T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT BİLİM DALI

KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİ VE İKTİSADİ BÜYÜME BAĞLAMINDA VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ

(DOKTORA TEZİ)

Bahadır USTAOĞLU

KOCAELİ 2021

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT BİLİM DALI

KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİ VE İKTİSADİ BÜYÜME BAĞLAMINDA VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ

(DOKTORA TEZİ)

Bahadır USTAOĞLU

Danışman: Prof. Dr. Yusuf BAYRAKTUTAN

KOCAELİ 2021

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT BİLİM DALI

KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİ VE İKTİSADİ BÜYÜME BAĞLAMINDA VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ

(DOKTORA TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Bahadır USTAOĞLU
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 14.07.2021-2021/17

KOCAELİ 2021

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ ..... **İV**
ÖZET ..... **V**
ABSTRACT ..... **Vİ**
TABLO LİSTESİ ..... **Vİİ**
GRAFİK LİSTESİ ..... **Vİİ**
ŞEKİL LİSTESİ ..... **Vİİ**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **Vİİİ**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KAYITDIŞI EKONOMİ ve VERGİ DENETİMİ: KAVRAMSAL ve TEORİK ÇERÇEVE
1.1. KAYITDIŞI EKONOMİ **3**
1.1.1. Kayıtdışı Ekonomi Kavramı 3
1.1.2. Kayıtdışı Ekonominin Unsurları 6
1.1.2.1. Yeraltı İktisadi Faaliyetler (Beyandışı Ekonomi) 7
1.1.2.2. Yasadışı İktisadi Faaliyetler 7
1.1.2.3. Enformel (Gayriresmi) İktisadi Faaliyetler 8
1.1.2.4. Hanehalklarının Kendi Tüketimleri İçin Yaptıkları Faaliyetler 9
1.1.3. Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri 10
1.1.3.1. İktisadi Nedenler 10
1.1.3.1.1. Vergi Yükü 10
1.1.3.1.2. Sosyal Güvenlik Yükü 13
1.1.3.1.3. İşsizlik 14
1.1.3.1.4. Enflasyon 15
1.1.3.1.5. Düşük Milli Gelir ve Gelir Dağılımı Adaletsizliği 17
1.1.3.1.6. Diğer İktisadi Nedenler 18
1.1.3.2. Hukuki Nedenler 18
1.1.3.3. İdari Nedenler 19
1.1.3.4. Siyasi Nedenler 21
1.1.3.5. Sosyal Nedenler 22
1.1.4. Kayıtdışı Ekonominin Özellikleri 25
1.1.5. Kayıtdışı Ekonominin Ölçülmesi 26
1.1.5.1. Kayıtdışı Ekonominin Ölçümünde Doğrudan Yöntemler 26
1.1.5.2. Kayıtdışı Ekonominin Ölçümünde Dolaylı Yöntemler 27
1.1.5.2.1. GSYİH Yaklaşımı 28
1.1.5.2.2. İstihdam Yaklaşımı 28
1.1.5.2.3. Parasal Yaklaşım 29
1.1.5.2.4. Fiziksel Girdi (Elektrik Tüketimi) Yaklaşımı 30
1.1.5.3. Model Yöntemi 31
1.1.6. Kayıtdışı Ekonominin Etkileri 33
1.1.6.1. Kayıtdışı Ekonominin Olumlu Etkileri 33
1.1.6.2. Kayıtdışı Ekonominin Olumsuz Etkileri 35
1.2. VERGİ ve VERGİ DENETİMİ **37**
1.2.1. Vergi Kavramı 38

1.2.2. Maliye Teorisi Bağlamında Vergi 39
1.2.2.1. Fayda Teorisi 39
1.2.2.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı 41
1.2.3. Vergilendirme İlkeleri 43
1.2.4. Vergi Denetimi 45
1.2.5. Denetim Standartları 46
1.2.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 46
1.2.5.2. Uluslararası Denetim Standartları 47
1.2.6. Vergi Denetiminin Özellikleri 48
1.2.7. Vergi Denetiminin Amaç ve İşlevleri 49
1.2.7.1. Vergi Denetiminin Amaçları 49
1.2.7.1.1. İktisadi Amaç 49
1.2.7.1.2. Hukuki Amaç 50
1.2.7.1.3. Sosyal Amaç 50
1.2.7.2. Vergi Denetiminin İşlevleri 51
1.2.8. Vergi Denetiminde Temel İlkeler 52
1.3. KAYITDIŞI EKONOMİ-VERGİ DENETİMİ İLİŞKİSİ 53

İKİNCİ BÖLÜM

2. DÜNYADA ve TÜRKİYE'DE KAYITDIŞI EKONOMİ
2.1. DÜNYADA KAYITDIŞI EKONOMİ 56
2.1.1. ABD 59
2.1.2. Almanya 60
2.1.3. İsviçre 62
2.1.4. Rusya 63
2.1.5. Çin 64
2.1.6. Romanya 65
2.1.7. Bolivya 66
2.1.8. Zimbabve 68
2.2. TÜRKİYE'DE KAYITDIŞI EKONOMİ, NEDENLERİ ve POLİTİKALAR 69
2.2.1. Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi 69
2.2.2. Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri 72
2.2.2.1. İktisadi Nedenler 72
2.2.2.1.1. Vergi Yükü 72
2.2.2.1.2. İşsizlik, Enflasyon ve Diğer İktisadi Nedenler 73
2.2.2.2. Hukuki Nedenler 75
2.2.2.3. İdari Nedenler 76
2.2.2.4. Siyasi Nedenler 77
2.2.2.5. Sosyal Nedenler 77
2.2.3. Türkiye'de Vergi Denetimi 77
2.2.3.1. Tarihsel Süreçte Vergi Denetiminde Rol Alan Birimler 77
2.2.3.2. Vergi Denetiminde Rol Alan İdareler 78
2.2.3.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 79
2.2.3.2.2. Vergi Denetim Kurulu (VDK) 79
2.2.3.3. Vergi Denetimi Yöntemleri 80
2.2.3.3.1. Yoklama 80
2.2.3.3.2. Vergi İncelemesi 81

2.2.3.3.3. Arama 81
2.2.3.3.4. Bilgi Toplama 82
2.2.3.4. Vergi Denetimine İlişkin Göstergeler 82
2.2.3.4.1. İnceleme Oranları 82
2.2.3.4.2. Denetim Sonuçları 84
2.2.3.4.3. Kadro Bilgileri 86
2.2.3.4.4. Vergi Tahsilatına İlişkin Bilgiler 88
2.2.4. Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Uygulanan Politikalar 89
2.2.4.1. 1990 Öncesi Türk Vergi Sistemi 90
2.2.4.2. 1990 Sonrası Türk Vergi Sistemi 90
2.2.4.3. Kalkınma Planlarında Kayıtdışı Ekonomi 94
2.2.4.4. Orta Vadeli Programlarda Kayıtdışı Ekonomi 98

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DENETİM, KAYITDIŞILIK VE İKTİSADİ BÜYÜME İLİŞKİSİ
3.1. EKONOMETRİK YÖNTEM 103
3.1.1. Zaman Serisi Analizinde Kullanılan Yöntemler 104
3.1.1.1. Birim Kök Testi 104
3.1.1.2. En Küçük Kareler Yöntemi 105
3.1.2. Panel Analizinde Kullanılan Yöntemler 105
3.1.2.1. Yatay Kesit Bağımlılığının Test Edilmesi 106
3.1.2.2. Homojenlik Testi 108
3.1.2.3. Panel Birim Kök Testi 108
3.1.2.4. Panel Eşbütünleşme Testi 109
3.2. ZAMAN SERİSİ ANALİZİ 109
3.2.1. Literatür 109
3.2.2. Model, Değişkenler ve Veri Seti 110
3.2.2.1. Model 110
3.2.2.2. Değişkenler ve Veri Seti 111
3.2.3. Analiz, Bulgular ve Yorumu 111
3.2.4. Bulguların İktisadi Yorumu 112
3.3. PANEL ANALİZİ 113
3.3.1. Literatür 113
3.3.2. Model, Değişkenler ve Veri Seti 117
3.3.2.1. Model 117
3.3.2. Değişkenler ve Veri Seti 118
3.3.3. Analiz, Bulgular ve Yorumu 118
3.3.3.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Test Bulguları 118
3.3.3.2. Homojenlik Testi Sonuçları 119
3.3.3.3. Panel Birim Kök Testi Sonuçları 119
3.3.3.4. Panel Eşbütünleşme Testi Sonuçları 120
3.3.3.5. AMG Regresyon Tahmini Sonuçları 121
3.3.4. Bulguların İktisadi Yorumu 124
SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME 125
KAYNAKÇA 128
ÖZGEÇMİŞ 144

ÖNSÖZ

Maliye bürokrasisinde uzun süredir görev yapan bir doktora adayı olarak Türkiye'de denetimin kayıtdışılığa ve seçilmiş ülkelerde, kayıtdışılığın iktisadi büyümeye etkisini araştırmayı amaçlayan bu çalışmanın konu seçiminden sonuç yazımına kadar ortaya çıkmasında büyük katkıları olan, satır satır okuyup düzeltmelerde bulunan değerli danışman hocam Prof. Dr. Yusuf Bayraktutan'a sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunuyorum.

Tez izleme komitesi üyeliğinin yanında, tez izleme sürecinde manevi desteğini esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Ayhan Orhan'a ve yapıcı önerileriyle katkı sağlayan Doç. Dr. Ferhat Pehlivanoğlu'na teşekkür ederim.

Eğitimim için gerekli olanakları sunarak bugünlere ulaşmamı sağlayan anneme, merhum babama, yeterince zaman ayıramadığım eşime, kızlarım Beren ve Selen'e teşekkür ederim.

Bahadır Ustaoğlu
Kocaeli, Mayıs 2021

ÖZET

Tanımı, ölçümü, nedenleri ve sonuçları açısından özellikle 1970'lerden itibaren yoğun olarak tartışılan kayıtdışı ekonomi (KDE), kamu harcamalarının finansmanı bağlamında gelir kaybına; firmalar arasında rekabet koşullarında bozulma ve çalışanlar için uzun dönemde refah kaybına yol açmaktadır. Artan kamu finansman ihtiyacı dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarını önleme konusunda, vergi denetimi ve vergi denetiminin etkinliği her geçen gün daha önemli hale gelmektedir.

Literatürde genel kanı, vergi denetiminin kayıtdışı ekonomi, kayıtdışı ekonominin de iktisadi büyüme üzerinde negatif etkisinin olduğu biçimindedir. Türkiye için 1991-2017 dönemi verileriyle vergi denetiminin kayıtdışılığa etkisini EKK yöntemiyle; seçilmiş 22 ülke için 1991-2017 dönemi verileriyle kayıtdışı ekonominin iktisadi büyümeye etkisini panel veri yöntemi ile analiz eden bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. KDE'nin tanımı, nedenleri, ölçme yöntemleri ve etkileri üzerinde durulduktan sonra, dünyada ve Türkiye'de kayıtdışılık ele alınmış ve ilgili literatür özetlendikten sonra model ve bulgulara dayalı değerlendirmeler sunulmuştur. Teorik beklentiye uygun olarak denetim ve kayıtdışılık; kayıtdışılık ve iktisadi büyüme arasında negatif ilişki tespit edilmiş ve bulgulara dayalı politika önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kayıtdışı ekonomi, vergi denetimi, iktisadi büyüme

ABSTRACT

The informal economy, which has been intensively discussed especially since the 1970s in terms of its definition, measurement, grounds and consequences, causes loss of income in the context of financing public expenditures, deterioration in competition circumstances among companies, and loss of welfare for employees in the long term. Due to the increasing need for public financing, tax audit and its efficiency has gained more and more importance in preventing tax losses and evasions.

The general expectation in the related literature is that tax audit has a negative correlation with the informal economy, and the informal economy has a negative relationship with economic growth. This study, which analyzes the effect of tax audit on informality in Turkey using OLS (Ordinary Least Squares) method with the data of 1991-2017 period, and the effect of informal economy on economic growth for selected 22 countries by panel data method and with the data fort he period of 1991-2017, consists of three parts. After focusing on the definition, reasons, measurement methods and effects of informality, the case in the world and Turkey has been discussed, and after the relevant literature is summarized, evaluations based on the model and findings are presented. In accordance with the theoretical expectation, a negative relationship between tax audit and informality, and between informality and economic growth was determined, and policy proposals were made based on the findings.

Key Words: Informal economy, tax audit, economic growth

TABLO LİSTESİ

Tablo-1: Kayıtdışı İktisadi Faaliyetlerin Sınıflandırılması 6
Tablo-2: Başlıca Vergi Yükü Hesaplamaları 11
Tablo-3: Kayıtdışı Ekonomiyi Ölçüm Yöntemleri 26
Tablo-4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 47
Tablo-5: Seçilmiş Ülkelerde Kayıtdışı Ekonomi (1991-2017 Dönemi-% GSYİH) 58
Tablo-6: ABD'nin Genel İktisadi Görünümü 59
Tablo-7: Almanya'nın Genel İktisadi Görünümü 61
Tablo-8: İsviçre'nin Genel İktisadi Görünümü 63
Tablo-9: Rusya'nın Genel İktisadi Görünümü 64
Tablo-10: Çin'in Genel İktisadi Görünümü 65
Tablo-11: Romanya'nın Genel İktisadi Görünümü 66
Tablo-12: Bolivya'nın Genel İktisadi Görünümü 67
Tablo-13: Zimbabve'nin Genel İktisadi Görünümü 68
Tablo-14: Çeşitli Çalışmalara Göre Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi 70
Tablo-15: Türkiye'de Kayıtdışı İstihdam Oranı (%) 71
Tablo-16: Türkiye'de Temel İktisadi Göstergeler 74
Tablo-17: İnceleme Oranları (1991-2019) 83
Tablo-18: Matrah Farkı, Tarhı İstenen Vergi ve Kesilmesi Önerilen Vergi Cezaları 85
Tablo-19: Yaygın Yoğun Denetim Faaliyet Bilgileri 85
Tablo-20: Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı 87
Tablo-21: Seçilmiş Ülkelerin Vergi İdaresinde Denetim Personeli Oranı (%) 88
Tablo-22: PP Birim Kök Testi Sonuçları 111
Tablo-23: EKK Tahmin Sonuçları 112
Tablo-24: Ampirik Literatür Özeti 114
Tablo-25: Değişkenler ve Veri Kaynakları 118
Tablo-26: Yatay Kesit Bağımlılığı Testi Sonuçları 118
Tablo-27: Homojenlik Testi Sonuçları 119
Tablo-28: CIPS Panel Birim Kök Test Sonuçları 120
Tablo-29: Durbin Hausman Panel Eşbütünleşme Testi Sonuçları 121
Tablo-30: AMG Uzun Dönem Katsayı Tahmin Sonuçları 122

GRAFİK LİSTESİ

Grafik-1: Vergi Geliri-Vergi Oranı İlişkisi (Laffer Eğrisi) 35
Grafik-2: Türkiye ve OECD Ortalama Vergi Yükü (1990-2019, % GSYİH) 73
Grafik-3: GİB Kadro Bilgileri 86
Grafik-4: VDK Kadro Bilgileri 87
Grafik-5: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama 89
Grafik-6: Tahsilat/Tahakkuk Oranı 89

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil-1: Kayıtdışı Ekonominin Oluşumu 32
Şekil-2: Vergilerin Sınıflandırılması 38

KISALTMALAR LİSTESİ

A.B.D.:	Amerika Birleşik Devletleri
AB:	Avrupa Birliği
AEP:	Acil Eylem Planında
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü)
ADF:	Augmented Dickey-Fuller Unit Root Test (Genişletilmiş Dickey-Fuller Birim Kök Testi)
AMG:	Augmented Mean Group (Güçlendirilmiş Ortalama Grup Etkisi)
ARDL:	Autoregressive Distributed Lag (Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif Model)
CEC:	Commission of the European Communities
Çev.:	Çeviren
ÇSGB:	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
DENOR:	Denetim Oranı
DPT:	Devlet Planlama Teşkilatı
DYMIMIC:	Dynamic Multiple Indicators and Multiple Causes (Dinamik Çoklu Gösterge ve Çoklu Neden Yaklaşımı)
DYY:	Doğrudan Yabancı Yatırım
EC:	European Commission (Avrupa Komisyonu)
Ed.:	Editör
EKK:	En Küçük Kareler Yöntemi
ENF:	Enflasyon
GEGP:	Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı
GİB:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GKGDS:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GOÜ:	Gelişmekte Olan Ülkeler
GSMH:	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH:	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GÜ:	Gelişmiş Ülkeler
HMB:	Hazine ve Maliye Bakanlığı
HUD:	Hesap Uzmanları Derneği
IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu-UDGSK)
IFAC:	International Federation of Automatic Control (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-UMF)
ILO:	International Labour Organization (Uluslararası Çalışma Örgütü)
IMF:	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
İŞKUR:	Türkiye İş Kurumu
İZ:	İşşizlik
KADİM:	Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele
KB:	Kalkınma Bakanlığı
KBG:	Kişi Başı Gelir
KDE:	Kayıtdışı Ekonomi
KH:	Kamu Harcamaları
KHK:	Kanun Hükmünde Kararname
LISREL:	Linear Interdependent Structural Relationship

LPG:	Liquified Petroleum Gas (Sıvılaştırılmış Petrol Gazı)
MB:	Maliye Bakanlığı
MIMIC:	Multiple Indicators and Multiple Causes (Çoklu Gösterge ve Çoklu Neden Yaklaşımı)
NDY:	Net Doğrudan Yabancı Yatırım Girişi
OECD:	Organization for Economic Co-operation and Development (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
Ort.:	Ortalama
OVP:	Orta Vadeli Program
RG:	Resmi Gazete
SAGP:	Satın Alma Gücü Paritesi
SBB:	Strateji ve Bütçe Başkanlığı
SGK:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM:	Serbest muhasebeci - Mali Müşavir
TCMB:	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TL:	Türk Lirası
TÜFE:	Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK:	Türkiye İstatistik Kurumu
UDS:	Uluslararası Denetim Standartları
UMF:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
UDGSK:	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
UN:	United Nations (Birleşmiş Milletler)
vb.:	ve benzeri
VDK:	Vergi Denetim Kurulu
VUK:	Vergi Usul Kanunu
WB:	World Bank (Dünya Bankası)
YKB:	Yatay Kesit Bağımlılığı

GİRİŞ

Ulus devletlerin ortaya çıkması ve sosyal devlet anlayışının gelişmesi kamu gelir ihtiyacının artmasına yol açmıştır. Başlangıçta ayni ve bedeni hizmet olarak ve hediye amaçlı sunulan vergi, zamanla yasal dayanağı olan, cebri, doğrudan karşılığı olmayan ve nakdi ödeme ile gerçekleşen kamu ödevine dönüşmüştür. Devletin başlıca finansman kaynağı, maliye politikası aracı ve bireysel/kurumsal harcanabilir geliri belirleyen unsur olarak vergilerin iktisadi faaliyetler üzerinde belirgin etkileri olmaktadır. Birey ve kurumlar harcanabilir gelirlerinde azalışa yol açan vergilere temkinli yaklaşarak, gerçek gelirlerini gizleme yolunu seçebilmektedirler.

1970'li yıllardan itibaren hem gelişmekte hem de gelişmiş ülkelerin dikkat çektiği sorunlardan birisi olan kayıtdışılık, tanımlanması, nedenleri, ölçülmesinde ve hatta etkileri konusunda dahi farklı yorumlar yapılmaktadır. Genel olarak devletin düzenlemeleri, vergileme veya gözleminden tamamen ya da kısmen gizlenen iktisadi faaliyetleri ifade eden kayıtdışı faaliyetler, her geçen gün farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Kayıtdışılığı tanımlamada yaşanan zorluk, bu tür faaliyetlerin boyutunun tespit edilmesi aşamasında da yaşanmaktadır. Bu konuda doğrudan, dolaylı ve model yöntemi olmak üzere üç farklı yöntem ön plana çıkmaktadır.

Kayıtdışılık hakkında olumsuz etkiler ön plana çıkmakla birlikte sınırlı da olsa olumlu etkileri bulunmaktadır. Özellikle bebek sanayi argümanında olduğu gibi düşük gelirli kesimin korunmasında ve kriz döneminde olumlu yanları ön plana çıkmaktadır. Kar ve refahını artırmanın peşinde olan mükellefler gelirlerini gizleme yolunu tercih edebilmektedir. Bu durum kamu gelirinin azalmasına ve kamu hizmetlerinde nitelik ve niceliğin düşmesine yol açmaktadır. Diğer taraftan, kaynakların etkin kullanımı ve rekabetçilik bozulmaktadır.

Beyan esasına dayanan çağdaş vergi sisteminde, toplumsal faydadan ziyade bireysel fayda ön plana çıkabilmekte ve kayıtdışılık artabilmektedir. Kayıtdışılığın önüne geçebilmek için devletin başlıca politika aracı denetimlerdir. Vergi denetimin başarısı ise, çok yönlü ve sistemli kurumsal örgütlenmeyi gerektirmektedir. Nitekim gelişmiş ülkelerin denetim kapasitesi gelişmekte olan ülkeler ile kıyaslandığında daha

fazladır. Bu da söz konusu ülkelerde kayıtdışılık düzeyinin daha düşük olmasına; yani iktisadi faaliyetlerin kayıt altında kalmasına katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmanın iki temel amacı bulunmaktadır. Birincisi, vergi denetimin kayıtdışılığa; ikincisi, kayıtdışılığın iktisadi büyümeye olan etkisinin incelenmesidir. Denetimin kayıtdışılığa etkisi incelenirken, denetim göstergesi olarak vergi inceleme oranları -düzenlenen rapor sayılarının toplam vergi mükellefine oranı- verisinden yararlanılmıştır. Veri kısıtı nedeniyle çalışma 1991-2017 dönemi ile sınırlanmıştır. Kayıtdışılığın, iktisadi büyüme ile olan ilişkisi incelenirken, büyüme üzerinde etki eden, enflasyon, kamu harcamaları, işsizlik ve net doğrudan yabancı yatırım girişi göstergeleri de analize dahil edilmiştir. Gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler olmak üzere toplam 22 ülkenin 1991-2017 dönemi verileri ile yapılan panel araştırması, literatürdeki örneklerine göre ülke bazlı sonuç içermesi bakımından ön plana çıkmaktadır.

Kavramsal ve teorik çerçeveye ayrılan birinci bölümde öncelikle kayıtdışı ekonomi, kayıtdışı ekonominin unsurları, nedenleri, ölçülmesi, özellikleri ve etkileri ele alınmıştır. Daha sonra vergi kavramı, maliye teorisi bağlamında vergi, vergilendirme ilkeleri, vergi denetimi, denetim standartları, vergi denetiminin özellikleri, vergi denetiminin amaç ve işlevleri açıklanmış, son olarak da denetim - kayıtdışı ekonomi ilişkisi tartışılmıştır.

Dünyada ve Türkiye'de kayıtdışılığın değerlendirildiği ikinci bölümde, seçilmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin seyri incelenmiştir. Ayrıca Türkiye'de kayıtdışılığın nedenleri, kayıtdışılığı önlemek için yapılan çalışmalar, uygulanan politikalar ve vergi denetiminin tarihsel süreci ele alınmıştır.

Türkiye bağlamında vergi denetiminin kayıtdışılığa, seçilmiş ülkeler bağlamında ise, kayıtdışılığın iktisadi büyümeye etkisinin ele alındığı üçüncü ve son bölümde, konuya dair daha önce yapılan ampirik çalışmalara ilişkin literatür özetlenerek kullanılan ekonometrik yöntem, veri seti, model ve değişkenler tanıtılmış; ekonometrik analiz bulguları ve bunların iktisadi yorumu yapılmıştır. Çalışma, genel değerlendirme ve politika önerileriyle sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KAYITDIŞI EKONOMİ ve VERGİ DENETİMİ: KAVRAMSAL ve TEORİK ÇERÇEVE

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanı ve bireysel/kurumsal gelirin harcanabilir kısmının belirlenmesi yoluyla iktisadi büyüme performansını etkileyen unsurların başında gelmektedir. Ancak, bazı mükellefler çeşitli nedenlerle vergi vermemek ya da daha az vergi vermek için gelirlerinin bir kısmını veya tamamını gizleme eğilimindedirler. Beyan usulüne dayanan çağdaş vergi sistemleri, verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayarak, vergilendirmede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde anahtar rol üstlenmekte; ancak yeterli ve etkili bir denetim mekanizmasıyla desteklenmediği durumda kayıtdışı ekonominin (KDE) ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. 1970'lerin sonlarından itibaren hem gelişmekte olan (GOÜ) hem de gelişmiş ülkelerin (GÜ) başlıca sorunlarından biri olan KDE, oldukça karmaşık ve çok yönlü bir olgudur. Bu bölümde, KDE kavramı, nedenleri, ölçülmesi ve etkileri ele alındıktan sonra, vergi- vergi denetimi kavramları, vergi denetiminin amaçları, işlevleri ve özellikleri üzerinde durulmaktadır.

1.1. KAYITDIŞI EKONOMİ

Gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi gelişmiş ülkelerin de sorunu olan KDE, kamu gelirlerinin potansiyelin altında kalmasına neden olmaktadır. Kamu finansman dengesinde meydana getirdiği olumsuzluğun yanı sıra yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler aleyhine de haksız bir rekabet ortamı oluşturmaktadır. Gerek iktisadi faaliyetlerin çeşitliliği gerekse veri toplamadaki zorluklar, KDE'nin tanımlanmasında ve ölçülmesinde farklı yaklaşımları beraberinde getirmekte; özellikle denetim mekanizmasının yeterince gelişmemiş olduğu ülkelerde, KDE önemli boyutlara ulaşabilmektedir.

1.1.1. Kayıtdışı Ekonomi Kavramı

KDE kavramı ilk olarak Hart (1970, 1973) tarafından GOÜ'ler için, şehirlerdeki resmi/kayıtlı emek piyasasından ayrı olarak çalışan işgücünü tanımlamak üzere kullanılmıştır. Gerxhani'nin (2004: 269) saptamasına göre, Kenya'daki istihdam

konusunu ele alan ve kayıtdışılıkla ilgili modern yaklaşımlara öncülük eden ILO (1972), kayıtdışılığı hükümet düzenlemelerinden ve vergilerden kaçınma olarak değerlendirmiştir.

KDE, devletin düzenlemeleri, vergileme veya gözleminden tamamen ya da kısmen gizlenen iktisadi faaliyetleri ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirleri kapsamaktadır (Feige, 1989: 1). Birey ve kurumlar, KDE kapsamındaki faaliyetlerin kaydını tutmamakta ve belgelendirmemektedir. Bu yüzden bu tür faaliyetler, yetkili kamu otoritelerince normal kurallar çerçevesinde kontrol edilememekte ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınamamaktadır.

Kavramlaştırma ve tanım, araştırmacının önceliklerine göre değişiklik göstermektedir. KDE yerine, kara piyasa, örtülü, gizli, gölge, enformel (gayriresmi), düzensiz, ikincil, ikili, gri, paralel, yeraltı, faturasız, kayıp, nakit, görünmez, gözlen(e)meyen, marjinal, alacakaranlık, ay ışığı, düzensiz, alternatif ve vergisiz ekonomi gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Eck, 1985: 3). Vurgulanmak istenen "gizlilik" ise, "yeraltı", "gizli", "gözlen(e)meyen", "kara" veya "alacakaranlık" ekonomi; "yasadışılık" ise, "kara", "gri" veya "yasadışı" ekonomi; devletin bilgisi dışında olma ise, "enformel" veya "kayıtdışı" ekonomi; faaliyetin göreli olarak önemsiz oluşu ise, "marjinal" ve "ikincil" ekonomi kavramları tercih edilmektedir (Gümüş, 2000: 65).

İstihdam ve işgücü piyasaları bağlamında kayıtdışılık, sosyal güvenlik ve emeklilik zorunlu katkı paylarının ödenmediği; çalışan kişilerin eksik beyan edildiği veya beyan edilmediği durumları ifade etmektedir (Andrews, et. al., 2011: 7-8). ILO (2002: 53), KDE ile ilgili çalışmalarında çalışan bireyleri esas almakta; çalışanların sosyal güvenlik, ücret, hastalık izinleri gibi çalışma haklarının ve istihdamın mevzuat dahilinde yürütülüp yürütülmediğine odaklanmaktadır. Sosyal güvenlik yükünün yüksek ve düzenlemelerin karışık olduğu durumlarda kayıtdışı istihdamın görülme olasılığı artmaktadır. Kayıtdışı istihdam, merdiven altı işletmelerde, serbest meslek ve ev içinde yapılan faaliyetlerde daha fazla görülmektedir (Otobe, 2017: 6-7). İktisadi faaliyetlerin çeşitlenmesi, iş koşullarının değişmesi ve mevzuatın güncellenmesi gibi durumlar, farklı kayıtdışı çalışma alanları ortaya çıkartmaktadır.

Belirli bir dönemde üretilen nihai mal ve hizmetlerin piyasa değeri toplamı olan gayri safi milli hasıla (GSMH), gelir, üretim ve harcama yöntemlerine göre hesaplanmaktadır. Fakat fiilen gerçekleşen ve tanım olarak GSMH hesapları içinde olmasına rağmen bilinen hesaplama yöntemlerine göre tahmin edilemeyen gelir yaratıcı iktisadi faaliyetler, GSMH bağlamında KDE'yi ifade etmektedir (McCrohan, and Smith, 1986: 49). Birey ya da kurumlar, gelir elde etmelerine rağmen, kayda konu olması gereken iktisadi faaliyetlerini gizleyebilmektedir. İşletmelerin satışlarını mevzuata uygun beyan etmemesi, işçilerin ücretlerinin bildirilmemesi ya da düşük bildirilmesi GSMH'ın doğru hesaplanmamasına yol açmaktadır.

KDE'de daha çok vergi boyutu gündeme gelmekte; yasalarla yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, belgelendirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi üzerinde durulmaktadır. Vergi açısından kayıtdışılıkta, bilinçli olarak kayıtdışı kalan işlemler ve bu işlemler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçağı esas alınmaktadır. İktisadi faaliyetlerin bir kısmı veya tamamı mükellefin iradesi ile yükümlülüklerden kaçmak amacıyla kayıtdışında bırakılmaktadır. Bazı faaliyetler ise, yasa gereği kayıtdışında, dolayısıyla vergi dışında kalmaktadır. Bu doğrultuda vergi kayıp ve kaçağına sebep olan kayıtdışılığı iki başlık altında incelemek mümkündür (DPT, 2001: 31-33; Savaşan, 2011: 7):

i. Mevzuatın neden olduğu kayıtdışılık: Muafiyet ve istisnaların yol açtığı kayıtdışılık, vergiden kaçınma olarak da adlandırılmaktadır. Her ülke mevzuatına göre değişiklik göstermektedir. Bir ülkede muaf veya istisna bırakılan iktisadi faaliyet başka bir ülkede vergilendirilmiş olabilmektedir. İstisna tutulan iktisadi faaliyetin ya da muaf tutulan kişi veya kurumların vergi mevzuatında açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin esnaf ve diplomat muaflığı, serbest meslek kazanç istisnası, ar-ge istisnası Türkiye'de mevzuatın neden olduğu kayıtdışılığa neden olan faaliyetler arasında yer almaktadır.

ii. Vergi vermemek veya daha az vergi vermek amacıyla oluşan kayıtdışılık: Kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde birtakım iktisadi faaliyetler iradi olarak kayıtdışı bırakılmaktadır. Bu durum ise, vergi kaçakçılığını ve vergi ziyaını işaret etmektedir. Vergi açısından kayıtdışı iktisadi faaliyetleri görünürde vergi mükellefi

olan veya hiç mükellefiyet kaydı bulunmayan birey veya kurumlar yürütmektedir. Kayıtdışılığa yönelik çalışma yapan araştırmacıların üzerinde daha fazla yoğunlaştığı ve iktisat politikalarını olumsuz etkileyen kısmı bu tür faaliyetler oluşturmaktadır.

