.

Dalak, Güldem. “ Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları “ **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 129, Haziran 1999.

David EA Giles. Modelling the hidden economy and the tax-gap in New Zealand. **Empirical Economics**, 1999, 24.4: 621-640.

Demirdağ, Levent. “Mali Açıdan Vergi İncelemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 17,Kasım-Aralık 1992.

Derdiyok, Türkmen. “Türkiyenin Kayıt dışı ekonomisinin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs, 1993.

Devlet Planlama Teşkilatı. **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Vergi özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

Dickey A David, ve Fuller A. Wayne. “Distribution of the Estimators for Autoregressive Timeseries With a Unit Root” **Journal of the American Statistical Association**, 1979, Cilt: 74, 427–431.

Dinçer, Burcu. **Kayıt Dışı Ekonomi Ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

Doğan, Can ve Tuncay Kapusuzoğlu. “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 283, Mart 2005.

Doğrusöz, A. Bumin. “Aramalı Vergi İncelemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 206, Şubat 2010.

DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2006.

DPT. “Kayıt dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu” DPT yayınları, Ankara- 2001.

Duman, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer, Yayın No:78, Ankara, 2008.

Dünya Bankası. **Türkiye Ülke Ekonomik Raporu**, “Kayıt Dışılık: Nedenler, Sonuçlar, Politikalar” 02 Mart 2010.

E Marcelli, M.Pastor ve P. Joassart, “Estimating the Effect of Informal Economic Activity: Evidence From Los Angeles” **Journal of Economic Issues**, Cilt: 33, Sayı: 3, 1999.

Egeli, Haluk, Dağ, Mehmet. “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi” **Maliye Dergisi**, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012.

Ekici, Mehmet S. “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:228, Aralık 2011.

Enders, Walter ve Paul Jones. “Grain Prices, Oil Prices, and Multiple Smooth Breaks in a VAR”. **Studies on Nonlinear Dynamics and Econometrics**, Vol: 20, No: 4,

Erdem, Tahir. “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Temyiz Ofisinin Konumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 278, Kasım 2011.

Ermiş, Canan. **Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı İktisat,2008.

Erol, Ahmet. “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 208, Nisan 2010.

Eyüpgiller, Sait Saygın. “Vergi İdaresinin Yapılandırılması Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 233, Ocak 2001.

Feige, Edgar L. **Underground Economies, Tax Evasion and Information Distortion**, Cambridge, 1989,

Friedrich Schneider and Dominic H. Enste, “Shadow Economies: Size, Causes and Consequences” **Journal of Economic Literature**, Vol: 38, March, 2000.

Friedrich Schneider, Estimating the Size of the Danish Shadow Economy Using the Currency Demand Approach: An Attempt, **Scandinavian Journal of Economics**, Vol: 88, No: 4, <http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9/references/RePEc-bla-scandj-v-88-y-1986-i-4-p-643-68> , Erişim Tarihi: 05.07.2018

Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No.50, Kasım 2007.

Granger, Clive WJ. “Investigating Causal Relations by Econometric Models and CrossSpectral Methods”, **Econometrica**,2001.

Gümüş, Erhan. “Vergi İncelemesinde Mükellefin Hak ve Ödevleri ile Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm**, Sayı 72, 2005.

Günay, Fehmi. “Vergi İnceleme Görev ve Yetkisi, Bu Yetkinin Kullanımı” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 259, Nisan 2010.

Güredin, Ersin. **Denetim Uygulaması**, İstanbul Üniversitesi Yayını, Yayın No.3084, İstanbul 1983.

Güredin, Ersin. **Denetim**, İstanbul, Beta Yayınları, 2000.

Hacker, R. Scott ve Abdunnasser Hatemi-J, “Tests for Causality Between Integrated Variables Using Asymptotic and Bootstrap Distributions: Theory and Application”. **Applied Economics**, 2006, Vol: 38, No: 13,

Harding, Philip ve Richard Jenkins. **The Myth of the Hidden Economy**, Milton Keynes, PI, Open University Pres, 2001.

Hepaksaz, Engin, Fatih Çevikcan, Ersan Öz. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği” **Vergi Dünyası**, Sayı.354, Ankara, şubat 2011.