1.1.2. Kayıtdışı Ekonominin Unsurları

İktisadi yapı ve işleyişin gelişimine bağlı olarak kayıtdışı faaliyetler de çeşitlenmektedir. KDE içinde yasal alandan yasadışı alana kadar geniş kapsamda, birbirinden farklı özellikte çeşitli faaliyetler yer almaktadır. Bunlardan bir kısmı parasal işlemlerden oluşurken, bir kısmı parasal olmayan işlemler şeklindedir. Söz konusu faaliyetlerin aralarında içsel ilişkinin de bulunması sebebiyle kesin çizgilerle birbirinden ayırmak mümkün olmasa da, ortak özelliklerinden hareketle bu faaliyetlerin yer aldığı ekonomi kesimleri farklı çalışmalarda değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır (Yılmaz, 2004: 17). Tablo-1'de görüldüğü üzere, kayıtdışılık, yasal ve yasal olmayan; parasal ve parasal olmayan faaliyetler ayrımı yapılarak incelenmektedir.

Tablo-1: Kayıtdışı İktisadi Faaliyetlerin Sınıflandırılması

	Parasal İşlemler		Parasal Olmayan İşlemler	
Yasadışı Faaliyetler	Çalıntı eşya ticareti, uyuşturucu üretimi ve satışı, kumar, kaçakçılık ve dolandırıcılık		Uyuşturucu, çalıntı eşya, kaçak mal takası, şahsi kullanım için uyuşturucu üretimi, şahsi kullanım için hırsızlık	
Yasal Faaliyetler	Yasal mal ve hizmetler ile ilgili olarak sağlanan ve bildirimi yapılmayan, ücret, maaş ve varlık edinimi (Vergi kaçırma)	Çalışanların sayısını düşürme ve ücret dışı haklar (Vergiden kaçınma)	Yasal mal ve hizmet takası (Vergi kaçırma)	Kendi için veya başkasına yardım amacıyla üretim (Vergiden kaçınma)

Kaynak: Mirus, and Smith, 1997: 5.

Bu çalışmada kayıtdışılık, OECD (2002: 3) yaklaşımı çerçevesinde; yeraltı, yasadışı, enformel sektör ve hanehalklarının kendi tüketimleri için yaptıkları faaliyetler (otokonsümasyon) şeklinde dört başlık altında ele alınacaktır.

1.1.2.1. Yeraltı İktisadi Faaliyetler (Beyandışı Ekonomi)

Faaliyetlerini yasal olarak sürdürmelerine ve yetkili kamu otoritelerinde kayıtlı olmalarına rağmen birey ve kurumlar bazı iktisadi faaliyetleri vergilerden; sosyal güvenlik katkılarından; kanunla belirlenmiş asgari ücret, güvenlik standartları vb yasal düzenlemelerden; istatistik amaçlı anketlerin ve idari formların doldurulması gibi işlemlerden kaçınmak amacıyla kamu otoritelerinden gizlemektedir (EC, et. al., 2009: 100). Eksik beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen gelirleri ifade eden beyandışı ekonomi, dar anlamda sadece gelirleri dikkate almakta; serveti göz ardı etmektedir. Dar anlamda beyandışı ekonomi içinde kalan faaliyetler hukuki ve iktisadi anlamda vergi kaybı yaratmakta; vergi kaçırmayı ifade etmekte ve suç niteliği taşımaktadır (Yılmaz, 2006: 28-29). Geniş anlamda değerlendirildiğinde ise, beyandışı ekonomi, istisna ve muafiyet nedeniyle beyan edilmeyen gelirler ile vergi kanunlarına göre beyanı gereken tüm iktisadi faaliyetleri kapsamaktadır. Faturasız mal ve hizmet almak/satmak, faturalı satışlarda tutarı düşük göstermek, haksız yere vergi iadesi almak, istisna ve muafiyet hakkı bulunmadığı halde varmış gibi işlem yapmak kayıtdışılığa yol açan davranışlardandır.

1.1.2.2. Yasadışı İktisadi Faaliyetler

EC, OECD, UN, IMF ve WB tarafından hazırlanan "ulusal hesaplar sisteminde" yasadışı faaliyetler; satışı, dağıtımı veya sahip olunması kanunen yasaklanmış mal ve hizmetlerin üretimi ve yetkili olmayan üreticiler tarafından gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler (lisanssız üretim yapılması) olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır (EC, et. al., 2009: 100). Yasadışı faaliyetlerin ana özelliği, yasalar tarafından yasaklanmış ve karşılığının ceza olarak belirtilmiş olmasıdır. Uyuşturucu üretimi ve ticareti, silah kaçakçılığı, insan ticareti, yolsuzluk, kaçakçılık, tefecilik, çalınmış malların ticaretini yapmak vb bu kapsamda değerlendirilmektedir (OECD, 2002: 38). Yasadışı faaliyetler, kalkınma sürecini kolaylaştıracak iktisadi kurumların istikrarını ve sorumluluğunu olumsuz etkilemek gibi ciddi sorunlara neden olmaktadır (Feige, 1990: 7). Uyuşturucu ticareti ve kumar örneklerinde olduğu gibi yasallık veya yasadışılık ülkeye ve zamana göre değişmektedir.

Yasadışı iktisadi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin tamamen yasal yollarla harcanması ya da yasadışı mal ve hizmetlere yapılan harcamaların tamamen yasal yollarla elde edilen gelirler kullanılarak yapılması mümkündür. Bu durumda yasadışı işlemleri kaydetmedeki yetersizlik, mali ve ticari hesaplarda hatalara yol açabilmektedir. 1993 yılı Ulusal Hesaplar Sistemi yayınlanıncaya kadar yasadışı faaliyetler milli gelir hesapları dışında tutulmuştur (CEC, et. al., 1993: 91). Milli gelir hesaplamalarında daha önce piyasada ve piyasa dışında oluşan yasal kayıtlı gelir toplamı dikkate alınırken, yeni sistem ile yasadışı faaliyetlerin de milli gelir hesaplamalarına katılması gerektiği belirtilmiştir (EC, et. al., 2009: 48). Fakat, yasadışı faaliyetlerin milli gelir hesaplamalarına dahil edilmesi önerilirken sadece alıcı ile satıcının karşılıklı rızasını içeren işlemler bu kapsamda değerlendirilmiştir. Örneğin uyuşturucu maddelerin ve çalınmış malların ticareti gibi işlemler karşılıklı rıza içerdiğinden milli gelir hesaplamalarına dahil edilmiş; karşılıklı rızanın olmadığı, hırsızlık vb işlemler ise, milli gelir hesaplamaları dışında bırakılmıştır.

1.1.2.3. Enformel (Gayriresmi) İktisadi Faaliyetler

İktisaden aktif olmalarına rağmen, yetkili kamu otoritesinin bilgisi dışında kalarak çalışan kişiler, işlemler; işportacılık, hamallık, iş takipçiliği, boş buldukları yerleri otopark olarak işletenler, gayriresmi çalışan sebze-meyve satıcıları ve yetkili kamu otoritelerine bildirilmeyen inşaat işçileri, vb bu gruba girmektedir (Aydemir, 1995: 18). Bu tür faaliyetler, muafiyet ve istisna kapsamında yer alıyormuş gibi tamamen bildirim dışı kalan faaliyetlerdir. Genel olarak enformel iktisadi faaliyetler emek yoğundur ve nitelikli işgücü ya da kapsamlı ekipman gerektirmediğinden sıfır ya da düşük bir maliyetle ve çoğunlukla küçük ölçekli aile işletmeleri tarafından gerçekleştirilmekte; sınırlı düzeyde gelir ve istihdam sağlamaktadır (Tanzi, 1999: 342).

Hukuki düzenlemeler bazen iktisadi faaliyetleri takip etmede ve kapsamada geç kalabilmektedir. Aradaki geçiş süresinde ise, vergilendirilememiş gelirler söz konusu olmaktadır. Bu durum XX. yüzyılın sonlarından itibaren yaygınlaşan e-ticaret, internet servis sağlayıcılarının verdiği hizmetler ve internette verilen reklamlar ile giderek artmaktadır. Bu şekildeki gerçekleşen iktisadi faaliyetlere yönelik mevzuatı

hazırlamak uzun zaman alabilmektedir. Çünkü bu tip hizmetlerin muhatabını bulmak, tanımını ve tespitini yapmak kolay olmamaktadır. Diğer taraftan, bu faaliyetleri yürütenler, kanun boşluklarından faydalanmanın yollarını aramaktadırlar. Facebook ve Google gibi dijital hizmette bulunan firmalarının vergilendirilmesinde birçok ülkede problem yaşanması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Verginin tabana yayılmadığı ve mevzuatın her tür iktisadi faaliyete tam olarak nüfus edemediği ekonomilerde, enformel iktisadi faaliyetler kolayca yaygınlaşma imkanı bulabilmektedirler. Bu yüzden enformel iktisadi faaliyetler, GÜ'lere kıyasla GOÜ'lerde daha geniş yer kaplamaktadır.

1.1.2.4. Hanehalklarının Kendi Tüketimleri İçin Yaptıkları Faaliyetler

Hanehalkı, ihtiyaçlarının bir kısmını piyasadan karşılamak yerine kendi tüketimleri için bazı faaliyetlere (otokonsümasyon) başvurabilmektedir. Hobi olarak sebze-meyve yetiştirilmesi, ev içinde temizlik, yemek, onarım ve çocuk bakımı hanehalkının kendi nihai kullanımı/tüketimi için yaptıkları iktisadi faaliyetler arasında yer almaktadır (OECD, 2002: 21). Tek tek küçük ölçüde olsa da kümülatif değeri yüksek olabilen bu tür faaliyetler dışarıdan sağlandığında ve piyasa fiyatı ile işlem gördüğünde, devletin bilgisi dahilinde gerçekleşip gerçekleşmediğine göre kayıtlı ya da KDE içinde olmak üzere farklı şekilde değerlendirilmektedir.

Kayıtdışılıkla ilgili faaliyetleri sınıflandırmada örneklendirme yapılırsa, inşaat işleriyle iştigal eden bir bireyin bağımsız bölüm satışlarını düşük tutarlı beyan etmesi beyandışı ekonomi; satışlardan elde ettiği parayı borç para vermek suretiyle faiz geliri elde etmesi yasadışı iktisadi faaliyet; yaptığı inşaatın çevresini otopark olarak işletmesi enformel ekonomi kapsamında değerlendirilir. İnşaatı yapan bireyin ailesine ayırdığı daire içerisindeki tadilat işlerini kendisinin yapması ise, otokonsümasyon kapsamında yer alır.

1.1.3. Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri

Her ülkede karşılaşılan bir sorun olan kayıtdışılık için benzer nedenler öne çıksa da, etki düzeyleri değişmektedir. KDE'nin nedenleri, iktisadi, hukuki, idari, siyasi ve sosyal olmak üzere beş başlık altında aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.1.3.1. İktisadi Nedenler

KDE'nin ölçülmesine yönelik çalışmalarda somut veriler sunabilmesinden ötürü iktisadi nedenler diğerlerine kıyasla ön plana çıkmaktadır. İktisadi nedenlerin başında, vergi yükü, sosyal güvenlik yükü, işsizlik, enflasyon, düşük milli gelir ve gelir dağılımı adaletsizliği gelmektedir.

1.1.3.1.1. Vergi Yükü

Vergilerin mükellefler üzerinde neden olduğu iktisadi baskıyı ifade eden (objektif) vergi yükü, ödenen vergi ile gelir arasındaki oranı temsil eder. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru, gelirle ters orantılıdır. Buna göre, gelir sabitken, ödenen vergi artarsa, vergi yükü artacak; tersi durumda ise, vergi yükü azalacaktır.

Tablo-2'de görüldüğü üzere, teorik açıdan, bireysel, objektif, subjektif, dolaylı, doğrudan, gerçek, sektörel, bölgesel, gelir gruplarına göre, vb birçok vergi yükü türü bulunmaktadır. Bir ekonomide, toplam vergilerin ekonomi üzerinde meydana getirdiği yüke toplam vergi yükü denilmektedir. Toplam vergi yükü, belirli bir devre süresince bir ekonomide toplam vergi hasılatının, o ekonominin toplam gelirine oranlanması biçiminde hesaplanır. Toplam vergi yükü hesabı, bir ekonomide vergilenebilir kapasite ile ekonominin durumunu ortaya koyma yönünde önem taşır. Ortaya çıkan yük, kaynağına ve vergiyi ödeyenin durumuna göre değişir.

Bireysel vergi yükü, birey başına vergi ve benzeri ödemelerin yine birey başına GSMH'a oranlanması suretiyle bulunmakta olup, ödenen vergi ile ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Bireysel vergi yükü, objektif ve subjektif vergi yükü olarak ikiye ayrılmaktadır (Altınışık, 2004: 31; Edizdoğan, 2007: 188-189). Vergi baskısı (vergi tazyiki) olarak da adlandırılan subjektif vergi yükü, mükelleflerin vergi ödemeleri

sonucu vergiye karşı takındıkları psikolojik tavırları ve iktisadi birim üzerinde meydana getirdiği şiddeti ifade etmektedir. Kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın ölçülmesinin mümkün olmaması, enflasyonun refah üzerindeki aşındırıcı etkisi ve sosyal güvenlik sistemindeki aksaklıklar gibi faktörler, subjektif vergi yükü düzeyinin tespit edilmesini zorlaştırmaktadır. Vergi baskısı, var olan, yeni konulan veya oranları arttırılan vergilere karşı duyulabilir. Her durumda verginin ödenmesi, bireylerin gelirlerinin azalması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bireyler, vergi sebebiyle gelirlerinde oluşan azalmaya karşı tepki gösterecek ve türlü eylemlerle vergilerin etkilerini gidermeye çalışacaktır. Bu eylemler, mükelleflerin gelir durumuna, sosyal durumuna, verginin türüne, yapısına ve toplumun iktisadi ve hukuki yapısına bağlı olmaktadır. Bireysel vergi yükü, belirli bir bölge, sektör veya gelir grubuna düşen oranı şeklinde de belirlenebilmektedir.

Tablo-2: Başlıca Vergi Yükü Hesaplamaları

Toplam Vergi Yükü	$\frac{\text{Toplam Vergi Gelirleri}}{\text{GSYİH}}$
Bireysel Vergi Yükü	$\frac{\text{Bireyin Ödediği Toplam Vergi}}{\text{Bireyin Geliri}}$
Objektif (Brüt) Vergi Yükü	$\frac{\text{Ödenen Vergi}}{\text{Gelir}}$
Subjektif (Net) Vergi Yükü	$\frac{\text{Ödenen Vergi} - \text{Kamu Hizmetlerinden Sağlanan Fayda}}{\text{Gelir}}$
Dolaylı Vergi Yükü	$\frac{\text{Dolaylı Vergi Gelirleri}}{\text{GSYİH}}$
Doğrudan (Dolaysız) Vergi Yükü	$\frac{\text{Doğrudan Vergi Gelirleri}}{\text{GSYİH}}$
Gerçek Vergi Yükü	$\frac{(\text{Ödenen Vergi} + \text{Yansıyan Vergi}) - (\text{Kamu Hiz. Sağ. Fayda} + \text{Yansıtılan Vergi})}{\text{Gelir}}$

Kaynak: Savaşan, 2013: 94-96.

Sektörel vergi yükü, sektörün katlandığı vergi ile sektörün geliri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır (Erdem vd., 2008: 138). Örneğin, tarım sektörünün ödediği vergi ile oluşturduğu hasıla arasındaki oran, tarım sektörünün vergi yükünü göstermektedir. Bölgesel vergi yükü ise, bölgenin ödediği vergilerin bölgenin gelirine

oranlanması yoluyla bulunmaktadır. Bölge ve sektörlere ilişkin politikaların belirlenmesinde sektörel ve bölgesel vergi yükü etkin bir gösterge olarak kullanılmaktadır.

Dolaylı vergilerin gayri safi yurt içi hasılaya (GSYİH) oranlanmasıyla dolaylı vergi yükü; dolaysız vergilerin GSYİH'ya oranlanmasıyla da dolaysız vergi yükü bulunmaktadır. Bir ülkede, vergi yükünün dolaylı ve dolaysız olarak dağılımı vergi adaletini etkilemektedir. Sabit oranlı dolaylı vergiler, gelir düzeyini dikkate almamakta; artan oranlı niteliğe sahip dolaysız vergiler ise, mükelleflerce daha adil bir vergi olarak algılanmaktadır. Dolayısıyla, toplam vergiler içinde doğrudan ve dolaylı vergilerin payı, vergi yükünün adil paylaşımı hakkında bilgi vermektedir.

Mükellefler, imkan bulduklarında verginin bir kısmını ya da tamamını başkalarına aktararak bireysel vergi yükünü hafifletmenin yolunu aramaktadır. Öte yandan mükellefler, farkına vararak veya varmadan üzerlerine yansıyan vergileri ödemektedir. Kamu hizmetlerinden sağlanan fayda yanında vergi yansımasının net sonucunun da dikkate alınmasıyla gerçek vergi yüküne ulaşılmaktadır (Savaşan, 2013: 95-96).

Mükelleflerin üretim, yatırım, tüketim, tasarruf kararları ve işgücü davranışlarını etkileyerek KDE'ye yol açan unsurların başında gelen vergi yükü, iktisat politikalarının belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Ülke gelirlerinin artmasıyla birlikte, hükümetler ve bireyler, gelirin paylaşımı konusunda daha duyarlı hale geldiğinden, GÜ'lerde vergi yükleri gelirin adil dağılımında etkin rol oynamaktadır (Heshmati, et. al., 2014: 1). Hükümetler, artan oranlı vergiler aracılığıyla, gelir düzeyi yüksek kesimlerden daha fazla, gelir düzeyi düşük kesimlerden daha az vergi toplamak suretiyle gelir dağılımı dengesinin korunmasını amaçlamaktadır. Böylelikle, vergi yükü, politika aracı olarak da fonksiyon görmektedir.

Kamu harcamalarını finanse etmek için belirli vergi geliri hedefi ortaya koyan hükümetler, kayıtdışı faaliyet gösteren birey ve kurumlar nedeniyle kayıtlı sektörü daha çok vergilendirmek zorunda kalmaktadır. Vergi yükünün dürüst mükelleflerin üzerine aktarılması, vergi tabanını etkilemek suretiyle, vergilendirmede adalet ilkesini

zedelemektedir (Savaşan ve Çetintaş, 2008: 214). Bu durum, sonradan eklenen vergi yükünü taşımak istemeyen dürüst mükelleflerin de vergiden kaçınmalarına neden olmaktadır. Birey ve kurumlar, harcanabilir geliri doğrudan etkileyen vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtulmak amacıyla ya mevzuat hükümlerine aykırı işlemlerde bulunmakta ya da vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadır. Öte yandan, vergi oranlarındaki her artış gelir seviyesinin düşük olduğu kesimlerde, gelir seviyesinin yüksek olduğu kesimdekilere göre daha fazla tepkiye yol açmaktadır.

Vergi yükü, birçok iktisadi faktörden etkilenmektedir. Tanzi (1989: 634), kişi başı milli gelir, tarım, sanayi ve hizmet sektörlerinin payı, kentleşme, okuryazarlık düzeyi, dışa açıklık oranı ve parasallaşma düzeyinin vergi yüküyle ilişkili olduğunu iddia etmektedir.

1.1.3.1.2. Sosyal Güvenlik Yükü

Çağdaş toplumlarda herkesin asgari düzeyde sosyal güvenlik sisteminden yararlanması, devletin başlıca görevleri arasında yer almaktadır. Devlet, sosyal güvenlik sistemi ile çalışmak isteyenlere iş bulmak, çalış(a)mayanlara bakmak, sağlık ve bakım hizmetlerini sunmak gibi bir fonksiyon üstlenmiştir (Kolçak ve Arpa, 2017: 651). Bu görevlerin yerine getirilmesi için devlet, çalışanlardan ve işverenlerden sosyal güvenlik ödemesi altında kesinti yapmaktadır. Fakat artan nüfus, sosyal devlet ve beklenen hizmet anlayışının gelişmesiyle birlikte, devletin ihtiyacı olan gelir tutarı da artmaktadır.

Emeklilik ve sağlık güvencesinden yararlanmak amacıyla, çalışan ve işverenler tarafından yapılan sosyal güvenlik ödemeleri, harcanabilir geliri azaltmak suretiyle iktisadi birimlere yük olmaktadır. İşçi ve işverenler, gelir kaybı endişesiyle kayıtdışı faaliyetlerin içinde yer almaktadır. Bu bağlamda kayıtdışı istihdam, sosyal güvenlik açısından yasal işlerde çalışarak istihdama katılan kişilerin, çalışmalarının gün veya ücret olarak ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmemesi ya da eksik bildirilmesidir (SGK, 2017).

Devletin vergi adaletini sağlamak ve vergiyi tabana yaymak yerine, salt gelir elde etme saikiyle kayıt altındaki katılımcılardan yüksek tutarda sosyal güvenlik kesintisi yapması, işverenleri ve işçileri kayıtdışı kalmaya yönlendirmektedir. Diğer taraftan, işgücü piyasasındaki düzenlemeler; değişik amaçlı fonlara (çevre kirliliğini önleme, sosyal yardımlaşma, vb) yapılan ödemeler, hükümlü ve özürlü çalıştırma mecburiyeti, iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi görevlendirme yükümlülüğü, toplu sözleşme ile işçilere sağlanan ek haklar, tazminatlar (ihbar, kıdem vb), sosyal imkanlar, istihdam düzeyini ve kayıtdışılığı etkilemektedir (ÇSGB, 2004: 57). İşlem ve zaman maliyeti getiren bu tip düzenlemeler, girişimcilerin yeni yatırım yapmalarını engellemekte; var olan yatırımların da azalmasına yol açmaktadır.

1.1.3.1.3. İşsizlik

Halihazırdaki ücret düzeyinden çalışmayı kabul edip, iki haftayı geçmeyecek sürede hemen işe başlayabilecek durumda olup, son dört hafta (1 ay) içinde iş aramış 15 yaş ve daha yukarı yaştaki tüm kişiler işsiz olarak tanımlanmaktadır (ILO, 2019: 7). İktisadi krizler, nüfus artışı, tarımda makineleşmenin artması, toprakların miras yolu ile bölünmesi, köyden kente göç, özelleştirmeler, bürokratik işlemlerin caydırıcılığı, teknolojik gelişmenin yan etkileri, yanlış eğitim politikası gibi unsurlar, işsizlik ve kayıtdışı çalışma düzeyinin artmasına neden olmaktadır.

İşsizlik oranının yüksek olduğu ülkelerde, işçilerin işverenler karşısında pazarlık gücü düşük olmaktadır. İşverenler, mevcut durumdan yararlanıp işgücünü asgari ücretin altında ve kayıtdışı olarak çalıştırmaktadır. Uzun süre iş arayıp herhangi bir iş bulamayan kişiler, kayıtdışı olarak istihdam edilmeye razı olmaktadır.

Toplumda işsizliğin artmasıyla birlikte toplumsal refah düzeyi gerilemekte ve kayıtdışı istihdam giderek artmaktadır. Diğer taraftan, artan işsizlik düzeyi tasarruf ve yatırım kaynaklarının üzerine ağır bir tüketim baskısı yükleyerek, kalkınma hedeflerine ters düşen bir gelişmenin ortaya çıkmasına ve dolayısıyla sosyal güvenlik gelirlerinin azalmasına, gelir dağılımının bozulmasına, çalışan sayısında ve işletme karlarında azalma yaratarak vergi gelirlerinin düşmesine yol açmaktadır (Tokol, 2000: 96).

İktisadi kriz ve durgunluk dönemleri, işsiz kitleleri daha fazla kayıtdışı faaliyetlere sevk etmektedir. İşverenler de, kriz ve durgunluğun etkilerini minimuma indirmek ve özellikle istihdam ve üretim açısından esnek davranabilmek amacıyla kayıtdışı faaliyete yönelmektedir.

Kayıtdışı istihdam edilenler, uzun süre iş aradıktan sonra istediği şartlarda iş bulamayıp kayıtdışı çalışmaya razı olan kişilerden oluşabileceği gibi, ikinci bir işte çalışanlardan da oluşabilmektedir. Tanzi (1999: 342-343), kayıtdışı istihdam edilenler arasında yasadışı göçmenler, ev hanımları, yaşı küçük çocuklar, hafta sonlarında, akşam saatlerinde ve çalıştığı kurumdaki mesai saatlerinde başka bir iktisadi faaliyet yürütenlerin olduğunu; bundan dolayı, işsizlik oranı ile kayıtdışılık arasında yakın bir ilişki kurmanın yanlışlığını ifade etmektedir.

1.1.3.1.4. Enflasyon

Fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen sürekli ve yüksek oranlı artış olarak enflasyon, birçok iktisadi soruna kaynak teşkil etmekte; işletmelerin mali tablolarını bozmakta; yatırım ortamını kötüleştirmekte, vergi sistemindeki adaleti sarsmakta ve iktisadi birimlerin reel gelirlerini düşürmektedir (Us, 2005: 95). Birey ve kurumların finansman maliyetini artıran enflasyon, mükelleflerin tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını etkileyerek kayıtdışılığa yol açmaktadır.

Enflasyon ortamındaki belirsizlik ve maliyet artışı, sermayedarları yatırım yapmaktan alıkoyarak daha fazla getiri sağlayabilecekleri döviz, altın, gayrimenkul gibi araçlara yönlendirmektedir. Bu durum, istihdam ve ücret düzeyini olumsuz etkilemektedir. Enflasyon nedeniyle ortaya çıkan fiktif karların vergilendirilmesi, gelirin yüksek oranlı vergi dilimlerine dahil olması ve satın alma gücünde meydana gelen aşınmalar, mükellefleri, gelirlerinin bir kısmını yetkili kamu otoritesinden gizleme yoluna sevk etmektedir. Enflasyon, toplumun düşük gelirli kesimine daha fazla zarar vermekte ve yoksullaşmayı artırmaktadır (TCMB, 2004: 8). Enflasyonist ortamda tasarruf edebilme imkanı olanlar yüksek reel faizlerden yararlanırken, toplumun gelir düzeyi düşük kesiminin bu imkanı olmadığından gelir dağılımı giderek bozulmaktadır.

Uzun süre devam eden yüksek enflasyon, kayıtdışı faaliyetleri artırmak suretiyle sarmal bir ilişki ortaya çıkartmaktadır. Enflasyon, KDE'yi büyüten nedenlerden olduğu gibi, KDE'nin büyüklüğü de enflasyonu artırmaktadır. Enflasyon ve KDE arasındaki hem etkilenen, hem etkileyen biçimindeki bağımlılık ilişkisi, enflasyonun kontrol altına alınmasının önemini göstermektedir (Toptaş, 1998: 85). Enflasyon, reel vergi gelirlerini azaltırken bütçe açıkları artmakta; bu açığın kapatılması için merkez bankaları para bastığında veya borçlanmaya başvurduğunda faiz oranları yükselmektedir. Diğer taraftan, enflasyon ile birlikte vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından vergi borcunun ödenmesine kadar geçen vergi tahsilatının gecikme süresi ve verginin esnekliği gibi durumlar, vergi gelirlerinin reel değerini düşürmektedir. Böyle durumlarda, sabit gelirli kesim enflasyon dolayısıyla aşınan gelirlerini telafi etmek, üreticiler de maliyetlerini azaltmak amacıyla KDE'ye yönelmektedir. Tanzi'ye (1978: 424) göre, vergi tahsilatındaki ortalama gecikme süresi kısa ve vergi gelirlerinin esnekliği 1'den büyük ise, enflasyon, vergi gelirlerinin reel değerini düşürmeyecektir. Ancak vergi tahsilatındaki ortalama gecikme süresi uzun ve verginin esnekliği 1'e eşit veya 1'den daha düşükse, enflasyon, vergi gelirlerinin reel değerini düşürecektir (Abdioğlu ve Terzi, 2009: 196). Genel olarak, GÜ'lerde vergi tahsilat süreleri kısa ve vergi esnekliği 1'den büyük; GOÜ'lerde ise, vergi tahsilat süreleri uzun ve vergi esnekliği 1'den küçüktür.

GOÜ'lerde enflasyonu düşürmek kolay değildir. Bu ülkelerde sermaye piyasaları gelişmemiştir ve dış borç olanakları sınırlıdır. Vergi oranlarının artırılması da pek tercih edilmemektedir. Çünkü bu ülkelerde, vergi yönetimi vergi tabanından yararlanacak etkinlikte olmadığı gibi, vergi tabanı da yüksek vergi yükünü çekecek ölçüde yeterli değildir. Ayrıca, bu ülkelerin politik unsurları, vergi yükü artışına cevaz vermekten uzaktır. Fakat iktisadi büyüme ve kalkınmanın sürdürülebilmesi için sermaye birikimine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yüzden GOÜ'ler merkez bankalarına başvurmak zorunda kalmaktadır. Bu durum, fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine ve para biriminin değerinin düşmesine neden olmaktadır. Para biriminin değerindeki azalma ise, bir tür vergi olarak kabul edilmektedir (Tanzi, 1978: 417).

Enflasyonun, birey ve kurumların reel gelirini düşürmek ve iktisat politikalarının öngörülen hedeflerine ulaşmasını engellemek suretiyle birçok olumsuz etkisi

olmaktadır. Fakat enflasyon vergisi kanalıyla hükümetlere gelir sağlama ve kamu borçlarının reel değerini düşürmek gibi sınırlı da olsa olumlu etkileri bulunmaktadır.

1.1.3.1.5. Düşük Milli Gelir ve Gelir Dağılımı Adaletsizliği

Kayıtdışı faaliyetleri tetikleyen etkenlerden biri de düşük milli gelir ve gelir dağılımı adaletsizliğidir. Gelir dağılımı, bir ekonomide belli bir dönemde elde edilen milli gelirin iktisadi birimler veya üretim faktörleri arasında bölünmesidir. Milli gelirin, bireyler, aileler, tüketiciler arasındaki dağılımına kişisel gelir dağılımı; üretim faktörleri arasındaki dağılımına fonksiyonel gelir dağılımı; bölgeler arasındaki dağılımına bölgesel gelir dağılımı denilmektedir (Özsoylu, 1999: 40). İktisadi birimler asgari hayat standardının altında yaşam sürüyorsa milli gelirin düşük olduğundan bahsedilmektedir. Bir ülkede gelir dağılımı adaleti ve bireylerin gelirinin asgari düzeyin altına düşmemesi, iktisadi kalkınmanın sağlanması ve korunması açısından gereklidir. Bununla birlikte, gelir dağılımı kendiliğinden adil olmaz. Üretim ve bölüşüm süreci akışına bırakıldığı zaman iktisadi ve sosyal sorunlar da ortaya çıkabilmektedir (Üzümcü ve Korkat, 2014: 137).

Düşük ve/veya azalan gelir, gelire bağlı olan harcamaların düşmesi sonucunu doğurmaktadır. Ancak bireyler belli bir yaşam standardına ulaştıklarında, gelirleri düşse de, alıştıkları standardı sürdürmeye çalışırlar (DPT, 2001: 3). Gelirlerinin yetersizliği karşısında bireyler ya ek iş talebiyle işgücü piyasasına çıkmakta ya da nitelikleri itibariyle işgücü piyasasına dahil olmayan kadınlar ve çocuklar bu piyasaya dahil olmaktadır.

GOÜ'lerde özellikle orta sınıfın azlığı, alt ve üst tabakaların yoğunluğu, KDE'nin önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Bu durum özellikle küçük işletmelerde görülmektedir. Küçük ölçekli işletmeler, büyük ölçekli işletmelerle rekabet edebilmek için vergi kaçırma imkanı buldukları anda bu fırsatı değerlendirmektedirler. Bu işletmelerde denetim ve belge düzeni büyük ölçekli firmalara göre daha düşük seviyede olduğundan kaçakçılık eğilimi artış göstermektedir. Bunun dışında, gelir dağılımındaki bozukluk, toplam gelirden nispeten düşük pay alanların yaşamlarını sürdürebilmek veya belli yaşam standartlarını yakalayabilmek için kayıtdışı faaliyetlerde bulunmalarına, marjinal

kesimin (ayakkabı boyacılığı, işportacılık vb) genişlemesine ve vergi kayıplarının artmasına yol açmaktadır (Kıldiş, 2000: 12; Yılmaz, 2006: 107).

1.1.3.1.6. Diğer İktisadi Nedenler

İktisadi istikrarsızlık ve krizler, iktisadi birimleri olumsuz etkilemek suretiyle kayıtdışı faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Gerek ülke içi, gerekse yurt dışı kaynaklı iktisadi sorunlar toplam talebin ve akabinde üretim seviyesinin düşmesine yol açmaktadır. Kar düzeyi azalan işletmeler ve işsiz kalan bireyler gelir seviyelerini korumak amacıyla kayıtdışı faaliyetlere yönelmektedir. Ayrıca, bazı sektörler ve küçük ölçekli işletmelerde kayıtdışı faaliyetler yoğunluk göstermektedir (DPT, 2001: 3). Tarım ve hizmetler sektörü, izlenme ve denetlenmelerinin zor olması nedeniyle kayıtdışılığa daha açıktır. Çünkü tarım ve bazı hizmet sektörlerinde iktisadi faaliyetler sezonluk gerçekleşmekte; gelir de yılın sadece belli bir bölümünde oluşmaktadır. Küçük ölçekli işletmelerin yaygınlığı da yine izleme ve denetlemeyi zorlaştırmaktadır.

1.1.3.2. Hukuki Nedenler

Mükellef ile yetkili otorite arasındaki iş ve işlemleri belirleyen vergi mevzuatının sıklıkla değişmesi, hukuki düzenlemelerin takip edilmesini ve anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Vergilendirmedeki belirlilik ilkesine aykırı olan ve karmaşıklık yaratan bu durum, mükelleflerin uzman kişilerden destek almasına ve ek maliyetlerin doğmasına neden olmaktadır.

Mevzuatın anlaşılır, adil; cezaların caydırıcı ve etkili olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamalarına yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan, bir vergi sisteminde vergi cezalarının iyi şekilde düzenlenmiş olması kadar, aynı zamanda müeyyidelerin iyi uygulanması da gerekir (Aktan, 2000: 14). Yargı bağımsızlığının olmadığı, adalet ve yargı kurumlarının gerek fiziki, gerekse insan kaynakları yönünden yetersiz olduğu ülkelerde vergi sisteminin de etkin çalışması beklenemez.

Devletin, mal, para ve emek piyasalarındaki düzenleyici müdahaleleri, birtakım maliyetlere neden olmaktadır (Schneider, and Enste, 2000: 85; Loayza, 1997: 5). Örneğin, doktorluk, pilotluk gibi belirli faaliyetleri gerçekleştirmek için özel olarak

tanımlanan sertifikalar-eğitimler; işletmelerde işçilerin çalışması beklenen saat sınırı ya da tecrübe; asgari ücret, asgari yaş, emekli aylığı, tatil zamanı; yangın, sağlık veya çevresel tehlikeler ile ilgili güvenlik koşulları, devletin belirlemiş olduğu düzenlemelerdendir. Bu yüzden Tanzi'ye (2002: 7-8) göre, hiç verginin bulunmadığı durumda dahi, devletin, iktisadi faaliyetler üzerindeki çeşitli sınırlandırmaları yüzünden KDE görülecektir.

Vergi barışı, yapılandırma, af, vb birtakım düzenlemeler, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemiş olanlar için yasalarda öngörülmüş olan cezaların kısmen veya tamamen kaldırılmasına olanak sağlamaktadır. Devlet, vergi affıyla, ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmemesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmektedir. Vergi aflarının piyasa beklentileri, mükellef davranışları, iktisadi konjonktür, vb etkenlere bağlı olmak üzere bazı sonuçları olmaktadır (Alm, 1998: 4; Luitel, 2007: 19): Kısa vadede vergi gelirlerini artırdığı, vergi idaresinin vergi tahsil maliyetlerini düşürerek tasarruf sağladığı, vergi uyumunu artırdığı, vergi tabanını genişlettiği, uzun vadede denetim giderlerini azalttığı, vergi suçlularının sisteme katılımlarını sağladığı, toplumsal faydayı maksimize ettiği, yeni bir vergi rejimine geçmeyi kolaylaştırdığı, iktisadi krizlerin yol açtığı olumsuzlukları giderdiği gibi olumlu etkilerinin olduğu, buna karşılık, vergi kaçıranların vergi affına katılımlarını beklenen düzeyde arttırmadığı, gönüllü uyumu azalttığı, sık aralıklarla çıkarılan aflarının vergi suçu işleyenler için haksız bir vergi indirimi imkanı sağladığı, devlete olan güveni sarstığı, gelecekte yeni af çıkacağı beklentisi içerisine girilerek daha az vergi ödeme yolunun seçildiği ve uzun vadede vergi gelirlerini azalttığı gibi olumsuz etkilerinin olduğu ileri sürülmektedir.

1.1.3.3. İdari Nedenler

Mükellefler iktisadi faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirin beyan edilmesi sürecinde karşılaştıkları bürokratik işlemlerin fazlalığından ve maliyet artışlarından olumsuz etkilenmektedir. Kayıtdışılığa yol açan idari nedenler, vergi idaresinin yapısı, vergi personelinin niteliği ve niceliği, kamu kurumları arasında koordinasyon sorunu ve ortak veri tabanlarının oluşturulamaması, teknolojik altyapı eksiklikleri ve e-devlet hizmetlerinin yaygınlaştırılamaması olarak sıralanmaktadır (Tunç, 2007: 7).

Vergilemede başarı, yasal düzenlemeler kadar mevcut yasaları adil ve mutlak şekilde uygulama gücüne sahip, stratejik gelişme planı ve hedefleri olan, etkin ve verimli işleyen bir vergi idaresini gerektirmektedir (Doğanyiğit, 2004: 867). Gerek merkez, gerekse taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırları açık olarak belirlendiğinde, merkezde alınan kararlar bütün teşkilat tarafından süratle uygulanabilmektedir (Gerçek, 2004: 680).

Vergi idaresi iktisadi faaliyetleri takip ve kayıt edebilmeli, işletmelerin sorunlarını çözebilmelidir. Ayrıca, vergi idaresinin teknik ve personel yapısı, vergilendirme ve denetim faaliyetinin başarılı olmasında rol oynamaktadır. Bu çerçevede personelin yeterli sayıda ve nitelikli olması gerekmektedir.

Yeni teknolojilerin ortaya çıkması, artan dijitalleşme ve bilgi akışının her geçen gün daha da hızlanmasıyla birlikte ekonomilerde görülen dönüşüm, kamu hizmetlerinin kesintisiz ve optimal şekilde devam etmesine engel olmaktadır. Bu yüzden vergi idarelerinin yaşanan değişime ne şekilde cevap vereceği kadar, nasıl tepki vereceği de önem kazanmaktadır. Bütün bunlardan dolayı OECD (2017b: 28), vergi idaresini üç katmanlı bir ekosistem olarak görmektedir: Birinci basamakta, personel, uyum yönetimi, veri havuzu, küresel iletişim bağlantısı, işbirliği, teknolojik altyapı; ikinci basamakta, kültür, strateji ve yapı; üçüncü basamakta, iktisadi çevre, idari birimler, birey beklentileri ve mevzuat bulunmaktadır. Diğer taraftan OECD'ye göre (2017a: 18), ideal vergi idaresi gönüllü uyumu düşük maliyetle tesis etmek, vergi yükünün dengeli dağılımını sağlamak ve mükellef güvenini kazanmak gibi bazı özelliklere sahip olmalıdır.

Kayıtdışıyla mücadelede başarı düzeyini etkileyen bir diğer husus, kamu kurum ve kuruluşları arasındaki iletişim, işbirliği ve koordinasyonun yürütülmesi konusudur (Acar, 2011: 13). Her bir kurum kendi içinde farklı çalışmalar gerçekleştirmekte ve görev alanlarıyla ilgili birçok bilgi ve veriyi muhafaza etmektedir. Örneğin, İçişleri Bakanlığı hizmet işletmelerinde çalışanların bilgilerini, Sağlık Bakanlığı portör muayenesi yaptıkları çalışanlara ait listeleri, Sosyal Güvenlik Kurumları hastaların sağlık işlemlerini, Bayındırlık Bakanlığı inşaatlarda çalışan tüm kişilere ait bilgileri, belediyeler iskan ruhsatı verdikleri inşaatlarla ilgili teknik bir çok veriyi muhafaza

etmektedir. Bu kurumlardaki veriler, gelir ve istihdam düzeyinin takip edilmesi gibi birçok fayda sağlamakta; mükerrer sonuçlarla karşılaşılmasına engel olmaktadır.

1.1.3.4. Siyasi Nedenler

Kamu harcamalarının finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, vergi konularının neler olacağı, vergilendirmenin zamanı, kimden ne kadar vergi alınacağı, hangi mükelleflerin vergilendirme dışı bırakılacağı, finansmanda alternatif yöntemlere başvurulup başvurulmayacağı birer siyasal karar alma sorunudur (Berksoy ve Demir, 2004: 563). Bunun bilincinde olan mükellefler, siyasi iktidarı etkileyerek yeni muafiyet ve istisna alanlarının oluşmasını sağlayabilmektedir. Siyasal iktidarlar da baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedir (Tosuner, 1995: 71). Vergi yükünü taşımakta zorlanan ya da kısıtlayıcı hükümet faaliyetlerinin neden olduğu yersiz ve etkin olmayan kaynak kullanımlarından etkilenen kişiler, kendi tepkilerini vergiden kaçınarak ya da vergi kaçırarak vermektedir (Florea, and Şchiop, 2008: 2219).

Vergiye ilişkin kararlar, temelde ülkenin ne tür bir idari rejime sahip olduğu ile yakından ilgilidir. Totaliter rejimlerde mükelleflerin tercihleri dikkate alınmamakta; demokratik rejime sahip ülkelerde ise, mükellefler vergi politikalarını etkileyebilmektedir. Vergi mükellefi olan seçmenler faydalarını artırırken veri bir kamu hizmetini en düşük maliyetle sunacak siyasal iktidarı seçmek ister; harcanabilir gelirlerinde ve kişisel refahlarında azalmaya yol açan vergi yükünü ve politikacıların tutumlarını yakından takip ederler (Şenyüz, 1995: 81-82). Fakat toplum içinde farklı iktisadi faaliyetle iştigal eden ve çıkarları çatışan kesimler bulunduğundan, herkesin faydasını artırmak mümkün değildir. Oy kaygısıyla yapılan düzenlemeler vergi adaletine ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmekte; kısa süreli ve başarısız olmaktadır. Bu durum, mükelleflerin devlete olan bakışını olumsuz yönde etkilemekte; gönüllü uyum azalmakta ve kayıtdışına yönelme olasılığı artmaktadır.

1.1.3.5. Sosyal Nedenler

Vergi ahlakı, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerin, zorlama ve baskı olmaksızın yerine getirilmesini ifade etmektedir (Torgler, 2003: 4). Vergi ahlakı içinde hareket eden mükellefler, yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirerek topluma katkıda bulundukları inancını taşımakta; sorumlulukların yerine getirilmemesi durumunda pişmanlık ve suçluluk duymaktadır. Mali sorumlulukların yerine getirilmesinde vergi ahlakı ön planda tutulduğunda, yaptırımlardan ziyade toplumsal fayda düşüncesi etkili olmaktadır.

Mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesinde başlıca içsel rolü üstlenen vergi ahlakını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır (Organ ve Yegen, 2013: 244): Eğitim, toplumun sosyal ve kültürel yapısı, diğer mükelleflerin tutumları, devlete duyulan bağlılık ve güven, siyasal görüşler, dini inanç, yaş, cinsiyet, aile ölçeği, medeni durum, meslek ve mükelleflerin kamu harcamaları üzerindeki düşünceleri.

Toplumun vergiye karşı tutumunda eğitimin belirleyici etkisi olmaktadır. Ahlaki değerlerin bozulması ve eğitimsizlik sonucu olarak bireyler, yasadışı faaliyetlere ilgi duymaya başlarken, mükellefiyetle ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirenler de devlete olan güvenlerini kaybedebilmektedir (Ilgın, 1999: 31). Uyuşturucu madde kaçakçılığı, kumar, tefecilik ve fuhuş gibi yasak malların-hizmetlerin üretimi ve pazarlanması sonucunda elde edilen yüksek karlar, özellikle ahlaki değerlerin bozulduğu toplumlarda insanların kayıtdışı faaliyetlere yönelmelerine yol açmaktadır (Yücel, 2014: 47).

Hızlı nüfus artışı ve köyden kente göç KDE'nin gelişmesinde etkili olmaktadır (DPT, 2001: 3). Göçle birlikte kentlerde biriken niteliksiz işgücü, emek sahiplerinin daha az ücretle ve sosyal güvenceye sahip olmaksızın çalışmaya razı olması sonucunu doğurmaktadır. Diğer taraftan, nüfus artışı; barınma, sağlık, eğitim, istihdam vb için gerekli kaynak ihtiyacının da artmasına yol açmaktadır.

Mükelleflerin devlet ile ilgili görüşleri de vergiye karşı davranışları belirlemektedir. Vergilerin ne amaçla konulduğu, nasıl toplandığı ve harcandığı

konusunda bilgi sahibi olan mükelleflerin vergiye karşı tepkileri farklı olmaktadır. Devletin kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edildiği, verimli olarak değerlendirilmediği, vergi yükünün dengesiz dağıldığı, bir kısım mükellefin haksız olarak çok vergi verdiği genel görüşü kabul edilirse mükellefler vergi vermekten kaçınmaktadır. Vergilerin etkin harcandığının ve topluma sağladığı katkının farkında olan mükellefler yükümlülüklerini yerine getirmekte daha istekli davranmaktadır (Tanzi, 2002: 7).

Torgler (2004), yolsuzluk artışının, vergi ahlakı üzerinde negatif bir etki yarattığını iddia etmektedir. Vergi ahlakını artırmak ve yolsuzluğu önlemek için devletin takdir yetkisinin sınırlandırılması ve demokratik katılımın sağlanmasını savunmakta; bu sayede mükelleflerin hükümete, meclise, memurlara ve adli sisteme güvenlerinin artacağını ve dolayısıyla vergi ahlakının da bundan olumlu etkileneceğini belirtmektedir.

Ülkenin içinde bulunduğu savaş, doğal afet, iktisadi kriz gibi durumlar vergiye karşı tutumu etkileyen diğer sosyal unsurlardır. Mükelleflerin bir kısmı, vergileri başkalarına yansıtarak bundan bir ölçüde kurtulabilir veya daha çok çalışarak tepki verirken, bir başka mükellef grubu ise, zor şartlarda elde ettikleri gelirlerinden vazgeçerek çalışmamayı tercih edebilirler (Çataloluk, 2008: 221).

Torgler ve Schneider (2004: 26), İsviçre, Belçika ve İspanya kapsamında kültürel farklılıkların vergi ahlakı üzerindeki etkilerini incelediği çalışmada, İsviçre'de kültür ve vergi ahlakı arasında güçlü bir etkileşim olduğunu; Belçika'da Flamanlar ile Valonlar arasında küçük farklılıklar gözlenmesine rağmen Flamanların, Valonlar'a göre daha düşük vergi ahlakına sahip olduğunu; İspanya'da ise, en düşük vergi ahlakının Navarralılar'da olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca Torgler (2003: 13), demokratik katılımın yanında, devlete ve yasal sisteme güvenin vergi ahlakı üzerinde pozitif bir etkisi olduğunu ifade etmektedir. Genel olarak daha yaşlı olmanın vergi ahlakını pozitif etkilediği; kadınların erkeklere, evlilerin bekarlara, tam zamanlı çalışanların serbest çalışanlara göre daha yüksek bir vergi ahlakına sahip olduğu bulgularına ulaşmıştır.

Vergi mükellefleri, vergiyi ya gönüllü olarak öderler ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini göz önüne alarak ödemezler. Literatürde vergi ödeme davranışını açıklayan rasyonel tercihler ve ahlaki duygular (psikolojik) olmak üzere iki yaklaşım bulunmaktadır (Aktan ve Savaşan, 2009: 19):

i. Rasyonel Tercihler Yaklaşımı: Bu yaklaşımın temelini, "homo economicus" insan modeli oluşturur. Buna göre, insan doğası gereği faydasını maksimize, içsel maliyetlerini ise, minimize edecek karar ve tercihleri benimser (Aktan, 2012: 2). Allinghamn ve Sandmo (1972: 323) tarafından ileri sürülen bu yaklaşımda, mükellefin, fayda - maliyet analizi yapacağı ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının, maliyetinden yüksek olması durumunda vergi kaçıracağı ileri sürülmüştür. Mükellef, ceza miktarı, denetleme oranı, vergi oranı ve gelir gibi faktörleri dikkate alarak beklenen kişisel faydasını maksimize etmek için vergi kaçırıp kaçırmayacağına, eğer kaçıracaksa miktarına karar vermektedir. Nihai olarak mükellefin beyanını, vergi oranı, ceza miktarı ve denetim sıklığı gibi faktörler belirlemekte; vergi denetimlerinin sık ve cezaların caydırıcı olduğu koşullarda vergi kaçakçılığı daha az yaşanmaktadır (Bayraklı vd., 2004: 229). Rasyonel tercihler yaklaşımı, vergi kaçakçılığının ya da gönüllü uyumun psikolojik, sosyolojik ve ahlaki yönünü göz ardı ettiği için eleştirilmektedir.

ii. Ahlaki Duygular (Psikolojik) Yaklaşımı: Ahlaki duygular yaklaşımında bireylerin vergi ödeme(me) tercihlerini belirleyen tek etken bireysel çıkar ve fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir. Bu yaklaşıma göre, bireylerin vergi ödeme konusundaki tutum ve davranışlarını psikolojik, ahlaki, sosyal, kurumsal, kültürel ve dinsel faktörler belirlemektedir (Aktan ve Savaşan, 2009: 19-20). Mükellef, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini toplumun değer yargılarından çekinerek yerine getirmektedir. Mükellef tutumlarının tam olarak anlaşılabilmesi için iktisadi faktörlerin yanı sıra sosyo-kültürel ve sosyo-psikolojik faktörlerin bir bütün olarak incelenmesi gerekmektedir.

1.1.4. Kayıtdışı Ekonominin Özellikleri

KDE kapsamında değerlendirilen iktisadi faaliyetler, genel ekonomi içerisinde piyasa kurallarına göre yürütülen faaliyetlerden farklı özellikler taşımaktadır. Bu itibarla KDE, büyüklüğü ve sahip olduğu çok yönlülük nedeniyle aşağıdaki özelliklere sahiptir (Özsoylu, 1996:10).

i. Yasalara Aykırı Olma: Faaliyetlerin yasal olup olmadığı, ülkenin yürürlükte bulunan kanunlarına göre belirlenir. Buna göre, yasal olmayan ve kayda alınmayan her türlü iktisadi faaliyet, KDE içerisinde değerlendirilir. Ancak, yasalara uygun olarak yapılan bazı faaliyetler için hukuki yön değil, sadece ölçülememe ve beyandışı bırakılmak önemlidir. Bazı ülkeler için yasal olmayan bir faaliyet, diğer ülkeler için yasal olabilmektedir. Bu itibarla bazı faaliyetlerin yasadışılığı alkol ve bahis-kumar faaliyetlerinde olduğu gibi, zamana ve ülkeye göre değişmektedir (VDD, 2007: 49-50).

ii. Ölçülebilirlik: Eğer bir iktisadi faaliyet, milli gelir hesaplamalarına yansıtılmak üzere tam ve doğru ölçülemiyor ise, yasal olup olmadığına bakılmaksızın söz konusu faaliyet kayıtdışı olarak değerlendirilmektedir. Geçimlik tarımsal üretim, ev işleri, çocuk bakıcılığı, komşuya yardım bu kapsamdadır. Kayıtdışı iktisadi faaliyetlerin hiç veya yeterince ölçülememesinin nedenleri ise, faaliyetin parasal değerinin olmaması, gizli tutularak beyan edilmek istenmemesi ve hesaplamanın mümkün olmamasıdır (Aydın ve Lodos, 2007: 49).

iii. Vergilendirilmemiş Olma: Kayıtdışı iktisadi faaliyetler, ölçülemediği, belgelendirilmediği ve yetkili kamu otoritelerine bildirilmediği için vergilendirilememektedirler. Örneğin, küçük ölçekli işletmelerde rastlanan gelirin doğru şekilde kayıt edilmemesi ve özel harcamaların gider olarak gösterilmesi yaygın vergi kaçırma davranışlarındandır. Bu gibi faaliyetlerin engellenebilmesinin yolu ise, denetimlerin düzenli bir şekilde uygulanmasını ve belli ölçekteki büyüklüğe sahip firmalar için bağımsız dış denetimlerin yaptırılmasını sağlamaktır (Yücel, 2014: 27).

iv. Gelir/Fayda Elde Etme: Kayıtdışı faaliyet kapsamında bir gelir ya da faydanın elde edilmesi gerekmektedir. Faaliyetin piyasa karşılığının olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Hanehalklarının kendi tüketimleri için yaptıkları faaliyetler bu kapsamdadır (Frey, 1994: 92).

1.1.5. Kayıtdışı Ekonominin Ölçülmesi

KDE, tamamen veya kısmen gizli olarak sürdürülen iktisadi faaliyetleri içerdiğinden, tam ve doğru olarak tespit edilebilmesi mümkün değilse de, bu amaçla geliştirilmiş çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bunlar, KDE'nin bıraktığı izleri takip etmekte; genel olarak para, işgücü ve mal piyasasındaki verilerden yararlanmaktadır (Savaşan, 2011: 9). KDE'nin büyüklüğünün belirlenmesine yönelik yöntemler, Tablo-3'te sunulan ve aşağıda ele alınan üç başlık altında toplanmaktadır.

Tablo-3: Kayıtdışı Ekonomiyi Ölçüm Yöntemleri

Doğrudan Yöntemler	Gönüllü katılıma dayalı anketler
	Vergi denetimleri
Dolaylı Yöntemler	GSYİH Yaklaşımı (Ulusal gelir ve harcama istatistikleri arası fark)
	İstihdam Yaklaşımı (Toplam iş gücüyle kayıtiçi istihdam arasındaki fark)
	Parasal Yaklaşım
	Fiziksel Girdi (Elektrik Tüketimi) Yaklaşımı
Model Yöntemi	MIMIC ve DYMIMIC

Kaynak: Garcia, 2007: 24.

1.1.5.1. Kayıtdışı Ekonominin Ölçümünde Doğrudan Yöntemler

KDE'nin büyüklüğü hakkında ayrıntılı veri elde etmenin mümkün olduğu durumlarda uygulanan doğrudan yöntemlerde, vergi denetimi bilgileri ve anketler kullanılmaktadır. Doğrudan yöntemler, iktisadi faaliyet yürüten birey ve kurumlar üzerinde yapılan araştırmalar olduğundan direk yöntem olarak da kabul edilmektedirler.

Vergi denetimleri ödenmesi gereken vergileri araştırırken, beyan edilmeyen gelirleri tespit etmekte; ortaya çıkan matrah farkları ise, kayıtdışılığın tahmin edilmesinde kullanılmaktadır (Yücel, 2014: 58). Bu yöntem birkaç açıdan eleştirilmektedir (Eilat, and, Zinnes: 2000: 18):

i. Vergi denetimleri vergilendirilmeyen tutarı hesaplamaktadır. Fakat muafiyet, istisna gibi nedenlerden kayıtdışında kalan birçok iktisadi işlem bulunabilmektedir.

ii. Vergi denetimi geçiren mükelleflerin hangi kriterlere göre seçildiği (hangi mükelleflerin incelendiği), örneklem hacminin ne olduğu (inceleme oranı) ve ilgili yılda yapılandırma (af vb. düzenlemeler) matrah farkı düzeyini ciddi düzeyde etkileyebilmektedir.

iii. Vergi denetiminin başarısını, vergi idaresinin etkinliği ve yolsuzluk seviyesi etkilemektedir.

iv. Denetim sonucu ortaya çıkan matrah farklarının doğru analiz edilmesi ve yorumlanması gerekmektedir. Örneğin incelenen vergi türü ve dönem yapılacak değerlendirmede önem taşımaktadır. Çünkü her matrah farkı geliri etkilememekte, yapılan incelemelerdeki sonuçlar ise, genelde birkaç döneme ilişkin olmaktadır. Ayrıca, vergi denetimlerinden elde edilen sonuçlar hukuken kesinleşmemiş olduklarından, yanıltıcı olabilmektedir.

Anket yöntemi ile yapılan çalışmalarda cevapların güvenilirliği tartışmalı bir hal almaktadır (Schneider, 2002: 33). Çünkü, kayıtdışı faaliyetlerde amaç gerçek gelirin gizlenmesidir. Diğer taraftan, anketlerin yalnızca bir yılı kapsayan sonuçlar vermesi, maliyetlerinin yüksek olması ve hazırlanmasının zorluğu bu yöntemin az tercih edilmesine neden olmaktadır (Erdinç, 2016: 90).

1.1.5.2. Kayıtdışı Ekonominin Ölçümünde Dolaylı Yöntemler

Dolaylı yöntemlerde bazı makroekonomik göstergelerin zaman içinde değişen değerleri dikkate alınmaktadır. Dolaylı yöntemler, GSYİH, istihdam, parasal ve fiziksel girdi yaklaşımı (elektrik tüketimi) olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Prokhorov, 2001: 15-16).

1.1.5.2.1. GSYİH Yaklaşımı

Bir ülkede bir yıl içinde üretilen mal ve hizmetlerin cari fiyatlar cinsinden parasal değerleri toplamı GSYİH'yı vermekte olup, hesaplanmasında gelir, üretim veya harcama yöntemi kullanılmaktadır. GSYİH yaklaşımı, farklı yöntemlerle hesaplanan milli gelir tutarlarının karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Her üç yöntemin teorik olarak aynı tutarı vermesi gerekirken, çeşitli nedenlerden dolayı uygulamada aynı tutarın bulunması mümkün olmamaktadır. Örneğin, birey ve kurumlar, vergi ve diğer yasal yükümlülüklerden kaçınmak amacıyla gelirlerini gizlediklerinden, gelir yöntemi ile hesaplanan GSYİH tutarı düşük çıkmaktadır. Harcama yöntemiyle milli gelir hesaplandığında ise, en yüksek değere ulaşılmaktadır. Dolayısıyla gelir ve harcama arasındaki fark, kayıtdışılığın tespitinde kullanılmaktadır (Schneider, and Enste, 2000: 93) Fakat, kayıtdışı faaliyet sonucu elde edilen gelirlerin değişik tasarruf araçları kullanılmak suretiyle harcamaya dönüşmeme ihtimali ya da bu yöntemlerin herhangi birinde meydana gelen ölçüm hatası, bulunan sonucun güvenilirliğini etkilemektedir (Eilat, and Zinnes, 2000: 21).

1.1.5.2.2. İstihdam Yaklaşımı

İstihdam yaklaşımı, nüfus, işgücü arzı, işgücüne katılım oranı gibi temel değişkenleri takip etmektedir. Kayıtdışı iktisadi faaliyetin olmadığı varsayımı altında, işgücü ve istihdamın toplam nüfusa oranının zaman içinde birlikte hareket etmesi beklenmektedir (Schneider, and Enste, 2000: 93). Fakat KDE'nin mevcudiyeti halinde, işgücü oranı değişmezken, istihdam oranı azalmaktadır.

İstihdam yaklaşımının basitliğine karşın başlıca iki dezavantajı vardır (Öğünç ve Yılmaz, 2000: 10; Savaşan, 2004: 62). Birincisi, bu yaklaşım, ikinci işte çalışanları hesaba katmamaktadır ve bireyler kayıtlı işleri yanında bir başka işte kayıtdışı olarak çalışabilmektedirler. İkinci olarak, kırsaldan kente göç veya kadınların işgücüne katılımından kaynaklanan nedenler, işgücü-istihdam oranlarının gerçek değerinden farklı çıkmasına yol açmaktadır. Ayrıca, kayıtdışı sektörde kaç kişinin hangi süreyle çalıştığının ve verimliliklerinin ne olduğunun bilinmesindeki zorluklar bu metodun başarısını etkilemektedir.

1.1.5.2.3. Parasal Yaklaşım

Parasal yaklaşımda KDE, parasal istatistiklerden yararlanılmak suretiyle üç farklı yöntemle tahmin edilmektedir (Laflèche, 1994: 42-43): Sabit oran (emisyon hacmi), işlem hacmi (dolaşım hızı) ve para talebi.

Guttmann'ın (1977: 26) öne sürdüğü emisyon hacmi yaklaşımında, vadesiz mevduat ve banknotlardan oluşan M1 para arzı bileşiminden yararlanılmaktadır. Emisyon hacmi yaklaşımına göre, ekonomi genişledikçe normal şartlar altında iktisadi işlemler artan oranda nakitten çok çekle (vadesiz mevduat kullanımı) gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla dolaşımdaki paranın mevduata oranı da düşme eğilimi gösterecektir. Guttmann'ın ABD üzerinden yapmış olduğu hesaplamalarda bu oran 1892'den 1941'e kadar azalmış, fakat daha sonra tekrar artmaya başlamıştır. Guttmann, 1941'den sonra bu orandaki artışı, II. Dünya Savaşının getirdiği aşırı düzenleyici kurallar ve vergi artışlarının yol açtığı kayıtdışılığa bağlamıştır.