İlgın, Yılmaz. Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları, (DPT Uzmanlık Tezi), Yayın No: 2492, Nisan 1999.

İlhan Karayılan ve Doğan Alantar, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, , Sayı: 127, 2003.

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

İşler, Kutay ve Fili Kutluay Tutar. “ Yolsuzlukla Mücadele: Seçilmiş Ülke Örnekleri” **İzmir Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, Haziran 2020.

Johansen, Søren, and Katarina Juselius. **Hypothesis testing for cointegration vectors: With application to the demand for money in Denmark and Finland**, 1988, (No. 88-05).

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Filiz Kİtabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989.

Kaptangil, Kerem. **Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003.

Karadoğan, Uğur. “Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı 347, Temmuz 2001.

Karagöl, Mehmet. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonominin İncelenmesi” **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt. 3, Sayı. 1, 1997.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basımevi, 3. Baskı, Ankara, 2004.

Karaman, Fazıl. “**Ekonomik ve Sosyal Boyutla Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi**”, Yeni Türkiye, Cilt:5, Sayı:27, Mayıs-Haziran 1999.

Karatay, Özcan. **Kayıt Dışı Ekonominin Ülke Ekonomisine Etkileri Ve Toplumsal Maliyeti**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, Temmuz 2009.

Karyağdı, Nazmi. **ABD Vergi İdaresinde Vergi İncelemesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Kasım 2006.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Yayınları, Ankara, Ekim 2003.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basın Yayın, 5.Baskı, Eylül 2004.

Kıldış, Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal – Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri, **Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2,Sayı:2,2000.

Kıldış, Yusuf. “Kayıtdışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri” **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, İzmir, 2000.

Kılınçaslan, Özlem Öztürk. **Kayıt dışı ekonomi ve iktisadi dalgalanmalar: Türkiye örneği**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Teorisi Bilim Dalı (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,) Ankara 2010.

KILJÇ, Ebru. **Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi Ve Mücadele Yöntemleri**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara-2011.

Kırcı, Nükhet. **Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini: Ekonometrik Bir Yaklaşım**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, 2006.

Kırkulak, Berna. “Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:132, Eylül 1999.

Kızılot, Şükrü ve Zuhul Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2008.

Koçberber, Seyit. “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, Sayı 68, **Sayıştay Dergisi**, 2008.

Korkmaz, Esfender. “Kayıt Dışı İstihdam” **TİSK İşveren Dergisi**, Şubat 2001.

Kutbay, Hüseyin. “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi İle Türkiye’deki Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 403, Mart 2015.

Lumsdaine Robin L. ve David H. Papell. Multiple Trend Breaks and The Unit Root Hypothesis. **The Review of Economics and Statistics**, 1997, Vol: 79, No: 2, s. 212-218.

Maki, Daiki. Tests for Cointegration Allowing for an Unknown Number of breaks. **Economic Modelling**, Vol: 29, No: 5, ss. 2011-2015.

Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu ve Türkiye Bankalar Birliği. **Karaparanın Aklanması Suçu İle Mücadele ve Bankaların Yükümlülükleri**, TBB Yayınları, Yayın No:235 Aralık 2003.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları – Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul, 2004, s.49.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**, Yıldız Ofset Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1999.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 2011.

Mavral, Ülker. **Kara Para Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003.

Mızırak, Zekeriya. “Kayıt dışı Ekonomi ve Etkileri” **Akid Bülteni**, Yıl 4, Sayı 10-11-12, 1996-1997.

Nazlıoğlu, Saban ve Alper Görmüş ve Uğur, Soytaş. “Oil prices and monetary policy in emerging markets: structural shifts in causal linkages”. **Emerging Markets Finance and Trade**, Vol: 55, No: 1, s. 105-117.

Organ, İbrahim. **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar Çözüm Önerileri**, Ankara, Gazi Kitapevi, Ocak 2008.

Osman Arıoğlu, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 286, 2005.

Öğünç, Fethi ve Gökhan Yılmaz. “Estimating the Underground Economy in Turkey” The Central Bank of the Republic of Turkey Research Department: Discussion Papers, September 2000.

Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer Yayın No:78, Ankara 2008.

Önder, İzzettin. “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergilendirme”, **İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, No:23-24, Ekim 2000-Mart 2001.

Öner, Erdoğan. **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurul Başkanlığı, 2005/366, Ankara, 2005.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002.

Özçelik, Özer ve Emre Özcan. **Kayıt dışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye Örneği**, Turhan kitabevi, Ankara, 2006.

Özdemir, Hasan S. “Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı” **Vergi Raporu Dergisi**, Ankara, Şubat 2000.

Özdemir, Zekai ve Erol Altunoğlu. “Türkiye’de Vergi Uygulamasında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Uygulanacak Esaslar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 190, Haziran, 1997.

Özden, Kenan. “Gelişmekte Olan Ülkelerde İkili Muhasebe Olgusu: Nedenleri, Sakıncaları ve Aşılması İçin Öneriler”, **Review of Social, Economic & Business Studies**, Cilt: 9, Sayı: 10, 355-388,

Özden, Murat. "Türk Vergi Sisteminde Etkinliğin Sağlanması Açısından Bilgi Toplamanın Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2,1990.

Özsoylu, Ahmet Fazıl. **Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi**, Bağlam Yayıncılık, İstanbul, 1996.

Özşahin, Metin. “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması” **Vergi Dünyası**, Sayı: 70, Haziran 1987.

Özyer, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayını, İstanbul, 2001.

Pekşen, Fatih. “Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi”, **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 9(1), 107-116, Mart 2019.

Pranab, Bardhan. “Corruption and Development: A Review If Issues”, **Journal of Economic Literature**, Vol: 35, 1997, s.1322-1323

Resmi Gazete, 10/07/2018 tarih ve 27990 Sayılı Resmi Gazete, 646 sayılı KHK.

Resmi Gazete, 29.05.1940 Tarih ve 4521 Sayılı.

Resmi Gazete, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**.

Resmi Gazete, 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı.

Resmi Gazete, 10-12.01.1961 tarih 10703-10705 Sayılı

Resmi Gazete, 12.08.1944 Tarih ve 5781 Sayılı.

Resmi Gazete, 14/12/1983 tarih ve 18251 mükerrer sayılı, 178 sayılı K.H.K.

Resmi Gazete, 16/05/2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete, 5345 sayılı yasa.

Resmi Gazete, 30.06.1929 Tarih ve 1229 Sayılı.

Resmi Gazete, 16.05.2005 tarih ve 25817 Sayılı.

Resmi Gazete, 10.07.2011 tarih ve 27990 Sayılı

Resmi Gazete, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

Saraç, Osman. “Vergi İncelemesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 434, Şubat 2005.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın no: 2003-41.

Sarılı, M.Ali. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 9, Mayıs, 2003.

Sarılı, Mustafa Ali. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler” **Bankacılar Dergisi**, Sayı. 41, Haziran 2002.

Savaşan, Fatih. “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi ve Kayıt dışılıkla Mücadelenin Serencamı” SetaAnaliz Sayı 35, Mart 2011.

Savaşan, Fatih. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri, **19.Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, Antalya, 2004.

Saygılıoğlu, Nevzat. Vergi Reformu, **İktisat Dergisi**, Gökhan Matbaacılık, İstanbul, 1991.

Schnaider, Friedrich. **The Size and Development of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force of 22 Transition and 21 OECD Countries: What DO We Really Know?**, in Boyan Belev(e.d.), The Informal Economy in The EU Accession Countries, Center for The Study of Democracy, Sofia, 2003, s.50

Selman, Ferhat. **Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir Mart 2007.

Siverekli, “Esra Demircan. Vergilendirenin Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz-Aralık, 2003

Şapçı, Onur. **“Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi Ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi (1980-2005 Dönemi Analizi)”**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, 2006.

Şeker, H.Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ. Yayın No:436, İstanbul 1994.

Şeker, Sakıp. Kayıt Dışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:25, Ocak 1995.

Şeker, Sakıp. **Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme**, Yaklaşım Yayınları, Sayı: 5, Mayıs 1993.

Şin, Sevil. **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 2005.