Miktar kuramından hareketle Feige (1979: 7) tarafından geliştirilen dolaşım hızı (işlem hacmi) yaklaşımında, toplam parasal işlem hacmi ile GSYİH arasındaki ilişki izlenmektedir. M.V = P.Y eşitliğinde, M, dolaşımdaki para miktarını; V, paranın dolaşım hızını; P, fiyatlar genel düzeyini ve Y, üretilen mal ve hizmet miktarını ifade etmektedir. Buna göre, mal ve hizmetlerin toplam değeri (GSYİH), para arzının, paranın dolaşım hızıyla çarpımına eşittir. Bu yaklaşımda paranın dolaşım hızının, kayıtlı ve KDE'de aynı ve sabit olduğu varsayılmaktadır. Belirli bir dönemde miktar kuramının belirlediği GSYİH rakamı ile istatistiklerle açıklanan GSYİH arasındaki fark, KDE'nin büyüklüğünü vermektedir. Diğer taraftan, dolaşım hızı yaklaşımının bazı zayıf tarafları bulunmaktadır (Schneider, 2002: 35-36): Baz alınan yılda kayıtdışı ekonominin olmadığı (sıfır) kabul edilmekte ve M.V=P.Y eşitliğini sağlayan verilerin elde edilmesinde ve doğruluğunda problemler yaşanmaktadır.

Para talebi yaklaşımı, vergi oranları ile para talebi arasındaki ilişkiyi, 1919-1955 dönemi ABD verilerini baz alarak inceleyen Cagan (1958) tarafından geliştirilmiştir. Tanzi (1983: 283) ise, Cagan'ın yönteminden hareket ederek, 1930-1980 dönemi için ABD'nin KDE oranını hesaplamıştır. Tanzi'nin (1980: 429) temel önerisi, iktisadi

birimlerin kamu otoritelerinin denetimlerinden kaçınmak amacıyla iktisadi işlemlerini nakit kullanarak yaptıklarıdır. Bu çerçevede KDE'nin büyümesi, para talebinin de artmasına neden olmaktadır. Ödeme alışkanlıkları, kredi kartı kullanımı, faiz oranları, gelir düzeyi gibi faktörler, birey ve kurumların nakit para kullanımını etkileyen unsurlardır (Schneider, and Buehn, 2018: 9-10). İktisadi işlemlerin nakit dışında çek, kredi kartı gibi ödeme araçları ile yapılabilmesi bu yaklaşımı eleştirilere açık hale getirmiştir.

1.1.5.2.4. Fiziksel Girdi (Elektrik Tüketimi) Yaklaşımı

KDE'nin ölçülmesinde yaşanan sorunlar, araştırmacıların somut verilere yönelmesine, üretim faaliyetlerinin önemli girdisi olan elektrik kullanımının takip edilmesine neden olmuştur. Bu doğrultuda iki yöntem ön plana çıkmaktadır: Kaufman - Kaliberda, Lacko.

Kaufmann ve Kaliberda (1996) tarafından geliştirilen yöntemde, kayıtlı ve kayıtdışı tüm iktisadi faaliyetlerin elektrik tüketimine bağlı olduğu; elektrik tüketiminin gelire olan esnekliğinin bire eşit olduğu varsayılmaktadır. Bu eşitlik varsayımı altında tahmin edilen GSMH ile resmi GSMH arasındaki farkın, KDE'yi yansıtacağı savunulmaktadır. Kayıtdışı faaliyetlerin enerji gereksinimi duyulmadan da sürdürebilmesi, farklı enerji kaynaklarının (gaz, kömür, nükleer, vb) kullanılabilme ihtimali, enerji üretim ve kullanımında zamanla yeni tekniklerin yardımıyla verim artışının sağlanması, kaçak elektrik kullanımlarının yaşanabilmesi ve elektrik tüketimiyle milli gelir arasında kurulan esneklik varsayımının zaman, ülke, vb şartlara göre değişmesi, bu yöntemin eleştirilmesine neden olmuştur (Schneider, 2002: 39).

Lacko (2000), KDE'yi, hanehalklarının elektrik tüketimi ile ilişkilendirmek suretiyle tahmin etmektedir. Çünkü kayıtdışı faaliyetlerin önemli bir kısmında hanehalkı rol almaktadır. Kayıtlı olmayan işletmeler hanehalkını kayıtdışı faaliyetleri için kullanabileceği gibi, kayıtlı işletmeler de eve iş vermek suretiyle meskenleri kayıtdışı işyeri olarak kullanabilmektedir. Lacko, her ülke hanehalkının elektrik tüketiminin bir kısmını kayıtdışı faaliyetler için kullandığını; elektrik tüketiminin nüfus, ülkenin gelişmişlik düzeyi, coğrafi konumu (iklim, su, vb koşullar), elektriğin

fiyatı ve diğer enerji kaynaklarına ulaşım koşulları gibi birçok faktörden etkilendiğini savunmaktadır.

1.1.5.3. Model Yöntemi

Kayıtdışılığı tahmin etmeye çalışan yöntemler tek bir neden ve sonuç üzerinden araştırma yapmaktadır. Fakat piyasa koşullarında kayıtdışılığa yol açan birçok unsur bulunmakta; diğer taraftan, KDE'nin, eşzamanlı olarak emek, para ve üretim piyasası üzerinde etkileri olmaktadır. Tek değişkenin kullanıldığı doğrudan ve dolaylı yöntemlerde hata payı yüksektir (Giles, 1999: 3; Schneider, and Buehn, 2016: 18-19). Bu yüzden, kayıtdışılığı daha net tespit edebilmek için model yöntemini uygulayan çalışmalarda birden çok faktör aynı anda değerlendirilmektedir.

İlk olarak Loayza (1996) tarafından Latin Amerika ülkeleri için kullanılan, daha sonra Schneider (2004) tarafından kapsamı 145 ülkeyi içerecek biçimde genişletilen ve LISREL (linear interdependent structural relationship) olarak da bilinen MIMIC[1] (multiple indicator multiple cause model) veya onun değişik versiyonu DYMIMIC modelleri, eşanlı ilişkili çoklu neden ve çoklu göstergenin analiz edilmesine olanak sağlamaktadır (WB, 2010: 8). LISREL modeli doğrusal bir yapısal denklemler sisteminden oluşmaktadır. Denklem sistemi, örtük[2] değişken ve bununla bağlantılı olduğu varsayılan doğrudan ölçülebilen değişkenlerden oluşmaktadır. Model, ölçüm modeli ve yapısal denklem modeli olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003: 24). Ölçüm modeli, ölçülebilen değişkenlerin güvenilirlik ve geçerlilik gibi ölçüm özelliklerini tanımlamaktadır. Yapısal denklem modeli, ölçülebilen değişkenler ile örtük değişken arasındaki nedensel ilişkileri tanımlamaktadır.

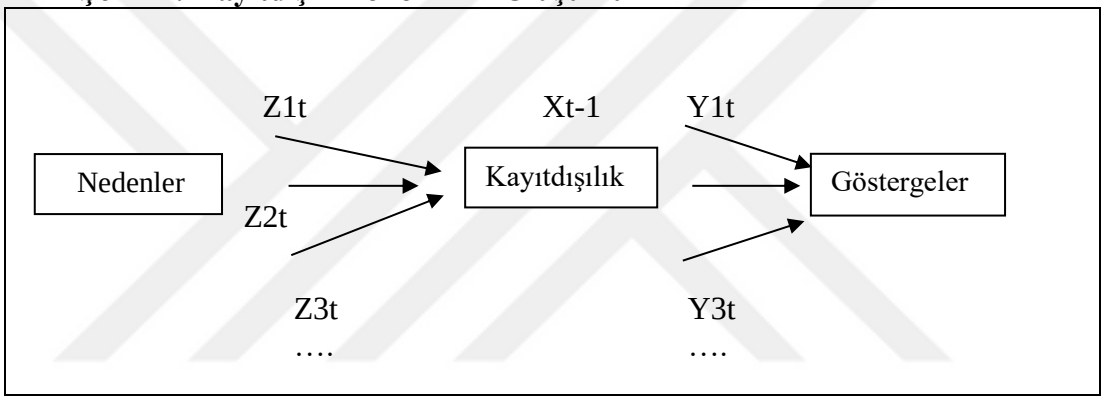
Çoklu neden–çoklu gösterge (MIMIC) yönteminde KDE, örtük değişken olarak modele dahil edilmekte ve KDE'nin zaman içerisinde sergilediği gelişim, neden ve gösterge değişkenler yardımıyla ölçülmektedir (Schneider, et. al., 2003: 5-6). Şekil-

[1] MIMIC modelinde, örtük (unobservable/latent variable) ve ölçülebilir/gözlenebilir değişken olmak üzere iki çeşit değişken bulunmaktadır. Ölçülebilir değişkenler de, nedensel ve gösterge değişken olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Schneider, and Buehn, 2018: 13).

[2] MIMIC modelini kullanan Elgin'in (2012: 241) çalışmalarında "unobservable/latent" variable terimine karşılık, "örtük" değişken; farklı çalışmalar ise, gözlenemeyen/ölçülemeyen değişken (Savaşan, 2014: 6), terimini kullanmayı tercih etmişlerdir.

1'de, zaman içerisinde Zit (i = 1, 2,..., k) nedenler (örneğin, vergi yükü, vergi ahlakı, kamusal regülasyonlar, işsizlik, kişi başı GSYİH, enflasyon vb), Xt kayıtdışılık ve Yjt (j = 1, 2, ..., p) göstergeler (örneğin, vergi kaçakçılığı derecesi, para arzı, işgücü piyasasına katılım oranları, dolaylı vergi artışları ve GSYİH değişimi vb) arasındaki ilişki görülmektedir. Dinamik çoklu neden – çoklu gösterge (DYMIMIC) yönteminde ise, KDE'nin herhangi bir yıldaki büyüklüğünün nedenleri arasına bir önceki yılın büyüklüğü de eklenmektedir (Schneider, and Savaşan, 2007: 135). Bu modellerde, nedensel ve gösterge değişkenlerden aynı anda yararlanılmakta olup, etkileri ülkelerin yapısal özelliklerine göre değişmektedir.

Şekil-1: Kayıtdışı Ekonominin Oluşumu



Kaynak: Schneider, 2002: 42.

MIMIC yöntemine yapılan eleştiriler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Schneider, and Buehn, 2018: 23; WB, 2010: 8):

i. Sadece bağıl katsayıya ilişkin kesin olmayan bilgi alınır.

ii. Tahminler, değişkenlere ve bu değişkenlerdeki değer farklılıklarına aşırı duyarlıdır.

iii. Nedenler ve göstergelerin seçilmesi ve ayırt edilmesi kolay değildir.

iv. Baz yılı seçimi (değerleri), sonuçlar üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır.

v. Kayıtdışı faaliyetin nedenlerini ve etkilerini saptayacağı farz edilen denklemlerin kuramsal desteği bulunmamaktadır.

vi. Kayıtdışılık bir "akım" değişkenden ziyade "stok" değişkeni olarak ele alınmakta, böylece birçok birey (ve işletme) açısından geçerli olan kayıtdışılığa giriş ve çıkışlar göz ardı edilmektedir.

1.1.6. Kayıtdışı Ekonominin Etkileri

KDE'nin ekonomiye olumlu etki yapıp yapmayacağı, bu konuda GÜ veya GOÜ için ayrışma olup olmadığına ilişkin farklı değerlendirmeler yapılmaktadır. İktisadi büyüme, gelir dağılımı, vergi gelirleri, rekabet, istihdam, kamu yatırımları gibi iktisadi olgular üzerinde etkileri tartışılan KDE, konjonktür, iktisadi yapı, kaynak dağılımı ve üretim faktörleri gibi birçok unsurla ilgili olduğundan, her ülke tecrübesi farklı sonuç vermektedir.

Genel olarak olumsuz etkileri ön plana çıkan KDE'nin, uzun dönemde azalması gerektiği üzerinde fikir birliği bulunmaktadır (Gërxhani, 2004: 281). İyimserler kayıtdışılığın, ekonomi üzerinde önemsiz, küçük ve olağan; kötümserler ise, yıkıcı ve yaygın etkilerinin olduğunu belirtmektedir.

1.1.6.1. Kayıtdışı Ekonominin Olumlu Etkileri

KDE'nin, işsizliği azaltmak, iktisadi büyümeyi hızlandırmak, enflasyonu bastırmak, iktisadi krizleri hafifletmek, atıl kaynakları harekete geçirmek, toplam arzı artırmak, kayıtlı sektör için ek talep ve mali kaynak yaratmak, etkin olmayan iktisat politikası sonuçlarını telafi etmek, tasarrufları hızla yatırıma dönüştürmek gibi makroekonomik; girişimci maliyetlerini düşürmek, katı bürokrasiden kaçınma olanağı sağlamak, ucuz mal ve hizmet arz etmek, ek gelir sağlamak, iç piyasada rekabeti güçlendirmek, tekelleşmeyi önlemek, dış piyasada rekabet üstünlüğü sağlamak, daha esnek çalışma zamanı sunmak, çalışanlara daha fazla özgürlük sunmak, daha insani iş ortamı oluşturmak, yenilikçilik için ek potansiyel oluşturmak gibi mikroekonomik; kayıtdışı sektörde oluşan gelirlerin önemli bir kısmı kayıtlı sektörde harcandığından dolaylı vergilerden sağlanan gelirleri artırmak gibi mali yönlü olumlu etkileri bulunmaktadır (Bağırzade, 2015: 42).

Eksik kapasite kullanımı, rant kollama, rüşvet, kaynakların sınırlı olması vb nedenlerle maliyetlerin yüksek olduğu sektörlerde üretimin devamlılığında kayıtdışı faaliyetlerin önemli rolü bulunmaktadır (Eilat, and Zinnes, 2002: 1237). KDE, istihdam ve gelir düzeyi düşük kesimdekilerin refah düzeyini artırmakta, gelir dağılımını iyileştirmektedir (Braithwaite, 1995: 1).

Eilat ve Zinnes (2000:45), KDE'nin iktisadi büyüme üzerinde olumlu etki gösterdiğini savunmaktadır. Çünkü kayıtdışılık, vergiye tabi geliri azaltırken harcanabilir geliri artırmaktadır. Kayıtdışı faaliyet sonucu elde edilen gelir doğrudan vergilendirilmemiş olsa da, gelirin büyük bir kısmı kayıtlı ekonomi içinde harcanmaktadır. Elde edilme sürecinde vergilendirilmeyen kısım harcama aşamasında vergilendirilmiş olur. Bu da tüketim ve çarpan etkisiyle GSMH'nin artmasını sağlamaktadır.

KDE, sanayi ve hizmet sektörlerinin talepleri doğrultusunda rekabet baskısı getirmekte, devletin aşırı düzenlemelerini sınırlandırmakta ve finansal kaynakların artması iktisadi kurumların dönüşümü ve eşitsizliklerin azalmasına katkı sağlamaktadır (Asea, 1996: 166; Kesselman, 1997: 299).

KDE, iktisadi krizlerin sebep olduğu olumsuz etkileri hafifletmekte, piyasa ekonomisine geçişleri ve yeni girişimcilerin ortaya çıkmasını kolaylaştırmaktadır (Fakhrutdinova, et. al., 2015: 69; Schneider, and Williams, 2013: 80). İlaveten, iktisadi birimlere daha fazla özgürlük, çalışma saatlerinde ve koşullarında esneklik sunmaktadır (Carter, 1984: 219).

Ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre, KDE'nin olumlu etkileri değişmektedir. Auriol ve Warlters'a (2005: 625) göre, GOÜ'lerde kayıtdışılık, GÜ'lere kıyasla daha yaygındır. Çünkü GOÜ'ler, kasıtlı biçimde sektöre giriş maliyetlerini yüksek tutarak piyasada rekabetin önüne geçmekte; bu durum ise, iktisadi rantların ve firma pazar paylarının artmasını sağlayarak, devlete daha fazla vergi kazandırmaktadır.

Schneider (2007: 27), GÜ'lerin aşağıdaki nedenlerden dolayı kayıtdışı sektörün küçülmesine karşı güçlü önlemler almadığını belirtmektedir:

i. Kayıtdışı sektörde kazanılan gelirin 2/3'ü kayıtlı sektörde harcandığından devletin vergi kaybı GOÜ'lere kıyasla daha azdır.

ii. Kayıtdışı sektörde kazanılan gelirler, çalışan nüfusun en az üçte biri için hayat standardı yükselmesine katkı sağlamaktadır.

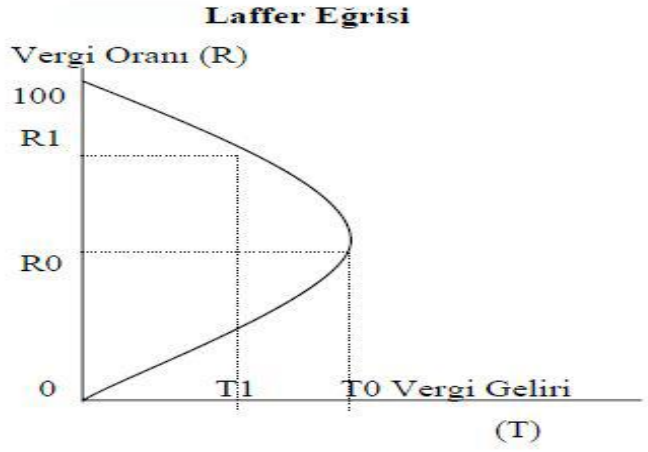
iii. Kayıtdışı sektörün %40-50'si kayıtlı sektörü tamamlayıcı özellik taşımakta, katma değer yaratarak GSYİH'yi artırmaktadır.

iv. Kayıtdışı sektörde çalışanlar gösteri, iş bırakma vb eylemlere daha az yönelmektedir.

1.1.6.2. Kayıtdışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

KDE'nin olası olumsuz etkilerine gelince, iktisadi büyümeyi azaltmak, enflasyonu yükseltmek, iktisadi istikrarsızlık yaratmak, dolarizasyonu artırmak, istatistik verileri çarpıtmakla iktisat politikasının etkinliğini azaltmak, kaynakları kayıtdışılığa uygun sektörlere aktararak verimliliği düşürmek, ihracat potansiyelini kısıtlamak, ülkeden sermaye kaçışını artırmak, daha fazla kayıtdışılığa yol açmak gibi makroekonomik; kamu hizmetlerinden mahrum bırakmak, sağlam mali kaynaklara erişimi engellemek, haksız rekabet ortamı yaratmak, işletmeleri küçülterek verimliliği düşürmek, markalaşmayı engellemek, reklam olanaklarını ortadan kaldırmak, yenilik potansiyelini zayıflatmak, sağlıksız çalışma ortamı yaratmak, tüketici haklarını ihlal etmek, sendika kurumunu zayıflatmak, dış piyasalarda rekabet gücünü düşürmek gibi mikroekonomik; kamu gelirlerini azaltmak, kayıtlı sektörde vergi yükünü yükseltmek, dürüst mükellefleri cezalandırmak, kamu hizmetlerini kısıtlamak, vergi ahlakını tahrip etmek, bedavacılık sorunu yaratmak ve vergi otoritesini zayıflatmak gibi mali yönlü olumsuz etkileri bulunmaktadır (Bağırzade, 2015: 42).

Grafik-1: Vergi Geliri-Vergi Oranı İlişkisi (Laffer Eğrisi)



Kaynak: Laffer, 2004: 1.

KDE'nin olumsuz etkilerinin başında, kamu harcamaları ve milli gelirin düşmesine yol açan vergi gelirlerini azaltması gelmektedir (Schneider, and Enste, 2000: 89). İktisadi faaliyetlerin kayıtdışında kalması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmaktadır. Devlet, azalan kamu gelirini arttırmak amacıyla vergi oranlarını yükseltirse, belli bir düzeyden sonra mükelleflerin vergi verme isteklerinde azalma olacaktır (Laffer, 2004: 1). Bu durum, vergi oranlarında artış ve vergi ödeme isteğinin azalması sarmalına dönüşecek ve daha fazla mükellefi kayıtdışına itecektir. Bütçe açıkları, borçlanma yoluyla karşılandığı takdirde yükselen faiz oranları özel sektörün yatırımlarını azaltmakta; para basılarak kapatıldığında ise, enflasyon oranı yükselmekte ve gelir dağılımı bozulmaktadır (Eilat, and Zinnes, 2002: 1236-1237).

KDE, uygulanacak makroekonomik politikaların etkililik derecesinin düşmesine, bu da makroekonomik istikrarın sağlanmasında ve sürdürülmesinde problemlerin yaşanmasına yol açacaktır (Eilat, and Zinnes, 2000: 44). Çünkü kayıtdışı çalışan birey ve kurumlar sermaye piyasalarını kullanmadığı için para politikası, vergi gelirleri azaldığı için ise, maliye politikası etkili işlemeyecektir.

İktisat politikaları belirlenirken, makroekonomik göstergelerden yararlanılmaktadır. KDE; büyüme, gelir seviyesi, enflasyon gibi değişkenlerde tutarlı ve doğru sonuç vermeyeceğinden, bu değişkenlerden yararlanılarak uygulanacak politikaların başarı şansı düşecektir (Tanzi, 1999: 343; Frey, and Schneider, 2000: 1). Diğer taraftan, GOÜ'lerde daha yüksek seyreden kayıtdışılık, bu ülke gelirlerinin GÜ'ler ile kıyaslandığında daha düşük hesaplanmasına neden olacaktır. Bu durum, özellikle GÜ'ler ile GOÜ'ler arasındaki gelir farkının yüksek görünmesine, hatalı sınıflandırmaların yapılmasına ve iktisadi göstergelere olan güvensizliği artırarak iktisadi faaliyetler, özellikle yatırım ortamı belirsizliğine yol açacaktır.

Kayıtdışılık, kaynakların rasyonel kullanımı ve dağılımını etkileyerek iktisadi verimliliği ve refahı düşürmektedir (Kesselman, 1997: 299; Eilat, and Zinnes, 2000: 44). Kayıtdışı üretilen mal ve hizmetler için vergi, sigorta gibi mali yükümlülükler ödenmediği gibi yasal zorunluluk olan üretim ve güvenlik standartları gereği karşılanması gereken bazı maliyetlerden de kaçınılmaktadır. Kayıtdışı çalışan

işletmeler böylece girdilere daha fazla bedel ödeyerek üretim yapabilmekte, diğer taraftan, birim maliyetleri daha düşük tutabildiklerinden ürettikleri mal ve hizmeti kayıtlı çalışan firmalardan daha ucuza satma imkanına sahip olmaktadırlar. Kayıtlı çalışan işletmeler ise, yüksek maliyetlere katlanmak zorunda kalmakta; bu firmalar aleyhine üretim ve ticareti saptırıcı etkiler doğmakta; kaynak kullanımında rasyonalite ve verimlilik düşmektedir.

Kayıtdışı faaliyetlerde sermayeye erişim kısıtlı olduğundan düşük teknoloji gerektiren emek yoğun teknolojilere yoğunlaşılmakta; çalışanlar ise, düşük gelir elde etmektedir (Kaufman, and Kaliberda, 1996: 27). Kayıtdışılık nedeniyle haksız rekabetle karşılaşılmakta; kayıtdışı faaliyette bulunmayan işletmelerin üzerindeki vergi yükü artmakta (Yücel, 2014: 62-63); işgücü piyasasındaki dengeler bozulmaktadır. Kayıtdışılık yüzünden çalışanların sosyal güvenlik hizmetinden yoksun olması, mevcut sosyal düzenin meşruiyeti ve kayıtlı faaliyetler bakımından rekabet kurallarını olumsuz etkilemektedir (Eilat, and Zinnes, 2000: 44-45; Schneider and Enste, 2000: 108). Bu durumdan etkilenen bazı mükellefler, rekabet üstünlüklerini kaybetmemek için faaliyetlerini kısmen ya da tamamen kayıtdışı olarak devam ettirmeye yönelmektedir. Sosyal ve ahlaki değerler bozulmakta, devlete olan güven azalmakta ve yasadışı çözüm arayışları yaygınlaşmaktadır (Altuğ, 1994: 66).

KDE'nin milli gelirin %15-20 veya % 5 düzeyinde olması arasında iktisadi verimlilik ve kaynak dağılımında yaratacağı etki bakımından farklı sonuçlarla karşılaşılabilmektedir. Kayıtdışılığın artışı ya da azalışına paralel, etkileri de aynı şekilde değişmeyebilir. Vergi sistemi ve ekonominin genel yapısıyla alakalı olarak, KDE'nin düşük oranda seyretmesine karşın etkileri bazen büyük, tersine, yüksek oranlarda olduğu zamanlarda ise, daha ılımlı sonuçları olabilmektedir (Kesselman, 1997: 293-294).

1.2. VERGİ VE VERGİ DENETİMİ

Devletin kamu hizmetini sunmak ve giderlerini karşılamak için başvurduğu başlıca finansman kaynağı vergilerdir. Harcanabilir geliri ve üretim faaliyetlerini etkileyen vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçleri bulunmaktadır. Vergilerden en

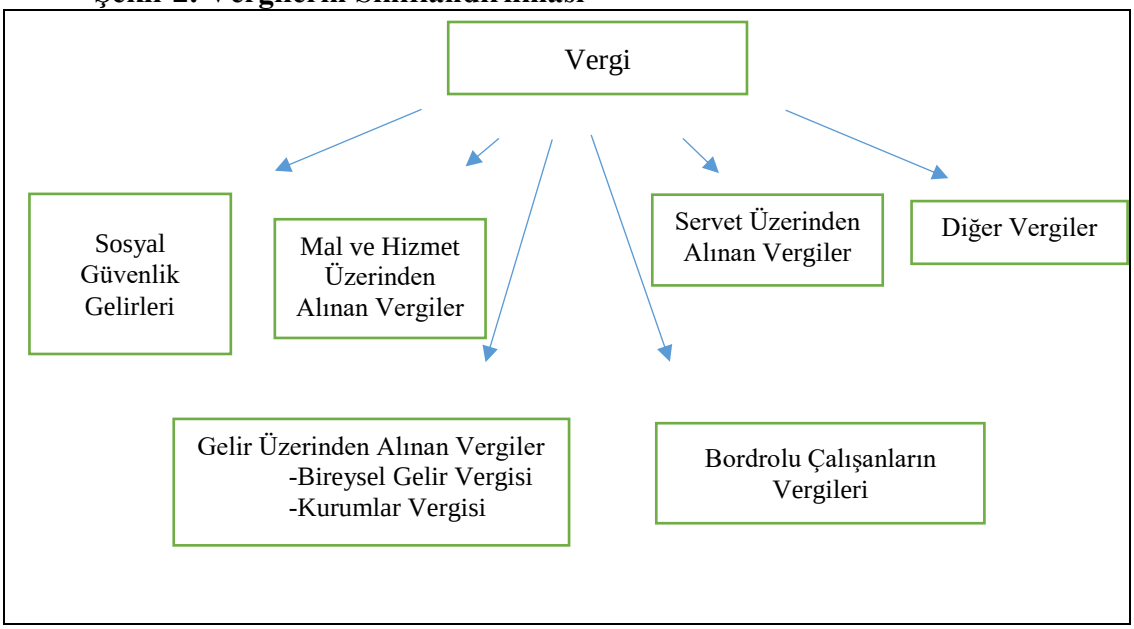
yüksek faydayı elde etme amacını taşıyan devletler, kayıp ve kaçağın önüne geçmek için vergi denetimini ön planda tutmaktadır.

1.2.1. Vergi Kavramı

Vergi, dar anlamda, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri nispetinde, zorunlu olarak aldığı iktisadi değerdir (Pehlivan, 2014: 23). Geniş anlamda ise, "halkın devlet harcamalarına iştirak payı" veya "milli gelirin hükümetin emir ve tasarrufuna verilen parçasıdır" (MB ve GB, 1986: 9). Devletin diğer gelir unsurları ile kıyaslandığında vergiler, zorunlu ve karşılıksız bir kaynaktır. Vergiler, harcanabilir geliri azaltması ve doğrudan karşılığı olmaması sebebiyle mükelleflerin dirençleriyle karşılaşmaktadır.

Vergiler, alındığı kaynak yönünden, gelir, tüketim veya servet vergileri; başka bir mükellefe yansıtılması bakımından, dolaysız veya dolaylı vergiler; mükellefin özel/kişisel durumlarını dikkate alması bakımından, objektif ve subjektif vergiler; ödemede kullanılan araçlara göre, ayni veya nakdi vergiler; vergiye konu olan nesnelere göre, şahıs veya mal vergileri; vergi matrahına göre, ad valorem veya spesifik vergiler; kapsamlarına göre, özel veya genel vergiler; tarifelerine göre, eşit – sabit, azalan veya artan oranlı vergiler olarak farklı biçimlerde tasnif edilmektedir.

Şekil-2: Vergilerin Sınıflandırılması



Kaynak: OECD, 2018: 18.

OECD (2018: 18) ise, vergileri Şekil-2'deki gibi kategorize etmektedir. Buna göre vergiler, gelir vergisi, servet vergisi, mal ve hizmet vergileri, ücretlere ilişkin vergiler, sosyal güvenlik ödemeleri ve diğer vergiler olmak üzere altı kısıma ayrılmıştır.

İktisadi ve mali sistemin gelişmediği dönemlerde bağış ve ihtiyari nitelikte talep edilen vergiler zamanla cebri niteliğe dönüşmüşlerdir. Vergi, bedeni, ayni ve nakdi şekilde ödenebilmekte iken, para kullanımının yaygınlaşması ile ayni ve bedeni şekilde vergi ödeme, yerini nakdi ödeme yöntemine bırakmıştır.

Devletin toplamayı beklediği vergi gelirleri ile gerçekte toplamış olduğu vergi gelirleri arasındaki farkı ifade etmekte olan vergi kaybı, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ve/veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi vergi kaçırma (vergi ziyaı) iken, vergi borcunun doğumuna neden olan olaylarla ilişki kurulmaması ya da bu olayların kişiler açısından ortaya çıkmaması, vergiden kaçınma durumunu göstermektedir.

1.2.2. Maliye Teorisi Bağlamında Vergi

İktisat disiplini içinde vergilerin spesifik tartışma zemini olan maliye teorisi bağlamında, verginin alınma gerekçesini açıklayan iki görüş bulunmaktadır (Brown, and Jackson, 1990: 299): Fayda teorisi ve ödeme gücü yaklaşımı.

1.2.2.1. Fayda Teorisi

Fayda teorisi, kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanmalarına –elde edilen marjinal faydaya- göre vergilendirilmeleri gerektiğini, fayda ile verginin değişimini savunan klasik bir görüştür. Mill (2000: 927), "vergilendirmeyi, bir şeyin kendisine eşit olan başka bir şeyle değiştirilmesi" esasına, yani faydaya dayandırmaktadır.

Fayda teorisi, zaman zaman farklı yorumlanmış; bu çerçevede devlete farklı sorumluluklar yüklenmiş; fakat, vergi her zaman bir karşılığa/faydaya

dayandırılmıştır. Örneğin, XVIII. ve XIX. yüzyılda liberal görüşlerin yaygınlaşması ile devlet anlayışında da birtakım değişiklikler olmuştur (Yereli ve Ata, 2011: 25). Devlet, güvenlik sağlayan bir kuruluş, bir tür sigorta kurumu niteliğine bürünmüştür. XX. yüzyılda devletten beklenen fonksiyonların artmasıyla fayda teorisi daha geniş bir açıdan yorumlanmıştır.

Vergilerin kamu harcamalarından sağlanan faydaya göre dağıtılmasını öneren fayda teorisi, kendi içinde değişim, sosyal üretim giderlerine katılma ve sigorta primi yaklaşımı olarak üç gruba ayrılmaktadır (Akdoğan, 2006: 124).

i. Değişim Yaklaşımı: Buna göre vergi, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığı olarak alınan ve bunun için ödenmesi gereken bir bedel olarak görülmektedir. Fakat mükelleflerin ödeyeceği vergi tutarı, devletten alınan hizmete göre saptanmamaktadır. Bu görüş kabul edildiği takdirde, kamu hizmetlerinden en çok fayda sağlayan düşük gelirlilerin en çok vergiyi ödemeleri; tersine, kamu hizmetinden daha az fayda sağlayan yüksek gelirli kesimin, daha az vergi ödemesi gerekmektedir. Bu durum ise, vergi adaleti ilkesine uygun düşmemektedir. "Devletin rolü herkese eşit fedakarlık yüklemek olmayıp, bireylere sağladığı hizmetlerin adil fiyatını ödetmektir" düşüncesiyle desteklenen bu yaklaşıma fazla itibar edilmemektedir (Turhan, 1998: 20).

ii. Sosyal Üretim Giderlerine Katılma Yaklaşımı: Bu yaklaşımda toplum, üretici birliğine benzetilmekte ve verginin, devlet tarafından yapılan kamu hizmetlerinin, sosyal üretime katılması karşılığı olarak ödendiği kabul edilmektedir (Edizdoğan, 2007: 152-154). Fakat kamu harcamalarının tamamı üretim hizmeti görmek amacıyla yapılmamaktadır. Ayrıca, devletin bir şirkete ve mükelleflerin de bu şirkete ortak olan hissedarlara benzetilmesi bu yaklaşımın eleştirilmesine yol açmaktadır.

iii. Sigorta Primi Yaklaşımı: Bu yaklaşımda vergi, bireylerin, mal ve mülklerini güvenlik altında bulunduran devlete, sunulan hizmetlerin karşılığı olarak ödemiş oldukları bir sigorta primi niteliğindedir (Akdoğan, 2006: 126). Devleti bir

sigorta şirketine, mükellefleri de sigorta şirketlerinin müşterilerine benzeten bu görüş, XXI. yüzyıl ekonomilerinde kabul görmemektedir.

Fayda teorisine göre, kişiler belli bir fayda sağlayacaklarına inandıkları zaman mali programlara/kamu giderlerine daha fazla katılacaklardır (Musgrave, and Musgrave, 1989: 220). Doğrudan yararlanılmayan hizmetler için ödeme yapılma zorunluluğu, kişileri bu sorumluluktan kaçma yoluna sevk etmektedir. Çünkü kişiler, gıda, giyim, konaklama ihtiyaçlarını seçip kendi iradeleri ile tercihlerini belirlerken, verginin de aynı şekilde talep edilmesini beklemektedirler. Zamanla çeşitlenen ihtiyaçlar kamu hizmetlerinin artmasına sebep olmaktadır. Fakat bu hizmetlerden kimin ne kadar yararlandığını tespit etmek mümkün değildir. Bu yüzden kişilerin gelirleri, verginin ne tutarda alınacağını belirlemede birincil unsur olmaktadır.

Fayda teorisi ile ilgili olarak ileri sürülen görüşlerin birçoğu XXI. yüzyılda geçerliliğini yitirmiştir (Akdoğan, 2006: 128). Çünkü, verginin ödeme gücüne göre alınması için çaba gösterilmesi, özel bir karşılığı bulunmaması ve cebri nitelikli olması toplum içinde genel bir kabul bulmuştur.

1.2.2.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Ödeme gücü yaklaşımına göre, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmekten fazla gelire sahip olan herkes vergi ödemelidir ve bu kısma "vergi ödeme gücü" denir. Ödeme gücü yaklaşımı, fayda ilkesindeki gibi kaynak dağılımında etkinliği değil, vergilerin iktisadi güce göre alınmasını hedeflemektedir. Bu yaklaşıma göre, ödeme gücünün belirlenmesinde kişilerin gelir, servet ve harcamaları göz önünde tutulmaktadır.

Vergi ödeme gücünü belirlemede en az geçim indirimi, tarifeler, ayırma ilkesi ve muafiyet/istisnalar olmak üzere dört yöntemden yararlanılmaktadır. Bu yöntemler aynı zamanda yatay ve dikey vergi adaleti sağlamada da kullanılmaktadır.

i. En Az Geçim İndirimi: Kişinin kendisinin ve ailesinin günlük yaşantısını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesine en az geçim

indirimi denir. En az geçim indiriminde bir kişinin kendisinin ve ailesinin fizyolojik yaşantısının gerektirdiği kadar miktardan vergi alınmaması gerekir. Böylece, geliri düşük olan birey, hiç gelir vergisi ödemese bile, tüketimi nedeniyle dolaylı vergileri ödeyerek kamu hizmetlerinin mali yüküne kısmen de olsa katlanmaktadır. Düşük geliri olan kesim, gelir vergisi ödemediği durumda bu kesimin üzerindeki vergi yükü de düşecek ve idarenin de iş yoğunluğu azalacaktır. Bu sistemin uygulanmasının olumsuz tarafı ise, bireylerin geçimini sağlayacak alt limitin tespit edilmesinin zorluğudur (Erdem vd., 2008: 110).

ii. Tarifeler: Ödenecek vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oran veya ölçülere vergi tarifesi denir. Gelir seviyesi arttıkça gelirin marjinal faydasının azaldığı kabul edilmektedir. Vergi yükünün adil dağılımı amacıyla kişilerin gelirleri arttıkça matraha uygulanacak vergi oranının artması gerektiği savunulmaktadır. Tarifeler, eşit oranlı ve artan oranlı olmak üzere ikiye ayrılır. Eşit oranlı vergi tarifesinde, vergi matrahındaki değişmelere karşın vergi oranı aynı kalmaktadır. Hesaplanması ve uygulanması kolay olmasına rağmen, vergi ödeme gücündeki değişimleri dikkate almadığı için eleştirilmektedir. Artan oranlı vergi tarifesinde ise, vergi oranı vergi matrahının artışından daha hızlı artmaktadır (Eker ve Bülbül, 2016: 148).

iii. Ayırma İlkesi: Vergilendirmede ayırma ilkesine göre; çeşitli kaynaklardan kazanç ve irat elde eden bireylerin vergi ödeme güçleri, bu kişilerin elde ettikleri gelir tutarları aynı miktarda olsa bile eşit değildir. Vergilemede gelir kaynağı göz önünde bulundurulmaktadır. Emekten kaynaklanan gelirin (ücret, maaş), sermayenin gelirine (rant, faiz, kar) kıyasla korunmaya ihtiyaç gösterdiği varsayımından hareketle, emeğin üzerinden daha düşük vergi alınmasına ayırma ilkesi denilmektedir. Mükellefin özel durumlarının –evli, bekar vb- dikkate alınması da bu ilke doğrultusundaki uygulamalardır (Sağbaş, 2010: 63).

Vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından mükelleflerin vergi yükü nedeniyle katlandıkları fedakarlığın bireyler açısından eşit olması gerekmektedir. Üç farklı fedakarlık görüşü vardır (Eker ve Bülbül, 2016: 168-169):

a) Eşit Mutlak Fedakarlık: Her bireyin ödediği vergi dolayısıyla toplam faydasındaki azalış aynı düzeyde olmalıdır. Bu doğrultuda herkesin aynı tutarda vergi ödemesi gerekmektedir. Örneğin varlığı 100.000 birim olan bir mükelleften 10.000 birim vergi alınıyorsa, varlığı 50.000 birim olan mükelleften de 10.000 birim vergi alınmalıdır.

b) Eşit Oranlı Fedakarlık: Bu görüşe göre, her mükellefin gerçek vergi yükü, gelirinden elde ettiği iktisadi refah ve fayda ile eş orantılı olmalıdır. Çünkü geliri yüksek olan mükellefler toplumdan daha fazla fayda sağlamaktadır. Örneğin varlığı 100.000 birim olan bir mükellefin ödeyeceği vergi, varlığı 50.000 birim olan kişiye göre bir kat fazla olmalıdır. Bu durumda, ilk mükelleften 20.000 birim vergi alınırsa ikinci mükelleften 10.000 birim vergi almak gerekecektir.

c) Eşit Marjinal Fedakarlık (En az toplam fedakarlık): Vergi nedeniyle toplumun katlandığı toplam fedakarlığın mümkün olduğu kadar az olmasını ifade etmektedir. Bunun gerçekleşmesi için vergilerin, marjinal fedakarlığı (ödenen verginin son biriminin yol açtığı fayda kaybı) bütün mükelleflere eşit olarak yayacak bir biçimde düzenlenmelidir. Örneğin, 100.000 ve 50.000 birimlik varlıkları olan iki mükellef karşısında, devletin ihtiyacının 40.000 birim vergi olduğu düşünülürse, bunun tamamının 100.000 birim varlığı olan mükelleften alınması, diğerinden hiç vergi alınmaması gerekecektir.

XXI. yüzyıl ekonomilerinin büyük çoğunluğu vergilendirmede ödeme gücü yaklaşımını tercih etmektedir. Fakat ödeme gücü yaklaşımı bazı açılardan savunulurken bazı açılardan da eleştirilmektedir (Musgrave, 2004: 77). Ödeme gücü yaklaşımının bireysel tercihleri göz ardı etmesi olumsuz yanı; refah seviyesindeki değişikliklere uyumlu olması ise, olumlu yanı olarak görülmektedir.

1.2.3. Vergilendirme İlkeleri

Vergilerin iktisadi amaçlarının yerine getirilmesinde uyulması gereken asgari kurallar bütününe vergilendirme ilkeleri denilmektedir. Vergi sistemlerinin gelişmesinde ve değerlendirilmesinde ön plana çıkan vergilendirme ilkeleri zamanla,

iktisadi ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine paralel olarak değişmekte ve gelişmektedir (Edizdoğan, 2007: 224). Vergilendirme ile ilgili ilkeler, merkantilistler ve fizyokratlar tarafından kurulmuş (Due, 1963: 109); modern anlamda temeli ise, Smith (1998: 1103) tarafından atılmıştır. Vergilendirmede başlıca ilkeler şunlardır: Adalet, açıklık, uygunluk, iktisadilik, esneklik.

i. Adalet: Vergi adaleti, toplam vergi yükünün, toplumu oluşturan bireyler arasında adil bir biçimde dağıtılmasıdır. Vergilendirmede adalet sağlanırken, kimden ne kadar vergi alınacağı, kişisel ve mali durumların dikkate alınıp alınmayacağı konuları önem kazanmaktadır (Yereli ve Ata: 2011: 22-24).

Vergilendirmede adalet ilkesi, yatay ve dikey adalet olmak üzere iki kısıma ayrılmaktadır. Bütün yönleriyle eşit olan mükelleflerin aynı uygulamaya tabi olması, yatay adalet; farklı durumda olan mükelleflerin farklı uygulamaya tabi olması dikey adalet olarak nitelenmektedir (Stiglitz, 1994: 491).

ii. Açıklık (belirlilik-kesinlik): Açıklık ilkesine göre, vergi ile ilgili kurum, işlem ve düzenlemeler belli, açık ve anlaşılır olmaktadır. Mükellef, vergi sorumlusu, yetkili otorite, tarh, tahakkuk ve tahsili gibi olgular açıkça ortaya konulmuştur. Böylece vergi kanunları ile açıkça belirlenmeyen konular üzerinden, bu konulara benzediği ileri sürülerek vergi alınamaz veya vergi istisnası tanınamaz (Bilici, 2017: 9). Diğer taraftan, vergi mevzuatının sade ve anlaşılır olması, ortalama bir mükellefin kurallara uyma oranını arttırmaktadır (Kabanga, 2016: 10).

iii. Uygunluk: Verginin, mükellef için en uygun zaman, koşul ve biçimde alınmasını ifade eder (Demirli, 2011: 28). Genel olarak, birey ve kurumlar, iktisadi faaliyetlerini gerçekleştirdikten belli bir zaman sonra gelirlerini elde eder ve beyannamelerini verirler. Bu yüzden vergilerin hazineye intikalinin, mükelleflerin gelir, refah ve iktisadi faaliyetlerini aksatmayacak şekilde gerçekleşmesi gerekmektedir. Örneğin zirai kazanç elde edenlerden verginin hasat zamanından sonra tahsil edilmesi, uygunluk ilkesinin gereğidir. Uygunluk ilkesi, vergilerin taksite bağlanmasını, ödeme yerlerinin ve ödeme yöntemlerinin de değişmesini/güncellenmesini mümkün kılmaktadır.

iv. İktisadilik (verimlilik): İktisadilik ilkesi, vergi sisteminin mükelleflerin tasarruf ve çalışma isteklerini olumsuz yönde etkilememesi, iktisadi faaliyetleri saptırmaması ve kaynakların etkin dağılımında rol almasını ifade eder. İktisadilik ilkesinin sağlanabilmesi, vergileme sürecinde verginin taraflarının katlandığı vergi ödeme (muhasebeci, danışman, avukat, zaman, kırtasiye vb) ve tahsil masraflarının (bina, personel, teçhizat, kırtasiye, zaman, yönetim vb) makul olmasına bağlıdır.

Vergilemenin başarılı olabilmesi, alınan vergilerin devlet tarafından kullanılması sonucu ortaya çıkan faydanın, mükellefin tasarrufunda kalması durumunda ortaya çıkacak faydadan yüksek olmasını gerektirir. Bu nedenle devlet, topladığı vergileri daha verimli bir biçimde kullanamıyor ve daha yüksek bir fayda sağlayamıyorsa, o vergileri toplamasının ülke ekonomisine bir yararı bulunmamaktadır (Karakoç, 2004: 103).

v. Esneklik: Vergi sistemi, piyasalar ve iş dünyasındaki değişime ayak uydurabilmeli; iktisadi dalgalanmalar karşısında devletin gelir ihtiyacını karşılayacak düzeyde hazırlıklı ve dinamik olmalıdır (EC, 2004: 5; OECD, 2015a: 21). İktisadi faaliyetlerin zamanla değişmesi veya yeni faaliyet alanlarının ortaya çıkması, vergi mevzuatının da güncellenmesini gerektirmektedir. Devletin bu alanlardan vergi talep edememesi kayıtdışılığa neden olmaktadır. Ayrıca mevzuattaki değişikliklerin mükelleflerin gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde gerçekleşmesi, kaynak ve zaman israfı açısından önemlidir.

Vergilendirme ilkeleri, vergilerden beklenen sonucun elde edilmesinde etkili olmaktadır. Ülkenin iktisadi yapısına ve zamana göre her ilkenin rolü değişmekte; fakat her biri diğerlerini tamamlamaktadır.

1.2.4. Vergi Denetimi

Denetim, iktisadi faaliyetlere ilişkin olarak, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ortaya koymak amacıyla, tarafsızca bilgi toplayan ve bu bilgileri değerleyen sistematik bir süreç iken, vergi denetimi, mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine, yetkili kamu otoriteleri ile mükelleflerin

mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik ve yetkili kamu otoriteleri tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır (HUD, 2013: 95). Yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenlerin denetime tabi olmaması durumu, sorumluluklarını yerine getiren mükelleflerin gönüllü uyumlarını olumsuz etkilemektedir. Bu sebeple, oluşabilecek kamu geliri kaybını önlemek ve vergisini ödeyen mükelleflerin adalet duygusunu zedelememek için vergi denetimleri önem taşımaktadır.

Beyan usulü esasında vergi, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden bildirilmekte ve yetkili kamu otoritesince denetlenmektedir. Bu yöntem, vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olması durumunda, vergiye tabi bazı gelirlerin beyandışı bırakılmasına neden olduğu için vergi kaçırma riskini artırmaktadır (Oral vd., 2015: 127). Vergi beyanlarının gerçeği yansıtmaması, bazı mükelleflerin iyi niyetli olmaması, kanunların yeterince anlaşılamaması, unutma ve maddi hataların yapılması da vergi kaybına yol açmaktadır. Bu nedenle, vergi gelirlerini beyan eden mükelleflerin yetkili kamu otoritesi tarafından denetlenmesi gerekmektedir.

1.2.5. Denetim Standartları

Denetim standartları bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin sağlanması ile ilgili genel ilke ve kuralları belirlemekte; denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde, denetim faaliyetlerinde uygulayacağı yöntem ve çalışmalar konusunda yardımcı olmaktadır. Dünyada bağımsız denetim uygulamalarına bakıldığında birçok ülkenin kendine özgü denetim standartları olduğu görülmektedir. Bu standartlar arasında iki uygulama ön plana çıkmaktadır (Kavut vd., 2009: 75): Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları.

1.2.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 10 standart ileri sürülmüştür. Tablo-4'te görüldüğü üzere, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS); genel, çalışma alanı ve raporlama ile ilgili olmak üzere üç ana gruba ayrılır (Benston, et. al., 2006: 61). Buna göre, denetçi belirli bir yeterlik

düzeyine sahip olmalı, denetim süreci asgari çalışmaları içermeli ve denetim raporu belirli özellikleri taşımalıdır.

Tablo-4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	Denetçi, yeterli teknik eğitim ve yeterliliğe sahip olmalıdır.
	Denetçi, denetim ile ilgili konularda bağımsız olmalıdır.
	Denetçi, denetim sürecini mesleki özen ve titizlikle yürütmelidir.
Çalışma Alanı Standartları	Denetçi, işi uygun bir şekilde planlamalı ve destek aldığı personeli kontrol etmelidir.
	Denetçi, işletmedeki olası finansal tablolarda yanlışlık veya dolandırıcılık nedeniyle oluşan olumsuzlukları tespit edebilmesi amacıyla, işletmenin işleyişi de dahil olmak üzere kurum hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı ve denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tasarlayabilmelidir.
	Denetçi, mali tablolara ilişkin işlem yapabilmek için denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle uygun denetim kanıtı elde etmelidir.
Raporlama Standartları	Denetçi, raporunu genel kabul görmüş muhasebe/denetim ilkelerine göre hazırlamalı ve bunu raporunda belirtmelidir.
	Denetçi, raporunda işletmenin cari ve önceki dönemlerinde genel kabul görmüş muhasebe/denetim ilkelerine aykırı gerçekleşen işlemleri tespit etmelidir.
	Denetçi, raporunda, işletmeye ilişkin tespit ettiği yanlışları tam olarak belirtmelidir.
	Denetçi, raporunda, işletmenin finansal durumu hakkında net bir görüşe sahip oluyorsa bunu açıklamalı, net bir görüşe sahip olmadığında nedenlerini belirtmek suretiyle bunu belirtmelidir.

Kaynak: AICPA, 2019.

1.2.5.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standartları (UDS), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (UMF) bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (UDGSK) tarafından yayınlanmaktadır. UDS'ler, "genel ilkeler ve sorumluluklar", "risk değerlendirme ve belirlenen riskler karşısında denetçilerce uygulanacak prosedür ve teknikler", "denetim kanıtları", "diğer çalışmalardan faydalanma", "denetim sonuçları ve raporlama" ve "uzmanlık gerektiren alanlar" olmak üzere altı gruba ayrılmaktadır (IFAC, 2018).

UDGSK, denetim ile ilgili alanlarda uluslararası standartlar belirleyerek ve bunların benimsenmesini ve uygulanmasını kolaylaştırarak kamu yararına hizmet eden bağımsız bir kurumdur. Denetimin dünya genelinde kalitesini ve tutarlılığını arttırmayı

(IAASB, 2019); diğer taraftan da hesap verebilir, sorumlu, şeffaf, adil yönetilen işletmelerin oluşturulmasını hedeflemektedir (Türedi, vd., 2018: 1).

1.2.6. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminde asgari standartların sağlanması için hukukilik, tarafsızlık, kapsamlı olma ve yaptırım gibi özelliklerin bulunması gerekmektedir. Aşağıda bu özellikler ana hatlarıyla ele alınmaktadır.

i. Hukukilik: Vergi, vb mali yükümlülüklerin nasıl konulacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı, hangi ölçülere göre uygulanacağı yasal düzenlemelerle belirlenmektedir (Koç, 2011: 101). Aksi durumda vergi denetiminde kuralsızlık geçerli olacak ve ihtiyari değerlendirmeler yaygınlaşacaktır.

ii. Tarafsızlık: Vergi denetimi, kamu otoritesinin işidir; tarafsız olmalı ve denetim yetkisini kullananlar adalet içerisinde hareket etmelidir. Bir başka deyişle, yetkili kamu otoritesi hazineye gelir sağlamak amacı ile bile olsa, adil olmayan bir yönteme başvurmamalıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 56). Mevzuat çerçevesinde işlem yapılması, vergi denetiminin tarafsızlığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

iii. Kapsamlı Olma: Bir işletmenin belli bir döneme ilişkin hesaplarının, yine o işletme çalışanları tarafından vergi kanunları yönünden incelemeye tabi tutulması, vergi incelemesi ve denetimi sayılmamaktadır (Aydın, 2006b: 63). Denetimin, işletme çalışanları dışından ve objektif kriterler doğrultusunda gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi denetimleri, vergi türü ve dönemleri, belirli iş ve işlemler ya da matrah dahilinde yapılabilmektedir.

iv. Yaptırım: Vergi denetiminin bir diğer özelliği, yaptırım gücüne sahip olmasıdır. Bu özellik, aynı zamanda vergi denetiminin hukuki yönünü de ortaya koymaktadır. Nitekim yapılan denetimler sonucu beyan edilmeyen verginin, cezası ile birlikte ödenmesi gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 56-57). Yaptırımın

olmadığı ya da etkili olmadığı durumda birey ve kurumlar aynı davranışı tekrar ettireceklerdir.

1.2.7. Vergi Denetiminin Amaç ve İşlevleri

Vergi denetimlerinden başarı elde edebilmek için, öncelikli olarak hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra bu hedeflerin hangi yöntem ve araçlar ile temin edileceği ortaya koyulmalıdır.

1.2.7.1. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergilendirmenin başarısı, mevzuatın iyi düzenlenmiş olması yanında doğrudan veya dolaylı bir şekilde etkin denetime bağlıdır. Vergi denetiminin temel amacı, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek; ayrıca, mükellef beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi mevzuatının uygulama olanaklarını gözden geçirmek ve uygulamadan doğan aksaklıkları saptamaktır. Farklı iktisadi faaliyetler çerçevesinde oluşan, ölçülmesi ve ortaya konması kolay olmayan KDE'yi kabul edilebilir düzeye düşürmek için başlıca araç olan vergi denetiminin amaçları, iktisadi, hukuki ve sosyal amaçlar biçiminde gruplandırılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51-52).

1.2.7.1.1. İktisadi Amaç

Devletler, güvenlik, adalet ve milli savunma gibi klasik görevlerine ek olarak, eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda da birtakım görevler üstlenmiştir. Genişleyen hizmet alanı, sürekli artan bir kamu finansmanı ihtiyacına neden olmaktadır. Devletin gelir ihtiyacı, vergi oranlarının artırılması, yeni vergi ihdası, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi kayıp - kaçağının azaltılmasını sağlayacak denetim faaliyeti ile karşılanabilir (Aydın, 2006a: 4). Vergi denetimlerinin yaygınlığı ve etkililiği, mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarını etkilemekte (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 211); gelir beyanlarının doğru tutulması yoluyla devlete daha fazla gelir sağlamaktadır.

Maliye politikası araçlarından biri olan vergiler, iktisadi büyüme, gelir dağılımında adalet vb hedeflere ulaşmada başlıca rolü oynamaktadır. Vergi kayıp ve

kaçağı nedeniyle, kamu gelirlerinin giderleri karşılayamaması sonucunda ülke ekonomisi olumsuz etkilenmektedir. Bu bakımdan, iktisadi dengenin sağlanması ve istenilen sonuçların elde edilmesi için vergilerin amaca uygun bir şekilde alınması ve kullanılması gerekir. Bu ise, vergi kaybı ve kaçağı sorunu üzerinde durmayı, dolayısıyla vergi denetimine önem vermeyi zorunlu kılmaktadır (Aydın ve Lodos, 2007: 166).

1.2.7.1.2. Hukuki Amaç

Vergi kanunları genel olarak mükelleflerin vergi ödeme gücünü tespit etmeye çalışmaktadır. Vergi denetimleri de mükelleflerin bilerek ya da bilmeden mevzuata aykırı işlem yapmalarının önüne geçmeye çalışmakta ve mükellefler arasındaki adaleti sağlamaktadır. Ayrıca, vergi denetimi, sadece vergi toplama işlevi görmemekte; devletin, otorite ve egemenliğinin de göstergesi kabul edilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 55).

1.2.7.1.3. Sosyal Amaç

Adil gelir dağılımını sağlamak amacıyla, gelir, tüketim veya servet unsurları farklı oranlarda vergilendirilmekte; ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınmakta; devlet tarafından elde edilen fonlar düşük gelir grubuna dahil kimselerin refahını artırıcı alanlarda kullanılmaktadır (Aydın, 2006b: 60). Gelir düzeyi düşük kesimin ağır vergi yüküne maruz kalmaması için artan oranlı vergilere başvurulmaktadır. Asgari geçim indirimi uygulaması ile belli matrahlar vergi dışında bırakılmaktadır. Vergiye tabi gelirin, ücret, ticari faaliyet veya servet unsuru olması durumunda uygulanan vergi oranları değişmekte; farklı hesaplama yöntemleri kullanılmaktadır. Bu amaçla emek faaliyeti sonucu elde edilen gelir ile ticari faaliyet sonucu elde edilen gelir düzeyi aynı olsa da farklı tutarlarda vergi ödenmektedir. Tüketim unsuru olan mal ve hizmetlerin toplum içindeki kullanım düzeylerini belirleyen zorunlu veya lüks tüketim malzemesi olup olmamaları da farklı vergi oranlarının uygulanmasına yol açmaktadır.

1.2.7.2. Vergi Denetiminin İşlevleri

Vergi denetimlerinin iktisadi, hukuki ve sosyal amaçlarına ulaşmasında denetim işlevlerine önemli görevler düşmektedir. Vergi denetiminin, tespit, önleme ve düzeltme olmak üzere başlıca üç işlevi bulunmaktadır.

i. Tespit (Araştırma): Araştırma işlevi ile mükelleflerin beyanlarının doğruluğu, yükümlülüklerini yerine getirip getirmedikleri, faaliyetleri ve bu faaliyetleri doğrultusunda tuttukları defter ve belgelerde hata veya hilelerin varlığı tespit edilmektedir (Beşel, 2017: 18).

Mükellefin gerçek gelirinin tespit edilmesi kadar, hangi mükelleflerin, ne konuda ve hangi döneminin inceleneceği konusu da belirlenmesi gereken bir sorundur. OECD (2004: 5), mükellef seçiminde etkinliği sağlamada iki unsuru ön planda tutmaktadır; doğru ve kapsamlı verilerin zamanında elde edilmesi; verilerin hızlı ve faydalı şekilde analiz edilip kullanılır hale getirilmesi.

Bazı iktisadi faaliyetler beyan gizlemeye müsait olduğu gibi, gelirin ya da faaliyetin boyutunun da ne olduğu tespit edilmesi gereken bir durumdur. Örneğin, serbest meslek kapsamında yürütülen hukuki danışmanlık ve tıbbi hizmetler; sanal ortamda yapılan reklam ve ticari işlemlerin tespit edilmesi kolay değildir. Bu ve benzeri faaliyetlerin vergilendirilmesinde somut ve kullanılabilir verilerin elde edilmesi, denetimin yürütülmesi açısından önem taşımaktadır.

ii. Önleme: Vergi denetimleri, hata ve hileleri ortaya çıkararak cezalandırmaktan ziyade bunların yapılmasını önleyici etkiler yaratılmasını amaçlar (Aydın, 2006a: 5). Denetimlere önleyici bir fonksiyon kazandırabilmek, mükelleflerin belli aralıklarla düzenli bir şekilde denetlenmesi ile mümkündür. Böylece vergi mükelleflerinde devamlı olarak denetim altında bulundukları duygusu yaratılır.

iii. Düzeltme (eğitme): İktisadi faaliyetlerin çeşitlendiği ve mevzuatın da buna göre güncellendiği ekonomilerde mükelleflerin, bu değişime ayak uydurabilmesi eğitim ile sağlanabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 180). Yapılan denetimler ile

gerçek ve tüzel kişilere bilgi verilmekte; tecrübelerinin artması sağlanmakta; hata ve eksiğini gören mükellefler, aynı durumla karşılaşmamak için beyan ve kayıtlarını buna göre düzeltmektedir.

1.2.8. Vergi Denetiminde Temel İlkeler

OECD (2006: 33), yetki veya gelir türüne bakılmaksızın yürürlükte bulunan denetim programları için bir dizi temel ilke belirlemiştir. Aşağıda özetlenen bu ilkelerle uyumlu yürütülen denetimlerin başarılı olacağı savunulmaktadır.

i. Kesinlik/Doğruluk: Kesinlik ilkesine göre, kayıtdışı bırakılmış iktisadi faaliyet tespit edildiğinde, mevzuat doğru değerlendirilmelidir. Düzenlemelerin, mükellefe, zamana ve vergi türüne göre farklı yorumlanmaması gerekmektedir. Aynı iktisadi işlemin gerçekleşmesi durumunda, benzer şartlara sahip mükellefler aynı yükümlülükleri taşımalıdır.

ii. Verimlilik: Yükümlülüklerin yerine getirilmesinde, hem mükelleflerin hem de yetkili kamu otoritelerinin en az harcama ile işlem yapması amaçlanmaktadır. Denetimin yol açtığı maliyetin, sağladığı gelirden az olması gerekmektedir.

iii. Objektiflik: Denetimin gerçek ve nesnel unsurlara dayanmasını içermektedir. Denetim, değer yargılarına göre değil, somut unsurlara göre yürütülmelidir.

iv. Şeffaflık: Denetim sürecindeki tüm çalışmalar takip edilebilmeli ve belgelendirilebilmelidir. İhtilaf halinde mevcut savın desteklenebilmesi, mükellef haklarının gözetilmesi açısından önemlidir. Mükellefin katlanması muhtemel vergi ve cezalara karşı kendisini savunabilmesi için denetimin şeffaf yürütülmesi gerekmektedir.

vi. Tamlık: Mükellef, denetimin ne zaman başlayacağı ve biteceğini bilmektedir. Süreç belirsiz değildir. Mükellefler denetimin ne şekilde yürütüleceğini takip edebilmektedir. Bu doğrultuda mükelleflerin bilinen adreslerine bildirim yapılmakta ya da elektronik ortamda bilgilendirilmektedir.

vii. Tutarlılık: Aynı veya benzer şartlardaki mükelleflerin denetimi, inceleme yapan kişiye göre değişmemektedir. Vergi mevzuatı her mükellef için aynı şekilde uygulanmalıdır. Bu şekilde hem vergilendirmedeki adalet, hem de yasallık ilkesi sağlanmaktadır.