Tanzi, Vito. “Uses and Abuses of Estimates of the Underground Economy” **The Economic Journal**, Vol: 109, No: 456, s. 338.

Tanzi, Vito. **The Underground Economy in The United States: Annual Estimates**, IMF, Staff Papers, 1983.

Tanzi, Vito. “Yeraltı Ekonomisi “çev.Mustafa Açıklan, **Maliye Dergisi**, Sayı:70, Temmuz-Ağustos,1984.

Tarı, Recep. **Ekonometri**, Genişletilmiş, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010.

Taymaz, Haydar. **Teftis**, Yargıçoğlu Matbaası, Ankara, 1978.

Tecim, Burak Ali Han. “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilirler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, 2008.

Tedds, Lindsay M. ve David E. A. Giles. "Modelling the Underground Economies in Canada and New Zealand: A Comparative Analysis," **Econometrics Working Papers 0003, Department of Economics**, University of Victoria, 2000.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2009.

TOBB. **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 1992.

TOBB. **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 1996.

Toda, Hiro Y. ve Taku Yamamoto, Taku. Statistical inference in vector autoregressions with possibly integrated processes, **Journal of Econometrics**, Vol: 66, 1995, ss. 225-250.

Tosun, Nurullah. “Avrupa Birliği ve Ülkeleri’nde İçsel ve Dışsal Vergi Denetimi”, **Yayımlanmamış Yeterlilik Etüdü**, İstanbul, Kasım 2000.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2016.

Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2016.

Tuay, Elif ve İnci Güvenç. **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı** Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Ankara, Kasım 2007.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt II**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2006.

Tuncer, Selahattin. "Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına", **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, Haziran 2001.

Türk Dil Kurumu. **Türkçe Sözlük**, 9. Baskı, Ankara 1998.

Türker Masum vd., **Ekonomik ve Sosyal Hayatta Verginin Yeri Vergi İdaresi, Vergide Adalet ve Reform, 2000’li Yıllarda Türkiye Stratejik**, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Vakfı, Ankara, 2009.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. **Konum Raporu: Avrupa’da İç Denetim**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul, Ekim 2005.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul, 2008.

US, Vuslat. **Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği**, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara 2004, Yayın No:2004/17.

Ürel Gürol, “Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması” *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, Şubat 2003.

Ventosa-Santaulària, D. ve Vera-Valdés, José Eduardo. “Granger-Causality in the Presence of Structural Breaks”. **Economics Bulletin**, 2008, Volt: 3, No: 61, s. 1-15

Vergi Usul Kanunu, 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı.

Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı.

Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı.

Vergi Usul Knunu, 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

Vergi Usul Knunu, 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete”de yayımlanan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı.

Yardımcıoğlu, Mahmut. “Denetim Standartlarının Dünya ve Türkiye’de Gelişim Süreci” **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 91, Nisan 2007.

Yazar, Feyyaz ve Keramettin Tezcan. **ABD’de Vergi Denetimi Ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu**, Sayı 305, Ocak 2007.

Yetim, Sedat. **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın no 215, İstanbul 1999.

Yılmaz, Gülay Akgül. “Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı” Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.

Yılmaz, Gülay Akgül. **Kayıt Dışı Ekonomi Ve Çözüm Yolları**, Mart Matbaacılık, İstanbul 2006.

Yılmaz, Gülay Akgül. **Kayıt dışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. Belek,10-14 Mayıs 2004.

Yılmaz, Gülay Akgül. **Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.

Yılmaz, Gülay. “Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye’de Yeraltı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı” **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Özel Sayı** -Prof. Dr. Halil Nadaroğlu’na Armağan, Cilt: XIV, Sayı: 1,1998.

Yurdakul, Ali. **Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa 2013.

Zinsmeister, Karl - Lehrer, Eli. “Tax Damage” **The American Enterprise**, Vol: 14, No: 7, 2003
Oct/Nov,

“Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı(2008-2010)” GİB Strateji
Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, Ankara, Nisan 2009.

04/12/1985 tarih ve 3239 Sayılı Kanun.

24/12/2003 tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve
Kontrol Kanunu.