İstenilen sonucun elde edilmesi açısından vergi denetimlerinin bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu şekilde kamu maliyesi hedeflerini tutturabilmekte; diğer taraftan da mükellefler adil vergilendirme altında kayıtdışına yönelmemektedir.

1.3. KAYITDIŞI EKONOMİ-VERGİ DENETİMİ İLİŞKİSİ

GÜ'lerin ve GOÜ ekonomilerin neredeyse tamamında mükellefler gelirlerini kendileri beyan etmektedirler. Öte yandan, yaşanan teknolojik gelişmeler hem iktisadi faaliyetlerin tür ve sayısını artırmış hem de mükelleflere vergiden kaçınma/vergi kaçırma imkanı yaratmıştır. Kamusal ihtiyaçları sağlamada devletin en büyük gelir kaynağı verginin gelir dağılımında adaleti bozmadan ödeme gücü esas alınarak toplanması bu açıdan önem taşımaktadır.

Mükelleflerin tüm gelirlerini mevzuat dahilinde beyan edip etmediği, giderlerini fazla gösterip göstermediği, ya da mükellefiyet gerektiren iktisadi faaliyette bulunulmasına rağmen mükellefiyet kaydı açılmayan durumlarının tespit edilmesi vergi denetimi ile sağlanmaktadır. Aksi durumda beyan edilmesi gereken matrah düşük tutularak daha az vergi tahsil edilecektir.

Denetimin temel hedefi beyan edilmesi gereken matrahı tespit ederek, kamu giderlerinin en büyük finans kaynağı olan vergi gelirlerine istikrar sağlamaktır. Vergi denetiminin mutlak başarısı, denetim sonucunda vergi kaçıran tüm mükelleflerin ve kaçırılan vergi miktarının tamamının tespiti ile mümkün olmaktadır (Gemmell, and Ratto, 2012: 35). Her ne kadar bu mümkün olmasa da denetimin başarısı hakkında değerlendirme yapmak için aşağıdaki göstergelerden yararlanılmaktadır (Beşel, 2017: 117; Merter, 2004: 103).

i. İnceleme Oranları: İktisadi faaliyette bulunan kişi ve kurumlar nezdinde yapılan vergi incelemelerinin yoğunluğu hakkında bilgi vermektedir. Toplam denetim sayısının (genelde düzenlenmiş rapor sayılarından veya incelenen mükellef sayısından yararlanılmaktadır), mükellef sayısına (gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplamı) bölünmesi suretiyle hesaplanan bir göstergedir. Denetime (incelemeye) tabi tutulma oranı ne kadar yüksek olursa mükelleflerin de beyanlarını o derece dikkatli hazırlayacakları beklenmektedir.

ii. Denetim Sonuçları: Yapılan yoklama ve vergi incelemeleri ile vergi kayıp kaçağı ve kayıtdışı istihdam hakkında bilgi edinilmektedir. Vergi incelemeleri sonucunda matrah farkı, tarh edilecek vergi vb sonuçlara ulaşılmakta ve bu sonuçlardan çeşitli değerlendirmeler yapılmaktadır. Örneğin, matrah farkı/incelenen matrah oranının yüksek olması denetim etkinliği hakkında bilgi vermektedir. Öte yandan, çıkan sonuçlardan yararlanılarak, kayıtdışılık düzeyi hakkında da tahmin yapılmaktadır.

iii. Kadro Bilgileri: Vergi denetiminin etkinliği ve vergi sisteminde denetime verilen değer hakkında kadro verilerine bakılarak da ulaşılmaktadır. Kadro bilgileri (boş/ dolu kadro oranı ve toplam personel içinde denetim personelinin oranı) denetim personeline ihtiyaç durumu ve vergi idaresinin tasarrufu hakkında bilgi vermektedir. Diğer taraftan, toplam mükellef sayısının denetim faaliyetinde bulunan personel sayısına bölünmesiyle, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısına ulaşılmaktadır. Oranın düşüklüğü, inceleme oranlarının hem nitelik hem de nicelik olarak etkilenmesine yol açmaktadır.

iv. Vergi Tahsilatına İlişkin Bilgiler: 100 birim vergi toplamak için yapılan harcama ne kadar az ise, denetim birimlerinin o ölçüde etkin çalıştığı ve vergi gelirlerinin etkin bir şekilde toplandığı belirtilebilir. Öte yandan, tahsilat/tahakkuk oranları, vergi sistemi ve denetimin etkinliği hakkında bilgi vermektedir. Vergi denetimlerindeki artışın tahsilat düzeyini olumlu etkilemesi beklenmektedir.

Tüm bu göstergeler için, dönem bazında karşılaştırmalar yapılarak denetimin etkinliği, gelişimi ve süreci hakkında ayrıntılı bilgi edinilebilmektedir. Bu sayede

denetimin eksik ve zayıf tarafları tespit edilerek çözüm önerilerinin getirilmesi sağlanmaktadır.

KDE, nedenleri, ölçülmesi, etkileri ile vergi denetimi, vergi denetiminin amaçları, işlevleri, özellikleri ve ilkelerinin ele alındığı bu bölümün ardından ikinci bölümde, dünyada ve Türkiye'de KDE'nin boyutu ve vergi denetimi uygulamaları incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

2.1. DÜNYADA ve TÜRKİYE'DE KAYITDIŞI EKONOMİ

Kısa vadede ve sınırlı koşullar altında kısmi faydaları olmakla beraber genel anlamda istenmeyen bir olgu olan KDE, milli gelir hesaplarının yapıldığı ve vergi sisteminin bulunduğu tüm ülkelerin başlıca sorunlarındandır. Her ülkenin iktisadi, mali ve sosyal yapısı farklı olduğundan kayıtdışılığa yol açan unsurlar ve etkileri de farklı olmaktadır. Kayıtdışılığı kabul edilebilir düzeye taşıyacak politikaların belirlenmesi için, kayıtdışılığa neden olan unsurların tespit edilmesi gerekmekte; aksi halde alınacak önlemler etkili olmamaktadır. Bu bölümde seçilmiş ülkelerde ve Türkiye'de kayıtdışılığın düzeyi, nedenleri, sonuçları ve kayıtdışılığa karşı alınan önlemler tartışılmaktadır.

2.1. DÜNYADA KAYITDIŞI EKONOMİ

KDE'ye yönelik ilk düzenlemeler, kayıtdışı istihdam ile ilgili olarak Fransa'da 1936'da gerçekleşmiş, fakat 1970'lere kadar dünyada bu konu yeterli ilgi çekmemiştir (Yılmaz, 2004: 20). KDE'yi hesaplamaya ilişkin ilk çalışma ise, Cagan (1958) tarafından ABD için yapılmıştır.

Medina ve Schneider'ın (2019), MIMIC yöntemini kullanarak, 157 ülkenin KDE düzeyini hesapladıkları çalışmaya[3] ilişkin veriler Tablo-5'te sunulmaktadır. Buna göre, gelişme düzeyi farklılıklarına rağmen seçilmiş ülkelerin tamamında KDE oranının zamanla düştüğü görülmektedir. En dikkat çekici iyileşme, 2009'dan 2014 yılına kadar yaklaşık 11 puanlık gerilemenin kaydedildiği Bolivya'da yaşanmıştır. Öte yandan, 1998 Doğu Asya, Rusya, Brezilya krizleri sırasında ilgili ve etkilenen ülkelerde ve 2007 sonlarında başlayıp 2008'de derinleşen Küresel Finans Krizini izleyen birkaç yıl boyunca genel olarak KDE oranlarının arttığı gözlenmektedir. Buradan hareketle, iktisadi-finansal kriz sürecinde kayıtdışı kalma eğiliminin arttığı söylenebilir.

[3] Bu çalışmada nedensel değişkenler, ticari açıklık, kişi başı GSYİH, işsizlik oranı, kamu kesimi büyüklüğü, mali özgürlük, hukuki gelişmişlik, yolsuzluk düzeyi ve hükümet istikrarı iken gösterge değişken olarak, iş gücüne katılım oranı ve kişi başı GSYİH büyüme oranı kullanılmıştır.

Kayıtdışılığa ilişkin olarak her ülkenin deneyimi kendine has özellikler taşımaktadır. GÜ'lerdeki kayıtdışılığın düzeyi, nedenleri ve etkileri ile GOÜ'lerinki birbirinden farklıdır. Benzer iktisadi gelişme düzeyindeki ülkeler dikkate alındığında dahi farklı durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu çalışma için, GÜ'lerden ABD, Almanya, İsviçre; GOÜ'lerden Rusya, Çin, Romanya; düşük gelirli ülkeler arasında yer alan Bolivya ve Zimbabve'den oluşan bir örneklem tercih edilmiştir.

Tablo-5: Seçilmiş Ülkelerde Kayıtdışı Ekonomi (1991-2017 Dönemi-% GSYİH)

Ülkeler	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
ABD	9.5	9.3	9.1	8.8	8.5	8.5	8.1	7.9	7.8	7.6	7.8	8.1	7.9	7.8
Almanya	13.0	13.1	13.3	13.1	12.5	13.0	12.9	12.7	12.8	12.9	12.7	12.8	12.2	11.2
Arjantin	25.6	24.6	26.9	26.3	26.3	24.9	25.0	24.4	25.9	25.4	26.4	28.5	27.8	27.0
Avusturya	8.6	8.6	9.1	9.0	8.7	8.8	8.9	8.8	9.0	8.8	8.6	8.4	8.0	7.6
Bolivya	66.2	67.0	68.0	68.0	67.4	64.9	67.0	65.1	69.0	67.1	70.5	69.3	69.9	69.1
Brezilya	40.0	40.4	40.5	38.4	41.5	40.6	39.9	40.7	41.2	39.8	39.9	40.5	39.9	38.5
Çin	15.7	15.8	15.5	15.4	14.9	14.9	15.0	15.5	16.4	16.5	16.0	15.6	14.9	14.1
Danimarka	15.3	15.0	15.8	15.1	14.3	14.6	14.3	14.6	14.6	14.6	14.5	14.6	13.9	13.2
Endonezya	26.8	26.9	26.5	25.6	24.9	24.1	24.0	22.3	24.2	23.7	24.0	25.1	25.6	25.1
Fransa	14.1	14.2	15.3	14.9	14.2	14.3	14.6	14.0	14.0	13.8	13.7	14.5	13.6	12.6
G. Afrika	29.5	29.6	30.4	30.3	27.8	29.6	29.1	28.6	29.1	28.4	29.1	29.4	28.5	26.7
G. Kore	29.3	29.3	29.0	28.1	27.1	27.5	27.0	29.4	28.2	27.5	28.1	27.6	27.6	26.4
Gürcistan	64.4	64.2	62.6	61.4	67.8	68.8	67.2	69.1	68.1	67.3	66.7	66.9	65.5	65.5
Hindistan	27.3	27.0	27.1	26.1	26.1	25.1	26.5	26.9	27.8	26.7	27.2	26.5	25.2	24.0
Hollanda	11.4	11.3	11.5	11.3	10.8	10.8	10.6	10.6	10.4	10.5	10.5	10.8	10.4	9.8
İrlanda	15.7	15.6	15.6	15.4	14.8	14.7	14.2	13.8	13.4	13.4	13.2	13.2	13.0	12.5
İsviçre	7.3	7.6	7.6	7.4	7.1	7.2	7.1	6.8	7.0	6.8	6.9	7.1	7.0	6.6
İtalya	25.8	25.1	26.2	25.2	23.1	21.9	23.1	22.3	23.0	22.7	23.7	23.0	22.0	21.1
Japonya	12.7	12.3	11.5	10.8	9.9	11.0	11.7	12.5	11.7	11.2	12.3	13.0	12.4	11.5
Meksika	35.8	35.8	33.6	33.5	34.6	34.0	32.2	32.2	31.6	30.1	30.5	30.2	31.3	29.8
Mısır	36.2	35.2	35.1	35.3	35.3	34.4	36.1	35.6	36.6	35.1	35.9	37.6	37.6	37.0
Romanya	33.7	31.8	31.1	32.0	30.3	29.6	30.2	30.1	33.5	34.4	33.0	32.5	32.7	30.7
Rusya	43.1	35.2	43.6	44.4	44.1	44.9	46.3	45.0	40.5	41.9	41.9	42.9	42.8	40.9
Türkiye	35.0	35.2	34.8	33.5	31.9	32.3	31.7	31.2	33.3	32.1	32.8	32.9	31.4	29.8
Venezuela	36.2	36.2	36.2	36.0	35.9	33.2	37.6	37.7	38.3	36.0	38.2	37.4	37.5	35.4
Zimbabve	55.7	60.1	57.2	56.8	56.4	53.2	54.0	53.8	57.8	59.4	58.2	58.9	59.5	60.1
Ülkeler	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	
ABD	7.4	7.1	7.0	7.0	7.8	7.4	7.0	6.7	6.6	6.1	6.1	5.9	5.7	
Almanya	10.9	10.0	8.9	8.7	11.0	10.6	9.5	9.9	9.9	9.2	10.2	10.7	10.4	
Arjantin	26.3	25.7	24.9	23.8	25.3	23.3	21.5	22.0	22.2	23.1	22.4	22.3	20.9	
Avusturya	7.6	7.3	6.4	6.4	7.8	7.6	6.9	7.0	7.0	6.6	7.3	7.4	7.1	
Bolivya	67.5	63.3	61.6	58.0	61.7	58.1	54.5	52.0	51.1	50.7	57.1	58.2	55.8	
Brezilya	38.5	37.3	35.9	33.6	35.1	30.8	28.2	29.1	29.3	29.9	33.6	34.6	33.8	
Çin	14.0	13.9	13.2	12.6	12.8	12.1	11.8	11.9	11.6	11.0	11.5	11.3	11.1	
Danimarka	12.6	11.8	11.2	10.9	13.3	13.0	12.0	12.4	11.9	11.1	12.0	12.1	11.7	
Endonezya	24.5	24.5	23.7	22.9	24.3	22.1	20.8	20.9	21.2	21.0	22.1	21.6	20.5	
Fransa	12.5	11.8	10.8	10.1	12.1	11.8	11.1	11.7	11.6	11.4	12.2	12.2	11.7	
G. Afrika	26.2	22.8	22.5	23.5	25.6	23.7	21.9	23.3	24.1	24.7	26.0	27.3	26.9	
G. Kore	25.6	25.4	24.0	25.1	26.1	24.1	22.9	23.1	23.0	22.5	23.2	22.7	21.8	
Gürcistan	65.2	62.2	62.0	60.8	62.8	59.8	54.9	52.5	51.2	50.4	53.5	53.4	51.5	
Hindistan	23.1	21.7	20.9	21.6	22.8	21.1	20.6	20.1	19.7	19.5	19.6	19.0	18.5	
Hollanda	9.6	9.4	8.8	8.4	9.4	9.4	8.9	9.1	9.0	8.6	9.0	9.1	8.8	
İrlanda	12.2	11.8	11.4	11.8	12.6	12.3	12.0	12.0	11.7	11.0	9.5	9.7	9.6	
İsviçre	6.4	6.1	5.5	5.3	6.0	5.6	5.1	5.3	5.3	5.1	5.4	5.4	5.4	
İtalya	21.2	20.5	18.4	18.1	21.2	20.8	18.9	20.0	20.0	19.7	20.9	20.6	19.8	
Japonya	11.5	11.6	11.5	10.7	11.0	10.0	9.3	9.2	10.7	10.8	11.7	11.1	10.8	
Meksika	28.7	28.1	27.7	28.1	31.4	29.2	27.7	27.7	27.4	26.6	28.0	28.8	28.1	
Mısır	36.3	35.4	32.8	30.1	31.0	30.5	31.3	29.9	30.3	31.0	30.3	30.0	30.7	
Romanya	31.0	29.7	27.1	25.5	27.4	26.5	24.4	25.1	23.7	23.2	23.7	23.8	23.0	
Rusya	40.0	39.3	37.7	35.9	40.4	36.7	32.6	32.5	32.5	33.0	37.0	38.4	36.5	
Türkiye	28.8	28.9	28.1	26.9	30.6	28.5	26.2	26.5	25.8	26.2	27.7	29.1	28.6	
Venezuela	33.3	32.9	32.4	30.5	33.1	29.3	31.2	29.7	29.7	28.7	33.7	34.8	35.4	
Zimbabve	58.1	54.4	53.7	51.9	53.5	51.0	49.5	48.0	47.0	47.4	46.5	46.5	46.0	

Kaynak: Medina, and Schneider, 2019: 38-49.

2.1.1. ABD

ABD, 2018 yılında 327 milyonu aşan nüfusu, 20.4 trilyon dolar milli gelir seviyesi ile dünyanın en büyük ekonomisidir. Öte yandan, GSYİH'nin %12'si kadar ihracat, %15'i kadar ithalat hacmi (WB, 2019a) ve sahip olduğu doğrudan yabancı sermaye kaynağı ile hem GÜ'lerin hem de GOÜ'lerin üzerinde etki eden bir rolü bulunmaktadır.

Tablo-6: ABD'nin Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Bütçe Açığı (% GSYİH)	Enflasyon %	İşsizlik %	Vergi Gelirleri % GSYİH	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	-6.13	4.2	6.82	25.79	24.289	9.5
1995	-4.64	2.8	5.61	26.46	28.657	8.5
2000	0.34	3.4	3.99	28.20	36.305	7.60
2005	-4.45	3.39	5.07	25.93	44.044	7.40
2006	-3.33	3.23	4.62	26.66	46.231	7.1
2007	-3.99	2.85	4.62	26.71	47.902	7.0
2008	-7.37	3.84	5.78	25.69	48.311	7.0
2009	-13.13	-0.36	9.27	23.02	47.028	7.8
2010	-12.43	1.64	9.62	23.49	48.394	7.4
2011	-11.00	3.16	8.95	23.9	49.800	7.0
2012	-9.22	2.07	8.07	24.07	51.521	6.7
2013	-5.82	1.46	7.38	25.65	53.016	6.6
2014	-5.17	1.62	6.17	25.98	54.935	6.1
2015	-4.63	0.12	5.29	26.23	56.701	6.1
2016	-5.30	1.26	4.87	25.89	57.797	5.9
2017	-4.15	2.13	4.35	27.14	59.774	5.7
2018	-	2.44	3.90	-	62.480	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019.

Milli gelir düzeyinin büyüklüğü ve iktisadi faaliyet çeşitliliği ile ABD, kayıtdışılık ve vergilendirme açısından incelenmesi gereken örnek ülkelerin başında gelmektedir. ABD'nin 1991-2018 dönemine ilişkin olarak bütçe açığı, enflasyon, vergi gelirleri, kişi başı gelir ve KDE verilerinin yer aldığı Tablo-6'ya göre, ülkenin genel iktisadi yöneliminin pozitif olduğu görülmektedir. Fakat, 2008 Küresel Finans Krizi ABD'deki gelir düzeyini, işsizliği, bütçe açığını, vergi gelirlerini ve kayıtdışılığı olumsuz, enflasyonu ise, olumlu etkilemiştir. Öte yandan, kayıtdışılık düzeyi 1991

yılından 2017 yılına kadar %9,5'den %5,7'ye düşmek suretiyle genel anlamda istikrarlı bir seyir izlemiştir.

Goel, Saunoris ve Schneider (2017: 2-3), 1870-2014 yılları arasında ABD'deki KDE'ye ilişkin çalışmaları sonucunda aşağıdaki tespitlerde bulunmuşlardır:

i. I. Dünya Savaşı (1914-1918), Büyük Buhran (1929-1939), II. Dünya Savaşı (1939-1945) ve Küresel Finans Krizi (2007-2009) olmak üzere dört önemli olayın gerçekleştiği bu dönemde KDE, 1914'te en yüksek % 36,9; en düşük, 2009-2010'da % 5,4; ortalama ise, % 15,3 olarak gerçekleşmiştir.

ii. II. Dünya Savaşından 1950'lere kadar, ekonomide kamu sektörünün küçülmesi ve özel sektörün büyümesi ile birlikte kayıtdışılık azalmıştır.

iii. 1950'lerden 1970'lerin ortalarına kadar, Başkan Johnson'ın Büyük Toplum Programı ve 1970'lerin başındaki yüksek enflasyon ile kayıtdışılıkta artış gözlenmiştir.

iv. 1980'lerde Başkan Reagan dönemindeki vergi indirimleri ve serbestleşme ile kayıtdışılıkta düşüş gözlenmiştir.

v. Devletin aşırı düzenlemeleri ve milli gelir artışı kayıtdışılığa neden olmuştur.

vi. Dışa açıklığın ve kamu ekonomisinin büyümesi kayıtdışılığı düşürmüştür.

vii. Dışsal şoklar (dünya savaşları kayıtdışılığı artırmış, büyük buhran ise, azaltmıştır) kayıtdışılık üzerinde önemli etkiler yaratmıştır.

viii. Kısa dönemde, enflasyondaki artış kayıtdışılığı düşürmüş; dışa açıklık ve kamu ekonomisindeki büyüme ise, kayıtdışılığı artırmıştır.

2.1.2. Almanya

Almanya, 2018 yılında 82 milyonu aşan nüfusu, 3.9 trilyon dolar milli gelir seviyesi (WB, 2019a) ile AB'nin en büyük ekonomisi olup, Türkiye'nin başlıca ticaret ortağı olma özelliğini taşımaktadır. Türkiye, 2018 yılında Almanya ile 16 milyar dolarlık ihracat ve 20 milyar dolarlık ithalat gerçekleştirmiştir (TÜİK, 2019).

Almanya'nın iktisadi görünümüne ilişkin temel veriler Tablo-7'de yer almaktadır. Buna göre, 1995 yılından itibaren Almanya'da genel olarak bütçe gelir-

gider dengesi sağlanmıştır. Öte yandan, kişi başı gelirin düzenli olarak arttığı, enflasyon ve işsizlik oranlarının düşük olduğu, vergi yükünün ise, yatay seyir izlediği görülmektedir. Almanya'da kayıtdışılık, en düşük 2008 yılında % 8,7; en yüksek 1993 yılında % 13,3 olarak gerçekleşmiş; 2003 yılında yürürlüğe konulan "küçük işletmeler" düzenlemesine kadar fazla değişmemiş, bu düzenleme sonrasında kademeli olarak düşmüştür (Schneider, 2013:10-11). Küçük işletmeler düzenlemesi, bürokrasiyi azaltmış, vergilendirme işlemlerini basitleştirmiş ve düşük ücretli işlerde çalışanların kayıt altında çalışmalarını teşvik etmiştir. Gelir düzeyinin artmasıyla 2003 yılında küçük işletmelerde çalışanların sayısı 2012 yılında üç katına ulaşmıştır. Öte yandan, 2006 yılında, vergisel ve bürokratik yükümlülük getiren bazı işlemlerde limit artışına gidilerek daha az mükellefin bu tip sorumluluklarla muhatap tutulması, kayıtdışılığın düşmesine olumlu katkı sağlamıştır (Schneider, 2009: 1098).

Tablo-7: Almanya'nın Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Bütçe Açığı (% GSYİH)	Enflasyon %	İşsizlik %	Vergi Gelirleri % GSYİH	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	-	4	5.57	35.01	20.963	13.0
1995	-9.43	1.7	8.13	36.23	23.689	12.5
2000	0.86	1.4	7.76	36.24	27.551	12.9
2005	-3.42	1.5	11.17	33.87	32.414	10.9
2006	-1.72	1.6	10.25	34.49	34.749	10.0
2007	0.19	2.3	8.66	34.89	37.024	8.9
2008	-0.18	2.6	7.53	35.41	38.663	8.7
2009	-3.23	0.3	7.74	36.08	37.696	11.0
2010	-4.22	1.1	6.97	35.01	39.916	10.6
2011	-0.96	2.1	5.83	35.70	42.693	9.5
2012	-0.03	2.0	5.38	36.39	43.564	9.9
2013	-0.14	1.5	5.23	36.77	45.232	9.9
2014	0.57	0.9	4.98	36.70	47.190	9.2
2015	0.78	0.5	4.62	36.99	47.979	10.2
2016	0.91	0.5	4.12	37.43	49.921	10.7
2017	1.04	1.5	3.75	37.54	52.574	10.4
2018	1.71	1.7	3.38	-	53.752	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019.

Schneider (2008: 103-104), Almanya'da 2006 ve 2007 yılında gerçekleşen, iktisadi, mali ve sosyal politikaların KDE'ye etkilerini aşağıdaki gibi özetlemiştir:

i. Özel ev yapılmasında sağlanan teşviklerin kaldırılmasıyla gelir düzeyi düşen kişiler kayıtdışı faaliyetlerini artırmıştır.

ii. Bina bakım ve modernizasyonunda, vb işlerde vergi indirimleri kayıtdışılığı düşürmüştür.

iii. Küçük ölçekli işletmelerin sigorta prim ödemelerindeki oranın % 25'den % 30'a çıkarılması kayıtdışılığı artırmıştır.

iv. Ücret dışı işgücü maliyetlerindeki düşüş (işsizlik sigortasının % 6,5'den % 4,2'ye) kayıtdışılıkta gerilemeye neden olmuştur.

Almanya üzerinden yapılan bir çalışmada, cinsiyet, sektör, yaş ve döneme göre kayıtdışı iktisadi faaliyetlerin değiştiği saptanmıştır (Pedersen, 1998: 132). Buna göre, kayıtdışı yürütülen faaliyetlerin % 30'u ticaret ve inşaat sektörlerinde yürütülmektedir. Yaş ilerledikçe kayıtdışılığa yönelim artmakta; kadınlar, erkeklere göre kayıtdışı iktisadi faaliyetlerde daha uzun süre çalışmaktadır. Ayrıca, kırsalda, şehir merkezlerine göre daha fazla kayıtdışı faaliyet gerçekleşmektedir.

2.1.3. İsviçre

Genel iktisadi görünümüne dair verilerin bulunduğu Tablo-8'e göre, İsviçre ekonomisi, bütçe açığı, enflasyon, işsizlik oranları ve kayıtdışılık düzeyi açısından en düşük değerlere sahip ülkelerden bir tanesidir. Uzun dönemli iktisadi istikrarın sağlandığı ülkede, 1991'den 2018 yılına kadar gelir seviyesi % 118 artış göstermiştir. 2018 yılında OECD (2019) kişi başı gelir seviyesi ortalaması 45.653 $ iken, İsviçre'ninki, 60.000 $'ın üzerindedir. 1991-2017 yılları arasında kayıtdışılık, en yüksek 1992 ve 1993 yıllarında % 7,6; en düşük 2011 ve 2014 yılında % 5,1 olarak gerçekleşmiştir. KDE, bazı yıllarda çok küçük oranlarda değişmiş ya da aynı kalmış; en fazla değişim ise, küresel finans krizinin etkisiyle 2008 yılından sonra gerçekleşmiş; % 5,3 olan KDE, 2009 yılında % 6'ya yükselmiştir.

Packard, Koettl ve Montenegro (2012: 170), İsviçre'de kayıtdışılığın düşük oranlarda seyretmesini yerel özerkliğin vergi ahlakına olan olumlu etkisine bağlamaktadır. Çünkü, vergi idaresi ve politikacıların, mükellefler ile yakın diyalog imkanına sahip olması karşılıklı olumlu etkileşime neden olmakta; politikacılar seçildikleri bölgenin ihtiyaçlarını görmekte ve yerel halkın önceliklerini daha fazla göz önüne almaktadır.

Tablo-8: İsviçre'nin Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Bütçe Açığı (% GSYİH)	Enflasyon %	İşsizlik %	Vergi Gelirleri % GSYİH	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	-	5.9	-	23.56	27.590	7.3
1995	-1.87	1.8	-	25.52	29.672	7.1
2000	0.42	1.6	-	27.61	35.434	6.8
2005	-0.67	1.2	-	26.65	40.327	6.4
2006	0.86	1.1	-	26.45	36.522	6.1
2007	1.61	0.7	-	26.20	37.466	5.5
2008	1.93	2.4	-	26.58	37.463	5.3
2009	0.50	-0.5	-	26.98	38.913	6.0
2010	0.36	0.7	4.81	26.59	40.327	5.6
2011	0.74	0.2	4.41	26.89	44.860	5.1
2012	0.38	-0.7	4.48	26.91	49.500	5.3
2013	-0.43	-0.2	4.75	27.00	52.363	5.3
2014	-0.21	-0.0	4.83	26.88	51.565	5.1
2015	0.64	-1.1	4.80	27.59	52.860	5.4
2016	0.37	-0.4	4.92	27.76	56.184	5.4
2017	1.28	0.5	4.80	28.46	57.850	5.4
2018	-	0.9	4.71		60.109	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019.

2.1.4. Rusya

1991 yılında Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin dağılmasıyla ortaya çıkan 15 bağımsız Cumhuriyetin en büyük ülkesi olan Rusya, 1993-2005 yıllarında ekonomisini başarılı bir şekilde sosyalist sistemden liberal sisteme dönüştürmüştür. 2005 yılından sonra ise, modernleşme dönemi başlamıştır (Bulut, 2014: 7-8).

Dünyanın en büyük yüzölçümüne sahip ülkesi olan Rusya, 2018 yılında 144 milyonu aşan nüfusuyla milli gelir seviyesini 1.6 trilyon dolara taşımıştır (WB, 2019a). Tablo-9'da yer alan verilere göre, 1995'den 2018 yılına enflasyon % 197,4'ten % 2,9'a; işsizlik ise, % 8,27'den % 4,8'e gerilemiştir. Kişi başı gelir seviyesi 1995'ten 2016 yılına kadar yaklaşık 3 kat artmıştır. 1991-2015 yılları arasında kayıtdışılık en düşük 2014 yılında % 31, en yüksek 1997 yılında % 48,7 olarak gerçekleşmiştir. Diğer taraftan, bu yıllarda en büyük değişim 1991, 1992 ve 1993 yıllarında yaşanmıştır. 1991 yılında % 43,1 olan kayıtdışılık, 1992 yılında % 35,2'ye gerilemiş, 1993 yılında ise, % 43,6'ya yükselmiştir. Benzer dalgalanmalar 2008, 2009 ve 2010 yıllarında da görülmüştür. 2008 yılı küresel finans krizinin etkisiyle işsizlik oranı bir sonraki yıl % 32; kayıtdışılık % 13 artmış, kişi başı gelir seviyesi ise, % 4 düşmüştür.

Tablo-9: Rusya'nın Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Bütçe Açığı (% GSYİH)	Enflasyon %	İşsizlik %	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	-		-		43.1
1995	-	197.4	8.27	6.040	44.1
2000	-	20.8	10.49	7.344	41.9
2005	-	12.7	7.56	12.734	40.0
2006	-	9.7	7.17	16.062	39.3
2007	-	9.0	6.13	17.932	37.7
2008	-	14.1	6.36	21.718	35.9
2009	-	11.6	8.38	20.885	40.4
2010	-	6.8	7.48	22.070	36.7
2011	3.15	8.4	6.50	24.310	32.6
2012	1.95	5.1	5.46	25.785	32.5
2013	-0.19	6.8	5.49	26.240	32.5
2014	-2.33	7.8	5.16	25.798	33.0
2015	-1.47	15.5	5.57	24.101	37.0
2016	-	7.0	5.54	24.081	38.4
2017	-	3.7	5.21	-	36.5
2018	-	2.9	4.80	-	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019.

Rusya'da kayıtdışı istihdam düzeyindeki artış, verimlilik, mali sürdürülebilirlik ve sosyal güvenlik açısından ülkenin önemli sorunlarından biri olarak görülmektedir. Rusya'nın sahip olduğu özellikler nedeniyle, kayıtdışı istihdama yol açan etkenler birçok ülkeye göre farklıdır. Örneğin ülkede genel olarak eğitim seviyesi yüksek olup, tarım ve serbest meslek faaliyeti yaygın değildir. Fakat, üretimden hizmet sektörüne kayış, göç oranlarındaki artış ve kayıtlı iş yaratma düzeyinin düşük olması 2001'de % 12,5 olan kayıtdışı istihdam düzeyinin 2016'da % 21,2'ye çıkmasına neden olmuştur (WB, 2019b: 26-27).

2.1.5. Çin

Çin, 1978'de başlayan politik açılımlarıyla iktisadi ve sosyal açıdan büyük dönüşümlere imza atmış olup (Chen, and Schneider, 2018: 3); 2018 yılı itibariyle 1.3 milyarı aşan nüfusu ve 13.6 trilyon dolar milli gelir seviyesi (WB, 2019a) ile dünyanın en büyük ve en hızlı gelişmekte olan ülkesidir. Çin'in genel iktisadi görünümüne ilişkin verilerin yer aldığı Tablo-10 incelendiğinde, 1991'den 2017 yılına kadar kişi başı gelir 14 kattan fazla artış göstermiştir. Kayıtdışılık, 1991'den 2017 yılına kadar

GSYİH'nin % 16,5'i ile % 11'i arasında değişmiş; genel olarak yıllar içinde kademeli olarak düşmüştür.

Tablo-10: Çin'in Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Bütçe Açığı (% GSYİH)	Enflasyon %	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	-	3.4	1.092	15.7
1995	-2.97	17.1	1.860	14.9
2000	-7.8	0.4	2.922	16.5
2005	-0.47	1.8	5.078	14.0
2006	0.82	1.5	5.868	13.9
2007	2.94	4.8	6.843	13.2
2008	1.27	5.9	7.609	12.6
2009	0.14	-0.7	8.341	12.8
2010	1.48	3.3	9.290	12.1
2011	1.48	5.4	10.331	11.8
2012	1.27	2.6	11.286	11.9
2013	0.76	2.6	12.290	11.6
2014	0.69	2.0	13.350	11.0
2015	-0.88	1.4	14.350	11.5
2016	-2.76	2.0	15.412	11.3
2017	-	1.6	16.633	11.1
2018	-	2.1	-	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019.

Chen ve Schneider (2018: 31), para talebi yöntemini kullanmak suretiyle Çin'in 1978-2016 yıllarındaki kayıtdışılık düzeyini araştırdığı çalışmalarında, Çin'in geçirmiş olduğu yapısal ve ekonomik dönüşümle birlikte kayıtdışılık düzeyinde dikkate değer değişimlerin/dalgalanmaların olduğunu tespit etmişlerdir. Buna göre, 1978'te %18,44 olan kayıtdışılık, 1989 yılında %32,16'ya çıkmış, 2016 yılında ise, %4,27'ye gerilemiştir. Tarım sektöründeki istihdam oranı ve kamu regülasyonlarının, kamu gelir-giderlerinde ademi merkeziyetçilik ve toplam vergi yüküne göre kayıtdışılık üzerinde daha kısa sürede tesir eden unsurlar olduğu belirtilmiştir.

2.1.6. Romanya

1989 yılına kadar komünist sistemle yönetilen Romanya bu tarihten sonra serbest piyasa sistemine geçerek batı ile entegrasyon sürecini hızlandırmış ve 2007 yılında Avrupa Birliği'ne üye olmuştur. Romanya'nın ihtiyatlı makroekonomik yönetimi ve AB üyeliği, iktisadi dönüşümü kolaylaştırmış, hızlı ve istikrarlı bir büyüme kaydedilmesini sağlamıştır (Diacon, 2012: 299-300).

Romanya'nın genel iktisadi görünümünün özetlendiği Tablo-11'e göre, 1991 yılında %230 olan enflasyon, 2018 itibariyle %4,63'e gerilemiş; kişi başı gelir, 1995'ten 2018 yılına kadar 5 kat artış göstermiştir. 1991-2017 yılları arasında kayıtdışılık ise, genel olarak istikrarlı bir seyir izlemiş, yıllar içinde en büyük artış, 2008 küresel finans krizinin etkisiyle yaşanmış, % 25,5 olan kayıtdışılık düzeyi 2009'da % 27,4 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo-11: Romanya'nın Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Enflasyon %	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	230.62	-	33.7
1995	32.24	5.421	30.3
2000	45.67	5.851	34.4
2005	9.01	8.982	31.0
2006	6.56	9.602	29.7
2007	4.84	11.545	27.1
2008	7.85	13.687	25.5
2009	5.59	16.782	27.4
2010	6.09	16.633	26.5
2011	5.79	16.966	24.4
2012	3.33	17.908	25.1
2013	3.98	18.930	23.7
2014	1.07	19.792	23.2
2015	-0.59	20.616	23.7
2016	-1.54	21.627	23.8
2017	1.34	23.863	23.0
2018	4.63	26.590	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019; WB, 2019a.

2.1.7. Bolivya

Dünyada kayıtdışılığın en yüksek olduğu ülkeler arasında yer alan Bolivya'nın genel iktisadi görünümüne ilişkin veriler Tablo-12'de sunulmuştur. Buna göre, Bolivya'da 2018 itibariyle kişi başı gelir 3.370 $ düzeyinde olup, 2017 itibariyle KDE % 55,8 olarak hesaplanmıştır.

Bolivya'daki kayıtdışılığın başlıca nedenleri olarak, ağır kamu regülasyonları, bürokratik işlemlerin yol açtığı maliyetler, yatırım ortamının elverişli olmaması ve kamu kurumlarının etkisizliği gösterilmektedir. Kayıtdışılık düzeyindeki yüksekliğin, iktisadi büyüme, kamu hizmetleri, gelir dağılımı adaletsizliği ve yoksulluk alanında olumsuz etkileri olmuştur (WB, 2009: 1).

Tablo-12: Bolivya'nın Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Enflasyon %	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	21.45	740	66.2
1995	10.19	850	67.4
2000	4.61	980	67.1
2005	5.39	1.020	67.5
2006	4.28	1.110	63.3
2007	8.71	1.220	61.6
2008	14.01	1.480	58.0
2009	3.35	1.620	61.7
2010	2.50	1.780	58.1
2011	9.88	1.990	54.5
2012	4.52	2.250	52.0
2013	5.74	2.590	51.1
2014	5.77	2.830	50.7
2015	4.06	2.960	57.1
2016	3.62	3.040	58.2
2017	2.82	3.090	55.8
2018	2.27	3.370	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019; WB, 2019a.

Bolivya'da kayıtdışı faaliyetlerdeki artışın nedenleri XX. yüzyılın ortalarına kadar gitmektedir. 1950'lerde başlatılan modernizasyon stratejisi sürecinde kurulan yeni endüstriler, kırsaldan şehir merkezine göç edenler için yeterli istihdamı sağlayamamış; yapısal değişikliklerin de özel sektör tarafından desteklenememesi kayıtdışılığın büyümesine yol açmış; 1950'de % 30 olan kayıtdışı istihdam, 1976'da % 40'a, istikrarsızlık sürecinin başlaması ve kamudaki istihdam düzeyinin azalması ile 1980'lerde % 62'ye, 2000'lerin başında % 65'e yükselmiştir (Lay, 2003: 31; WB, 2009: 7).

2006 yılında küçük işletmeleri üretime teşvik etmek ve bunların kayıt altında çalışmasını sağlamak için "Ulusal Gelişim Programı" yürürlüğe koyulmuştur. Teknik ve finansal desteklerin artırılması, bürokrasinin azaltılması, serbest ticaret bölgelerinin yaygınlaştırılması, küçük işletmelere iç ve dış pazarların açılması, üretken toplulukların ve özellikle kadınların teşvik edilerek üretim sistemine dahil edilmesi ve üretimde çeşitlendirmeye gidilmesi programın öne çıkan uygulamalarıdır (WB, 2009: 108). Kayıtdışılığın 2005'te % 67,5'ten başlayarak zamanla düşüşünde bu programın etkili olduğu görülmektedir.

2.1.8. Zimbabve

Kişi başı gelirin 2018 itibariyle 1.790 dolar olduğu Zimbabve, dünyada kayıtdışılığın en yüksek olduğu ülkelerden bir tanesidir. Tablo-13'deki verilerden görüldüğü üzere, 1991 yılında % 55,7 olan kayıtdışılık 2018 itibariyle % 46'ya düşmüştür.

Tablo-13: Zimbabve'nin Genel İktisadi Görünümü

Yıllar	Enflasyon %	Kişi Başı Gelir $	KDE % GSYİH
1991	-	850	57.4
1995	-	620	57.3
2000	-	510	59.4
2005	-	460	58.1
2006	-	440	54.4
2007	-	420	53.7
2008	-	330	51.9
2009	3.35	420	53.5
2010	3.03	630	51.0
2011	3.48	920	49.5
2012	3.72	1.110	48.0
2013	1.63	1.210	47.0
2014	-0.21	1.260	47.4
2015	-2.41	1.280	46.5
2016	-1.57	1.290	46.5
2017	0.91	1.370	46.0
2018	-	1.790	-

Kaynak: OECD, 2019; Medina, and Schneider, 2019; WB, 2019a.

Ülke örnekleri incelendiğinde her ülkenin kayıtdışılığında farklı unsurların baskın olduğu, çıkan sonuçların teorik beklentileri karşıladığı, GÜ'lerdeki kayıtdışılık düzeyinin, GOÜ ve az gelişmiş ülkelere göre daha düşük seyrettiği görülmektedir. Öte yandan kayıtdışılık, enflasyon, bütçe açığı ve işsizlik gibi genel iktisadi görünüme dair verilerin olumsuz olduğu ülkelerde yüksek; kişi başı gelir ve vergi yükünün fazla olduğu ülkelerde daha düşük düzeylerdedir. Örneğin kayıtdışılığın, ABD, Almanya, İsviçre gibi GÜ'lerde % 5 ile % 10; Türkiye, Rusya, Çin, Romanya gibi GOÜ'lerde %10 -%35, Zimbabve ve Bolivya gibi Güney Amerika ve Afrika ülkelerinde (az gelişmiş ülkelerde) ise, %35 -% 70 aralığında seyrettiği gözlenmektedir.

2.2. TÜRKİYE'DE KAYITDIŞI EKONOMİ, NEDENLERİ VE POLİTİKALAR

Türkiye ekonomisinin yapısal sorunlarından olan KDE'nin temelinde, ülkede uzun süre yaşanan iktisadi ve politik istikrarsızlıklar, yüksek vergi ve prim oranları, idari-mali-yasal yükler, yüksek enflasyon, vb nedenler yer almaktadır. İstikrar ve enflasyon konusunda 2000'li yıllarda gelişmeler sağlanmasına rağmen, küçük ölçekli işletmelerin oransal fazlalığı, yoksulluk, işsizlik, çarpık kentleşme, bürokratik formaliteler, ödemelerde nakit kullanımının yaygınlığı, denetim sisteminde sorunlar, kamu kurumları arasındaki koordinasyon eksikliği, sıkça çıkarılan aflar, kayıtdışılıkla mücadelede toplumsal ve siyasi irade yetersizliği gibi yapısal ve sosyal nedenler KDE üzerinde etkili olmaktadır (DPT, 2006a: 31).

Ülkenin sosyo-ekonomik yapılarından kaynaklanarak ortaya çıkan ve gelişen KDE'nin bir anda önlenmesi ve azaltılması mümkün değildir. Uzun vadede ortadan kaldırılabilecek bir olgu olan KDE, sistematik plan ve programlar çerçevesinde ve kayıtdışılığı etkileyen dinamiklerin doğru analizine dayalı bir strateji ile kontrol altına alınabilmektedir. Öte yandan, sorunun çözümüne ilişkin karar ve uygulamalarda kamu kurum ve kuruluşlarının, sivil toplum örgütlerinin toplumsal mutabakatı ve idari - yasal anlamda yapılan düzenlemelerin etkin politika araçları ile desteklenmesi gerekmektedir (Tunç, 2007: 33).

2.2.1. Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi

Kayıtdışılığın ülke ekonomisindeki göreceli büyüklüğünü ölçmek amacıyla farklı yöntemler kullanılarak yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Tablo-14'te Türkiye için çeşitli dönemlere ait KDE değerleri yer almaktadır. Benzer dönemleri kapsayan farklı çalışmalarda, en düşük % 2 ve en fazla % 87 olmak üzere, değişen değerlerin elde edildiği görülmektedir.

Kayıtdışı istihdam düzeyi, çalışanların sosyal güvenlik kurumlarına kayıtlı olup olmadıklarına ya da çalışan kişilerin sözleşmelerinin bulunup bulunmamasına bakılarak tespit edilmektedir (OECD, 2008: 2). Türkiye'de kayıtdışı istihdama ilişkin veriler TÜİK (2019) tarafından yapılan hanehalkı işgücü anketlerinden elde edilmekte

olup, kayıtdışı istihdam düzeyi ise, çalışanların sosyal güvenlik kuruluşlarına kayıtlı olup olmadıklarına göre belirlenmektedir.

Tablo-14: Çeşitli Çalışmalara Göre Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi

Çalışma	Yöntem	Dönem	KDE/GSMH (%)
Temel ve diğerleri (1994)	Vergi Denetimi	1984-1991	8-45
	Emisyon Hacmi*	1970-1992	0-26
	İşlem Hacmi	1970-1992	0-26
	Para Talebi	1975-1992	6-21
Özsoylu (1996)	Emisyon Hacmi**	1980-1990	2-19
	Emisyon Hacmi***	1980-1990	7-25
Öğünç ve Yılmaz (2000)	Emisyon Hacmi (Baz yılı-1975)	1960-1979	0-23
	Emisyon Hacmi	1980-1998	0-46
	Para Talebi	1971-1999	10-22
	GSYİH	1987-1999	-11-8
Çetintaş ve Vergil (2003)	Para Talebi	1971-2000	17-30
Us (2004)	Vergi Denetimi	1985-2002	26-184
	Elektrik Tüketimi	1979-2000	-1-13
	Emisyon Hacmi	1987-2003	0-90
Kök ve Şapçı (2006)	Vergi Denetimi	1985-2004	15-129
	Emisyon Hacmi	1975-2004	0-47
	Para Talebi	1975-2004	0-92
Schneider, and Savaşan (2007)	DYMIMIC	1999-2005	32-35
Erkuş ve Karagöz (2009)	Para Talebi	1970-2005	2-87
Elgin (2012)	MIMIC	1950-2006	20-54
Savaşan (2014)	MIMIC (zaman serisi, 1990-2012)	2004-2013	26-33
	MIMIC (panel veri)	2004-2013	25-41
Güler-Toparlak (2018)	Para Talebi	2001-2016	23-68

Not: * Dolaşımdaki banknot/Mevduat (k)= 0,11 kabul edildiğinde hesaplanan KDE; ** Dolaşımdaki banknot/Mevduat (k)= 0,15 kabul edildiğinde hesaplanan KDE; *** Dolaşımdaki banknot/Mevduat (k)= 0,10 kabul edildiğinde hesaplanan KDE.

Türkiye'de kayıtdışı istihdam genel olarak üç şekilde görülmektedir: Çalışmaları hiç bildirilmeyenler, çalışmaları eksik bildirilenler ve mevzuatın kayıtdışında bıraktığı çalışmalar (Karaarslan, 2010: 25).

i. Çalışmaları hiç bildirilmeyenler: Kendi iradeleriyle kayıtdışında çalışanlar (yabancı kaçak işçiler, çocuk işçiler, SGK'dan aylık alanlar, işsizlik geliri elde edenler, sosyal yardım veya hizmetten yararlananlar) ve işverenleri tarafından bildirilmeyen çalışanlardan oluşmaktadır.

ii. Çalışmaları eksik bildirilenler: Bu grupta, çalışmaları gün olarak eksik bildirilenler, deneme süresinde kayıtdışı çalışanlar, birden fazla işte çalışıp en az birinde kayıtsız çalışanlar ve çalışmaları ücret olarak eksik bildirilenler bulunmaktadır.

iii. Mevzuatın kayıtdışında bıraktığı çalışmalar: Kayıtdışı istihdamla mücadelenin önemli sorunlarından birisi de mevzuatın kısmen ya da tamamen kapsam dışında bıraktığı çalışmalardır. Vergi mevzuatında genellikle sosyal amaç gözetilerek kendilerine muafiyet tanınan kişiler, sosyal sigorta mevzuatı açısından prim ödeme güçlerinin olmaması veya çalışmaların hizmet akdi çerçevesinde değerlendirilmemesi gibi nedenlerle kapsam dışında tutulmuştur. Vergiden muaf tutulanlar (işyerinde eşin ücretsiz çalışması, yaşanılan konut içinde yapılan işler, ev hizmetlerinde çalışanlar, askerlik hizmetlerini er ve erbaş olarak yapmakta olanlar ile yedek subay ve yedek astsubay okulu öğrencileri, vb) ve standart dışı çalışmalar (evde çalışma/eve iş verme, tele çalışma, taşeronlaşma) bu kapsamda yer almaktadır.

Tablo-15: Türkiye'de Kayıtdışı İstihdam Oranı (%)

Yıllar	Tarım	Tarım Dışı	Sanayi	Hizmet	İnşaat	Genel
2002	90.14	31.74	36.4	29.19	-	52.14
2003	91.15	31.55	36.43	29	-	51.75
2004	89.9	33.83	37.28	31.96	-	50.14
2005	88.22	34.32	38.11	32.27	-	48.17
2006	87.77	34.06	38.12	31.88	-	46.97
2007	88.14	32.34	35.51	30.63	-	45.44
2008	87.84	29.76	31.61	28.77	-	43.5
2009	85.84	30.08	33.43	28.4	-	43.84
2010	85.47	29.06	32.68	27.11	-	43.25
2011	83.85	27.76	31.5	25.71	-	42.05
2012	83.61	24.51	27.89	22.73	-	39.02
2013	83.28	22.4	25.23	20.9	-	36.75
2014	82.27	22.32	20.26	21.09	36.61	34.97
2015	81.16	21.23	19.13	20.05	35.58	33.57
2016	82.09	21.72	20.2	20.35	35.76	33.49
2017	83.33	22.1	20.03	20.95	35.8	33.97

Kaynak: SGK, 2019.

Türkiye'de 2002-2017 yılları arasında kayıtdışı istihdam oranlarının yer aldığı Tablo-15'teki verilere göre zaman içinde kayıtdışılıkta istikrarlı düşüşler yaşanmıştır. Örneğin 2002'de %52,14 olan kayıtdışı istihdam düzeyi, 2017 yılında % 33,97'ye

gerilemiştir. Diğer taraftan, kayıtdışı istihdam en fazla tarım ve inşaat, en az ise, sanayi ve hizmet sektörlerinde görülmektedir.

2.2.2. Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri

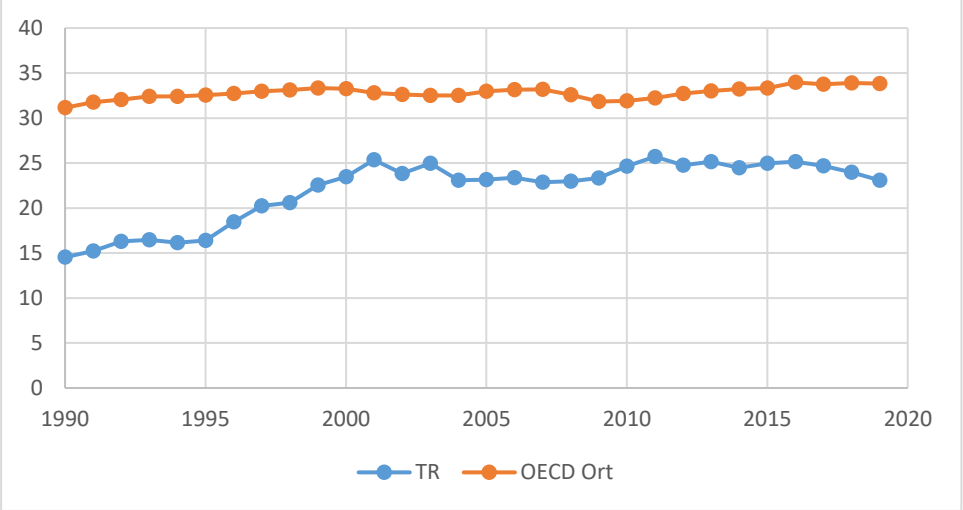
2.2.2.1. İktisadi Nedenler

Türkiye'de kayıtdışılığa yol açan başlıca iktisadi nedenler, vergi yükü, işsizlik, enflasyon ve iktisadi istikrarsızlıklar- krizler olarak sıralanmaktadır.

2.2.2.1.1. Vergi Yükü

Türkiye'de kayıtdışılığa yol açan iktisadi nedenlerin başında vergi yükünün seyri ve dağılımı gösterilmektedir. Grafik-2'de 1990-2019 yılları arasında Türkiye ve OECD ortalamasında vergi yükünün değişimi sunulmaktadır. Buna göre, Türkiye'de toplam vergi yükü en düşük 1990 yılında %14,53; en yüksek ise, 2011 yılında % 25,70 olarak gerçekleşmiş; genel olarak artma eğilimi gösteren vergi yükü, 2001 ile 2019 yılları arasında yatay seyir izlemiştir. OECD ortalamasında ise, toplam vergi yükü 1990-2019 yılları arasında % 31,14 - % 33,95 arasında değişmiştir. 1990-2019 yıları arasında Türkiye'de toplam vergi yükündeki en yüksek ve en düşük değerler arasındaki değişim % 77 iken; OECD ortalamasındaki değişim % 9'dur. Türkiye'deki vergi yükü, OECD ortalamasına kıyasla, oransal olarak düşük ancak değişimi oynaklık ve farklı kesimlere dağılımı dengesizlik sergilemektedir. Ayrıca, ankete dayalı araştırmalara (Savaşan ve Odabaş, 2005: 15-16; Aktan ve Savaşan, 2009: 18; Savaşan, 2011: 16-17) göre, maliye ve muhasebe çalışanları, mükellefler ve nihai tüketiciler, kamu hizmetlerinden sağlanan faydaları da hesaba katan net vergi yükünü yüksek bulmaktadır.

Grafik-2: Türkiye ve OECD Ortalama Vergi Yükü (1990-2019, % GSYİH)



Kaynak: OECD, 2021.

Demir ve Gülten (2013: 283) tarafından 2013 yılında gerçekleştirilen bir diğer anket sonucuna göre, Türkiye'de vergi mükelleflerinin yaklaşık üçte ikisi, vergi yükü, iktisadi baskı, rekabet ve vergilendirme tekniği gibi nedenlerden dolayı vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünmektedir.

Vergi yüküne ilişkin veriler göz önüne alındığında, GÜ'lere göre Türkiye'deki vergi yükü düşük, kayıtdışılık düzeyi yüksektir. Buna karşılık, ankete dayalı araştırmalarda kayıtdışılığın en büyük nedeni olarak vergi yükü gösterilmektedir. Bu durum, vergi gelirlerinin daha çok dolaylı vergilere dayalı olmasından ve vergi kültür ve bilincinin toplumsal tabana yeterince yerleşmemiş olmasından kaynaklanmaktadır.

2.2.2.1.2. İşsizlik, Enflasyon ve Diğer İktisadi Nedenler

Türkiye'nin kronik ve yapısal sorunlarından biri olan işsizlik, kayıtdışılığın nedenleri arasındadır. Yurtiçi tasarruflar ve sermaye birikiminin yetersizliği, yatırımların sektörel dağılımı, tarımsal istihdam oranı, hızlı artan nüfus, işgücü niteliğinin özel sektör talebini karşılamaması, meslek eğitimi ile işgücü piyasası arasındaki uyumsuzluk, hızla gelişen ve değişen teknoloji ve artan uluslararası rekabet koşullarında daha nitelikli işgücüne ihtiyaç duyulması nedeniyle işsizlik sorunu halen devam etmektedir (Erdinç, 2016: 44).

Enflasyon, mükellefin gerçek gelirinin değil, öz sermayesinin vergilendirilmesine yol açtığından, özellikle yeniden değerleme, enflasyon düzeltmesi, vergi istisna ve muafiyetlerinden yararlanamayıp öz sermayenin vergilendirilerek küçülmesini istemeyen mükellefler bazı işlemlerini kayıtdışına alarak daha az vergi ödemekte; bu yolla öz sermayelerini güçlendirme yolunu seçmektedirler (DPT, 2001: 33; Şengül, 1997: 26-27). Türkiye'de enflasyon muhasebesi uygulaması 2004 yılında yürürlüğe girmiştir. Buna göre, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutabilirler. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona ermekte olup, 2021 yılı itibariyle henüz uygulanamamıştır. Kanun gereği enflasyon muhasebesi sadece "münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler" tarafından uygulanabilmektedir (Resmi Gazete, 2003).

Tablo-16: Türkiye'de Temel İktisadi Göstergeler

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Enflasyon	9.6	8.76	10.44	6.25	8.57	6.47	8.89	7.49	8.85	7.67	7.78	11.14	16.33	15.18	12.28
İşsizlik	9.07	9.16	10.03	13.04	11.15	9.14	8.43	9.05	9.96	10.31	10.91	10.93	10.97	13.7	13
KBGelir,$	7971	9735	11018	9044	10629	11289	11675	12582	12178	11085	10964	10696	9792	9213	8599

Kaynak: OECD, 2021.

Türkiye'de 2002'den itibaren, küresel finansal krizin etkili olduğu 2009 dışında 2013 yılına kadar düzenli ve yüksek oranda artan kişi başı gelirin, siyasi ve jeopolitik risklerin ve buna bağlı döviz piyasası istikrarsızlığının etkisiyle yerinde saydığı ve gerilediği gözlenmekte; belirsizlik ve zayıf büyüme performansı, kayıtdışılığın azalmasını zorlaştırmaktadır. Tablo-16, uzun aradan sonra 2006-2016 döneminde tek haneli düzeylere düşen enflasyonun 2017'den itibaren iki haneli olmaya devam ettiğini; işsizlik oranının da yapısal sorunlar ve demografik özelliklerin etkisiyle %9-13 bandında ısrarlı olduğunu göstermektedir.

2.2.2.2. Hukuki Nedenler

Türkiye'de KDE'yi doğuran hukuki nedenlerin başında karmaşık vergi mevzuatı ve sık yapılan düzenlemeler gelmektedir. 1980'lerin başından bu yana vergi yasalarında yapılan değişiklikler ve bu yasaların vermiş olduğu yetkilere dayanılarak idarece gerçekleştirilen düzenlemeler, vergi mevzuatının gerek mükellefler nezdinde gerekse konunun uzmanları tarafından takip edilmesini ve anlaşılmasını zorlaştırmıştır. Mevzuata eklenen düzenlemelerde, amaçlanandan farklı anlaşılabilen ifadeler, ilgili bakanlığa sıkça verilen ve çoğu kez vergilendirme ilkelerine aykırı biçimde kullanılan düzenleme yapma yetkileri; yasal ve idari düzenlemelerde, Danıştay ve hukuk birimlerine danışılmaması, kayıtdışılığın kaynaklarındandır (Candan, 2004: 287). 2006 yılında yapılan saha çalışmasında (Tuay ve Güvenç, 2007: 58), katılımcıların % 68,1'i vergi mevzuatının açık olmadığını, karmaşık ve anlaşılması zor bir yapı arz ettiğini beyan etmiştir.

İktisadi, sosyal vb amaçlarla belirli sektör, meslek veya mükellef gruplarına ya da faaliyetlere yönelik vergi muafiyeti, istisna ve indirimler, düşük vergi oranı uygulamaları, verginin mahsubu veya ertelenmesi gibi düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerine vergi harcaması denilmektedir. Türk vergi sisteminde 2017 yılında 70'in üzerinde iktisadi işlem vergi harcaması kapsamında yer almıştır (HMB, 2018: 1). Çok fazla sayıda yasal düzenlemenin olması vergi kaybının büyümesine neden olmaktadır (DPT, 2001: 32).

1924 yılından itibaren yapılandırma, vergi barışı, af, vb isimlerle vergi borçlarının bir kısmından veya tamamından vaz geçen, ödenmesini belli bir plana bağlayan 35'in üzerinde düzenleme yapılmıştır (Duran, 2020). Bu durum, mükelleflerin yeni af beklentisine girmelerine ve gönüllü uyumun bozulmasına yol açmaktadır.

Türkiye'de kayıtdışılığa yol açan bir diğer hukuki neden, vergi mevzuatına yönelik düzenlemelerin torba kanun kapsamında ele alınmasıdır. Torba kanun ile yapılan düzenlemelerin bir kısmı yeterli analiz ve değerlendirmeye tabi tutulmadan

kısa sürede hazırlanması sonucunda istenilen başarı elde edilememekte ve kayıtdışılığın önü açılmaktadır (Bingöl, 2018: 91).

2.2.2.3. İdari Nedenler

Vergi idaresinin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesinde, kendi içinde bütünlüğü olan bir idari yapının varlığı ve istikrarı önem taşımaktadır. Ancak Türk vergi idaresinin iktisadi ve sosyal değişimleri yakından takip edemeyip dış dünya ile yeterli iletişimi kuramaması, mükellef ilişkilerinde kopukluk ve yetersizliklerin bulunması (Gerçek, 2004: 682); idari organizasyondaki sık değişim, bürokrasinin karmaşıklığı, denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar kayıtdışılığa yol açan idari nedenler olarak ön plana çıkmaktadır. Türk vergi sisteminin önemli eksikliklerinden bir diğeri; gerek idari uygulamalar ve gerekse vergi denetiminin kayıtlı mükellefler üzerine yoğunlaşmış olmasıdır (Yücel, 2014: 117).

Öz ve Karakurt'a göre (2007: 83-84), vergi idaresine ilişkin öne çıkan başlıca sorunlar şunlardır:

i. Vergiye ve vergi idaresine önem verilmemektedir.

ii. Hiyerarşik problemler söz konusudur.

iii. Görev, yetki ve sorumluluklar net olarak belirlenmemiştir.

iv. Performans değerlemesi ve denetimi yapılamamaktadır.

v. Vergi daireleri, yetki bölgesindeki mükelleflerin faaliyetlerini yakından takip edemez durumdadır.

vi. Bilgi ve iletişim teknolojileri olanaklarından yeterli ölçüde yararlanılamamaktadır.

vii. Nitelikli personel eksikliği ve personelin atanma, yükselme ve ek ücret ödemelerinde sorunlar vardır.

viii. Dış etkiler (siyasi baskılar) söz konusudur.

2.2.2.4. Siyasi Nedenler

Türkiye'de vergi politikaları aynı zamanda siyasi iktidarların programlarına göre belirlendiğinden uygulamada birçok uyumsuzlukla karşılaşılmıştır. Erken seçimler ve koalisyon hükümetleri siyasi istikrarı ve vergi politikalarının başarısını etkilemiştir. Vergi politikasının kamu maliyesini düzenleyici bir araç olarak kullanılması yanında, siyasi değişimlerin sık yaşanması ve toplumun uygulanan vergi politikalarına uyum güçlüğü diğer nedenlerle birleştirildiğinde vergi kayıp ve kaçaklarını arttırıcı yönde etkide bulunmuştur (Demircan, 2004: 582-583).

2.2.2.5. Sosyal Nedenler

Sosyolojik ve demografik dönüşüm ile kültürel değerlerin değişimi, KDE'yi ortaya çıkaran sosyal nedenlerdir. Geleneksel toplumsal değerlerin bozulmasıyla bireyler, yasadışı faaliyetlere ilgi duymaya başlarken, faaliyetlerini kayıtlı ve dürüst yapanlar, çeşitli nedenlerle devlete olan güvenlerini yitirmektedirler (Yücel, 2014: 132).

Aktan ve Savaşan (2009: 31-32), işletme ve GİB çalışanlarından oluşan katılımcıların kamu harcamalarını nasıl değerlendirdiklerini araştırmıştır. İşletmeler, "vergiyi fiyat, devletin altyapı, eğitim ve savunma gibi hizmetlerini mal diye değerlendirdiğinde bunu iyi bir alışveriş olarak görmekteyiz" önermesine % 32 oranında katılmışlardır. GİB çalışanlarında bu oran yaklaşık % 43 olarak çıkmıştır. Diğer taraftan, GİB çalışanlarına "vergilerin verimli harcandığı" önermesine katılıp katılmadıkları sorulduğunda, olumlu yanıt verenlerin oranı % 12'dir.

2.2.3. Türkiye'de Vergi Denetimi

2.2.3.1. Tarihsel Süreçte Vergi Denetiminde Rol Alan Birimler

Türkiye'de vergi denetim görevini üstlenen ilk birim olma özelliğini taşıyan Maliye Teftiş Kurulu (Heyet-i Teftişiye-i Maliye) 1879 yılında kurulmuştur. 1914 yılında uygulanmaya başlayan Temettü Vergisi 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi ile yürürlükten kaldırılmış ve vergi beyannamelerinin incelenmesi ile görevli olmak

üzere "Tahakkuk Teftiş Memurluğu" (Tuncer, 2001: 5); 1933 yılında yürürlüğe giren 2265 sayılı Kanunla İstanbul Defterdarlığı Tahakkuk Müdürlüğüne bağlı "Pul Tahakkuk Müfettişliği", Tahsilat Müdürlüğü nezdinde "Tahsilat Müfettişliği" kadroları ihdas edilmiştir (Resmi Gazete, 1933: 2684). 1934 yılında değiştirilen Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevinin "Hesap Mütehassısları" tarafından yapılması kabul edilmiştir (Resmi Gazete, 1934: 3597). 29.05.1936 tarih 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunda, "Tahakkuk Teftiş Memurluğu", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ve "Tahsilat Müfettişliği" kadrolarına yer verilmemiş, bunların yerine Varidat Umum Müdürlüğüne bağlı "Varidat Kontrolörlüğü" ve Defterdara bağlı "Varidat Kontrol Memurluğu" kadroları ihdas edilmiştir (Resmi Gazete, 1936: 6901-6903). 29.05.1945'te 4709 sayılı Kanun ile Maliye Bakanına bağlı "Hesap Uzmanlığı" kadrosu ihdas edilmiştir (Resmi Gazete, 1945: 8738). 29.05.1946 tarih 4910 sayılı Kanunla "Varidat Kontrolörleri", "Gelirler Kontrolörü" kadrolarına aktarılmıştır (Resmi Gazete, 1946: 10713). 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla "Varidat Kontrol Memurları", "Vergi Kontrol Memurluğuna" (Resmi Gazete, 1950: 18247); 1994 yılında 543 sayılı KHK ile de "Vergi Denetmenliği" kadrolarına aktarılmıştır. 10.07.2011 tarih ve 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapan "Maliye Müfettişleri" ve "Hesap Uzmanları" ile Gelir İdaresi Başkanına bağlı olarak görev yapan "Gelirler Kontrolörleri", Vergi Dairesi Başkanlarına bağlı olarak görev yapan "Vergi Denetmenleri" birleştirilerek, doğrudan Bakana bağlı "Vergi Müfettişliği" kadrosu oluşturulmuştur (Resmi Gazete, 2011).

2.2.3.2. Vergi Denetiminde Rol Alan İdareler

Vergi gelirlerini tahsil etme görevini üstlenen vergi idarelerinin örgütsel yapılanması, çalışanlarını, kaynaklarını ve programlarını belirlemesi açısından vergi türü, fonksiyonellik, mükellef odaklı ve karma olmak üzere dört farklı şekilde kurulmaktadır (Jacobs, 2013: 62). Bu bağlamda Türkiye'de vergi idaresinde, fonksiyon esası geçerli olup, verginin toplanması ve denetiminde görevli olarak faaliyet gösteren Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) olmak üzere iki birim ön plana çıkmaktadır.

2.2.3.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

1838 yılında Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi olarak kurulan ilk gelir idaresi, 1936'da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. 1942 yılında yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 1946 yılında Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri de kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur. 2005 yılında ise, 5345 sayılı Kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) dönüştürülmüştür. GİB (2019a), gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuştur.

GİB, vergi denetimi konusunda "yoklama" ve "vergi incelemesi" yapma yetkisine haiz olup, yoklamalar (yoklama ve yaygın yoğun denetimler) yoklama memurları (özel yetkili yoklama memurları); vergi incelemeleri ise, merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. GİB, "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planlarının" ve vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemlerinin yerine getirilmesi konusunda üstlendiği vazifeler dolayısıyla kilit role sahiptir**.**

2.2.3.2.2. Vergi Denetim Kurulu (VDK)

10 Temmuz 2011 tarih ve 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu (VDK) kurulmuş olup, ilgili düzenleme, başlıca görevi vergi incelemesi olan denetim elemanlarının tek çatıda görev yapmalarına olanak sağlamıştır. VDK, denetim konusunda yoklama ve vergi incelemesi yetkisine de sahip olmakla birlikte, vergi incelemesini vergi müfettişleri ile yürütmekte, yoklama konusunda, GİB'den destek almaktadır.

2.2.3.3. Vergi Denetimi Yöntemleri

Türk vergi sisteminde -Vergi Usul Kanununda (VUK)- doğrudan vergi denetimine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat kanunda geçen "yoklama" ve "vergi incelemesi", vergi denetiminde kullanılan asli yöntemler, "arama" ve "bilgi toplama" ise, tali yöntemler (asli yöntemlerin kullandığı araçlar) olarak kabul edilmektedir.

2.2.3.3.1. Yoklama

Yoklamada, mükellefle ilgili bilgi ve kayıtlara ulaşılarak araştırma ve tespitlerde bulunulmaktadır. Bu doğrultuda aşağıda belirtilen işlemler yoklama kapsamında yapılan denetimlerdir (VUK 127. md.).

i. Belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

ii. Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını tespit etmek,

iii. 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 bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

iv. Nakil vasıtalarını 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,

v. 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.

Türk vergi sisteminde yoklama genel olarak, işe başlama/bırakma, adres değişikliği gibi durum tespitine yönelik çalışmaları içermektedir. Bu tip faaliyetler, mevzuat zorunlu kıldığı için ve mükellef talebi doğrultusunda gerçekleşmektedir. Diğer taraftan, türk vergi idaresi, mükellef faaliyetlerinin vergi kaybı saikiyle denetlenmesi için yaygın yoğun denetim aracını kullanmaktadır. Yoklama kapsamında gerçekleşen yaygın yoğun denetimler ise, resen gerçekleşmekte, caydırıcılık içermekte ve sonunda cezai işlem uygulanmaktadır.

Genel anlamda yoklama bizzat mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların tespitine yönelik olması, kısa sürede sonuç vermesi nedeniyle, psikolojik olarak caydırıcılık yönü de bulunan etkili bir işlemdir. Mükelleflerin vergilendirme sürecinde bazı işlemleri gizlemeleri, bazı yükümlülükleri yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri yoklama yoluyla ortaya çıkartılabilmektedir (Somuncu, 2014: 143).

2.2.3.3.2. Vergi İncelemesi

Mükellefin ödediği verginin, defter, belge, muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek doğruluğunun saptanması ve sağlanması, "vergi incelemesi" olarak adlandırılmaktadır (HUD, 2013: 97). Vergi incelemeleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte, çeşitli ölçütlerden hareketle temel olarak denetimin kaynağı, zamanı ve kapsamı bakımından ayrıma tabi tutulmaktadır. Yoklamalar; güncel denetimi, vergi incelemeleri ise, geçmişten cari döneme kadar geniş bir süreci içermektedir.

2.2.3.3.3. Arama

Arama, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilişkili kişilerin ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan, vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü bilgi ve belgeye el konulmasına yönelik araştırma olup, vergi mevzuatının mükellef tarafından doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusundaki duyum ve tespitlerin kanıtlanmasına olanak tanımaktadır (Akdoğan, 2009: 103). Acil ve önem derecesi yüksek konulara ilişkin olarak başvurulan, fakat mülkiyet hakkını, özel hayatın gizliliğini, konut ve iş yeri dokunulmazlığı hakkını

kısıtlamasıyla mükellef hakları açısından hassasiyet taşıyan aramanın yapılabilmesi için, adli izin belgesine ihtiyaç duyulmaktadır (Yücesoy, 2018: 162).

2.2.3.3.4. Bilgi Toplama

Vergi denetimini yürüten birimler, gerçek veya tüzel kişilerden, vergilendirme ile ilgili her türlü bilgiyi isteyebilmektedirler. Vergi mahremiyeti, istenen bilgilerin gerekli olan iş ve işlemler dışında kullanılmasını yasaklamaktadır.

Yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklinde ifade edilebilen vergi denetim yöntemlerinin her birinin kendine has özellikleri vardır ve etkinlikleri birbirlerinden farklıdır. Ancak bu yöntemlerden birisinin başarısı, büyük oranda diğerlerinden de faydalanılmasına bağlıdır. Bu yönüyle söz konusu araçlar, esas olarak birbirleriyle bağlantılı olarak kullanıldığında başarılı sonuçlar vermektedir (Karaboyacı, 2014: 213). İstenilen sonucun alınabilmesinde nitelikli personel, güvenilir veriler ve teknolojik donanım etkili olmaktadır.

2.2.3.4. Vergi Denetimine İlişkin Göstergeler

Vergi denetimlerinin etkin ve verimli yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirmesinin yapılmasında bazı göstergelerden yararlanılmaktadır: İnceleme oranları, denetim sonuçları, kadro bilgileri, vergi tahsilatına ilişkin bilgiler.

2.2.3.4.1. İnceleme Oranları

Vergi denetimlerinin en kapsamlısı olması bakımından vergi incelemeleri, denetimin etkinliği hakkında fikir veren başlıca gösterge olarak görülmektedir. Türkiye'deki vergi inceleme oranları, GİB ve VDK'nın faaliyet raporlarında yayınlanmaktadır.[4] Tablo-17'de 1991-2019 dönemi rapor sayıları ve vergi inceleme

[4] Yayınlanan faaliyet raporlarında incelenen mükellef (inceleme) sayısı belirlenirken, düzenlenen rapor sayıları, vergi türü veya şahıs/kurum sayıları, bazı dönemlerde ise, yapılan incelemenin kapsamı (sınırlı/tam inceleme) baz alınmıştır. Örneğin, bazı faaliyet raporlarında incelenen mükellef sayısı vergi türüne göre ve/veya rapor sayısına göre belirtilmiş iken, bir sonraki yıl sadece mükellef bazlı olarak belirtilmiştir. Bu farklı sonuç açıklama durumları veri serilerinin devamlılığını ve sonrasında yapılacak istatistiki analizleri etkilemektedir. Öte yandan, bir mükellef birden fazla vergi türünden incelenebildiği ve hakkında birden fazla rapor düzenlenebildiğinden rapor sayılarına veya vergi türlerine göre belirtilen inceleme sayıları kendi içinde mükerrerliği içermektedir. Fakat, veri eksikliğinden ve uzun dönemli veri

oranları sunulmuştur. Buna göre, en fazla inceleme 2015 yılında, en az inceleme ise, 1994 yılında gerçekleşmiştir. İnceleme oranlarının seyrine bakıldığında, vergi incelemelerinin istikrarlı bir gelişim göstermediği, bir yıl artarken diğer yıl azalabildiği görülmektedir.

Tablo-17: İnceleme Oranları (1991-2019)

Yıllar	Rapor Sayısı[5] (1)	İncelenen Mükellef Sayısı (2)	Mükellef Sayısı[6] (3)	İnceleme Oranları (4)=(1)/(3)	İnceleme Oranları (4)=(2)/(3)
1991	78.803	-	2.116.737	3,72	-
1992	59.378	-	2.109.306	2,82	-
1993	68.954	-	2.097.344	3,29	-
1994	48.056	-	2.139.475	2,25	-
1995	56.096	-	2.149.693	2,61	-
1996	54.536	-	2.173.144	2,51	-
1997	63.198	-	2.253.041	2,81	-
1998	68.748	-	2.415.771	2,85	-
1999	51.731	-	2.548.418	2,03	-
2000	60.335	-	2.388.850	2,53	-
2001	68.286	-	2.334.209	2,93	-
2002	113.244	-	2.315.241	4,89	-
2003	68.251	-	2.340.742	2,92	-
2004	153.881	-	2.406.661	6,39	-
2005	104.578	-	2.284.665	4,58	-
2006	110.442	-	2.321.700	4,76	-
2007	135.847	-	2.358.935	5,76	-
2008	113.073	-	2.342.544	4,83	-
2009	92.752	-	2.324.094	3,99	-
2010	5.396	-	2.345.325	-	-
2011	14.091	16.267	2.367.721	-	0,69
2012	113.272	46.845	2.422.975	4,67	1,93
2013	160.036	71.352	2.460.281	6,50	2,9
2014	144.781	55.284	2.472.658	5,86	2,24
2015	164.494	58.676	2.527.084	6,51	2,32
2016	136.573	49.817	2.541.016	5,37	1,96
2017	134.408	44.182	2.636.370	5,10	1,68
2018	132.766	44.376	2.727.208	4,87	1,63
2019	-	40.763	2.813.452	-	1,43

Kaynak: VDK (2012-2019), GİB (2005-2019b), HMB (2020) Faaliyet Raporları ve Beşel (2017)'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

serisi oluşturmak amacıyla en fazla kullanılan veri, rapor sayıları olmaktadır. Mükellef bazlı inceleme sayıları VDK'nın faaliyet raporlarında bulunmakta olup, bu raporlar da 2012 sonrasında yayınlanmaya başlamıştır.

[5] 2012 ve sonrası rapor sayıları toplamı GİB ve VDK Faaliyet Raporlarından; öncesi ise, GİB Faaliyet Raporlarından alınmıştır. 2010 GİB Faaliyet Raporunda sadece Gelirler Kontrolörlerinin, 2011 GİB Faaliyet Raporunda ise, sadece Vergi Dairesi Müdürleri tarafından düzenlenen rapor sayıları yer almaktadır. 1991, 1992, 1993, 1994 verileri Beşel'den (2017) alınmıştır.

[6] Gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayısı toplamı.

Türkiye'de ücretli çalışanlar beyanname vermemek suretiyle kesinti suretiyle vergi ödediğinden, kayıtlı gelir vergisi mükellef (beyanname veren) sayısı, GÜ'lere göre düşüktür. Örneğin, Türkiye'de 2015 yılında gelir vergisi mükelleflerinin nüfus içindeki payı % 2,3 iken bu oran İngiltere'de % 47,1; ABD'de % 46,2; Avusturya'da % 87; Avustralya % 82,5; Belçika % 81,1; Fransa % 78,3; Almanya % 50,7'dir (OECD, 2017). Türkiye'de beyanname veren gelir vergisi mükellefleri sayısı, GÜ'ler bağlamında dikkate alındığında, vergi inceleme oranlarının daha düşük olduğu sonucuna varılabilmektedir.

2.2.3.4.2. Denetim Sonuçları

Vergi incelemeleri ve yoklamalar sonucunda beyan edilmeyen gelir, yetkili otoriteden gizli yapılan iktisadi işlemler ve kayıtdışı çalışanlar tespit edilmekte, bunlara karşı cezai işlemler uygulanmaktadır.

Tablo-18'de 2005-2018 dönemine ilişkin yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükelleflerin, beyandışı bıraktıkları matrah farkları, bu matrah farkına istinaden tarhı istenen vergi ve kesilmesi önerilen vergi cezası tutarları yer almaktadır. Buna göre, 2012 yılı en fazla matrah farkının tespit edildiği, 2015 yılı en fazla tarh edilecek verginin, 2018 yılı ise, en fazla vergi cezasının önerildiği yıldır. Matrah farkı ve tarh edilecek vergi tutarlarına ilişkin değerlendirme yapabilmek için vergi türünü göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Örneğin sürekli yükümlülük kapsamında olmayan damga vergisi ve tapu harçlarına ilişkin işlem tutarları yüksek olmasına karşın bu tutarlara uygulanan vergi oranları[7] genel olarak düşüktür. Öte yandan, tarhı istenen vergi ve kesilmesi istenen vergi cezası tutarları, kesinlik taşımamakta olup, indirim, uzlaşma müesseseleri veya yargı sürecinde kısmen ve tamamen değişebilmektedir.

Yaygın yoğun denetim kapsamında yapılan çalışmalarda tespit edilen olumsuzluklar ve bunlara ilişkin kesilen vergi cezalarına ilişkin bilgilere Tablo-19'da

[7] Damga vergisi oranı işleme/konuya göre değişmektedir. Örneğin fesihnamelerde binde 1,89; mukavelenamelerde binde 9,48'dir. Tapu harçlarında vergi oranı % 4'dür. Kurumlar Vergisi oranı geçici madde doğrultusunda 2019 için % 22'dir. KDV'de genel oran % 10 olup, %1-8-18 oranları tatbik edilmektedir (GİB, 2019d).

yer verilmiştir. Buna göre, 2018 yılında 2.128 hasılat denetimi yapılmış, 1.638 kayıtdışı çalışan işçi tespit edilmiş ve toplam 75.738.130 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Tablo-18: Matrah Farkı, Tarhı İstenen Vergi ve Kesilmesi Önerilen Vergi Cezaları

Yıllar	Matrah Farkı	Tarhı İstenen Vergi	Kesilmesi Önerilen Vergi Cezası
2005	38.715.354.165	-	-
2006	47.419.483.413	-	-
2007	30.450.980.150	-	-
2008	211.092.889.340	4.692.368.482	-
2009	97.972.236.206	7.532.176.228	4.585.013.060
2010	-	-	-
2011	755.055.542	-	-
2012	131.541.984.093	4.631.672.633	9.097.670.764
2013	54.755.379.956	8.635.440.808	19.571.606.869
2014	40.090.105.948	7.990.160.299	16.692.996.032
2015	47.642.133.044	9.896.310.409	19.065.705.740
2016	33.914.565.980	7.385.279.961	16.026.113.640
2017	23.654.922.154	4.833.466.908	11.114.935.685
2018	38.851.050.782	8.823.184.225	20.059.437.211

Kaynak: VDK (2013-2019) ve GİB (2006-2019b) Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-19: Yaygın Yoğun Denetim Faaliyet Bilgileri

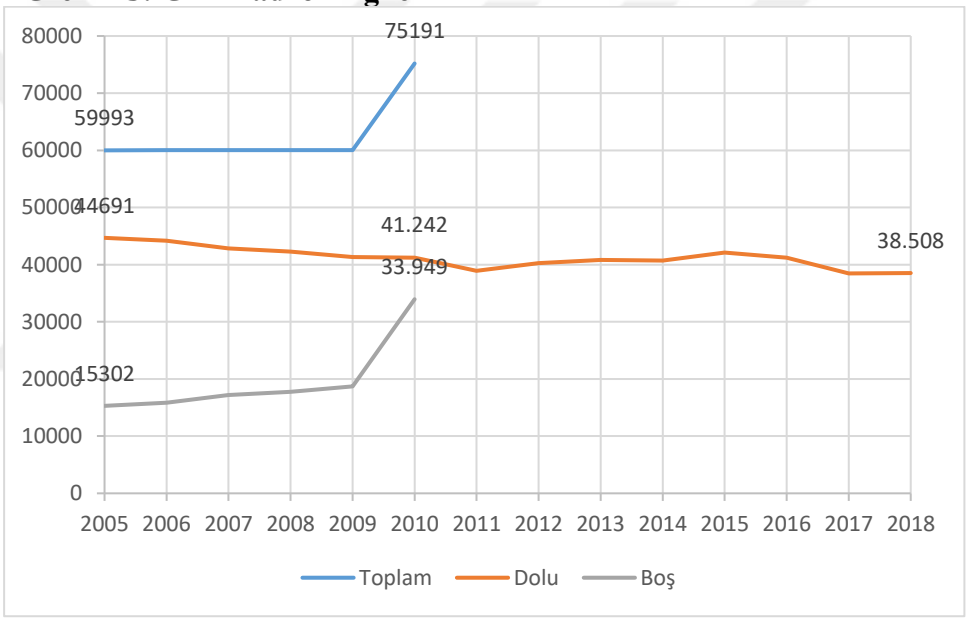
Yıl	Mükellefler Nezdindeki Denetim Sayısı	Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hasılat Denetimi Sayısı	Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	Toplam Denetim /Denetlenen Mükellef Sayısı	Kayıtdışı Çalıştığı Tespit Edilen İşçi Sayısı	e-yoklama/ yoklama	Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)
2005		18,842	40,062	3,342,798			98,775,956
2006		24,162	40,248	3,778,146			100,149,000
2007		96,313	51,686	4,513,740	12,458		134,235,029
2008		80,595	39,629	4,313,620	11,064		176,213,518
2009		1,313	39,681	3,811,489	4,933		153,171,031
2010		37,785	37,965	3,753,669	4,391		150,326,505
2011		28,073	28,060	3,462,338	6,046		128,094,973
2012		48,498	45,068	4,428,127	7,905		150,437,509
2013		15,685	25,367	2,829,606	4,743		95,589,664
2014	2,321,716	10,478	18,464	2,350,658	2,199	1,753,207	78,787,648
2015	837,550	8,356	12,497	858,403	1,867	1,592,465	39,792,298
2016	376,600	3,180	16,266	436,252	1,212	2,216,635	58,226,570
2017	210,691	4,408	28,071	260,529	1,909	2,119,769	77,969,055
2018	205,684	2,128	29,516	260,020	1,638	2,118,528	75,738,130

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından (2006-2019b) yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.2.3.4.3. Kadro Bilgileri

GİB'in 2005-2018 dönemine ilişkin kadro bilgilerinin bulunduğu Grafik-3'e göre, dolu kadro sayısı 2005 yılında 44.691; 2010 yılında 41.242, 2018 yılında 38.508'dir. 2010 yılında boş kadro sayısı 33.949 olup, dolu kadro sayısının yaklaşık % 82'sine tekabül etmektedir. Zamanla toplam kadro sayısı artışıyla birlikte artması beklenen dolu kadro sayısının genel olarak yerinde saydığı, hatta bazı yıllarda azaldığı görülmektedir. Bu durum, vergi denetiminin asli unsuru olarak nitelikli personel sayısı bakımından eksikliği ortaya koymaktadır.

Grafik-3: GİB Kadro Bilgileri

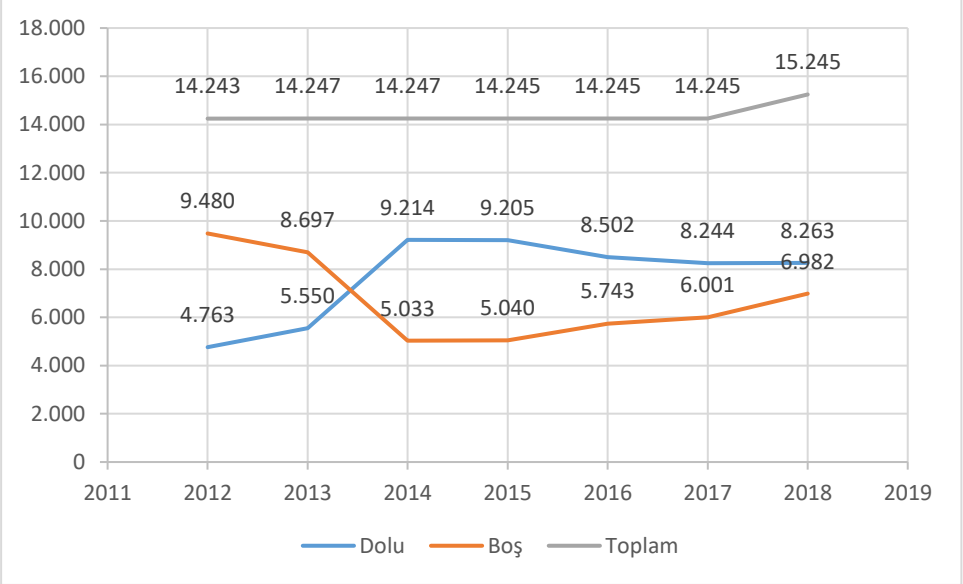


Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından (2006-2019b) yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik-4'te VDK'nın 2012-2018 dönemine ilişkin kadro bilgileri bulunmaktadır. Buna göre, 2012'de 4.763 olan vergi müfettişi sayısı[8], 2014 yılında 9.214'e çıkmış, 2018 yılında ise, 8.263'e düşmüştür. Boş kadro sayısı ise, 2012 yılında 9.480 iken, 2014 yılında 5.080'e düşmüş, 2018 yılında ise, 6.982'ye yükselmiştir. Ülke ekonomisinin gelişimine bağlı olarak düzenli artış eğilimi sergilemesi gereken denetim kadrolarında istikrarsızlık dikkat çekmektedir.

[8] Vergi Müfettiş yardımcıları ve yetkisiz vergi müfettiş yardımcıları bu sayı içinde yer almaktadır.

Grafik-4: VDK Kadro Bilgileri



Kaynak: VDK Faaliyet Raporlarından (2013-2019) yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-20'de 2009-2018 dönemine ilişkin personel başına düşen mükellef sayıları verilmiştir. Buna göre, yıllar içinde bir vergi idaresi çalışanına düşen mükellef sayısının 49-61 arasında değiştiği görülmektedir.

Tablo-20: Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı

Yıllar	Toplam Personel Sayısı[9]	Toplam Mükellef Sayısı[10]	Personele Düşen Mükellef Sayısı
2009	41.341	2.324.094	56
2010	41.242	2.345.325	57
2011	38.903	2.367.721	61
2012	45.007	2.422.975	54
2013	46.358	2.460.281	53
2014	49.946	2.472.658	50
2015	51.331	2.527.084	49
2016	49.738	2.541.016	51
2017	46.712	2.636.370	56
2018	46.771	2.727.208	58

Kaynak: GİB (2010-2019b) ve VDK (2013-2019) Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

[9] GİB ve VDK'da görev alan personel sayısı toplamı.
[10] Gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayısı toplamı.

Tablo-21'de izlenebileceği üzere, seçilmiş OECD ülkelerinde vergi idaresinde çalışan personel içinde denetim faaliyeti gören personel oranı en fazla Japonya'da, en düşük ise, Türkiye'dedir. Japonya'da bu oran 2009'da % 69,7; aynı yıl Türkiye'de % 7,6 olarak gerçekleşmiştir. Denetim personeli oranı, Türkiye'de 2013'den itibaren artış göstermiş olup, diğer ülkelerde ise, genel olarak istikrarlı ve Türkiye'ye göre daha yüksek seyretmiştir.

Tablo-21: Seçilmiş Ülkelerin Vergi İdaresinde Denetim Personeli Oranı (%)

Ülkeler	2004	2007	2009	2011	2013	2014	2015	2016	2017
İsveç	32.5	32.4	29.9	29.6	32.5	-	-	38	36.3
Danimarka	33.8	32.1	40.7	37.9	40.7	28.9	27.8	31	31.3
Belçika	50.1	44.9	45.4	-	-	37.5	38.2	39.4	38.9
Finlandiya	11.6	43.2	44.4	40.7	38.9	34.6	34.9	22.9	22.6
Japonya	68.4	69.1	69.7	63.1	63.3	-	-	-	-
İngiltere	13.9	38.3	35.6	33.9	42.7	34.5	36.6	34.9	39.4
ABD	18.1	15.2	13.9	16.4	34	31.1	30.5	29.6	28.7
Norveç	22	52.1	22.2	22.2	41.6	-	-	31.2	29.8
Türkiye	10.7	7.3	7.6	-	19.9	-	-	20.6	21.4

Kaynak: OECD, 2007-2009-2011-2013-2015b-2017b-2019a.

2.2.3.4.4. Vergi Tahsilatına İlişkin Bilgiler

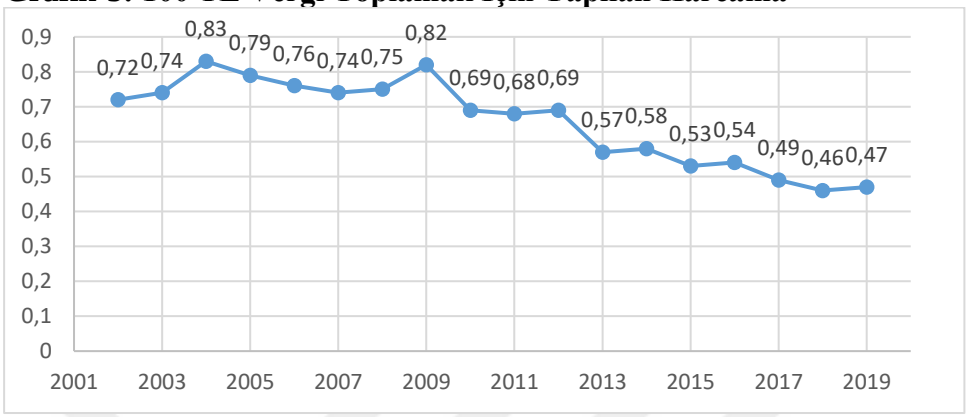
Vergi denetiminin etkinliğini kıyaslamak amacıyla bakılan göstergelerden bir diğeri vergi tahsilatına ilişkin bilgilerdir: 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama ve tahsilat/tahakkuk oranı.

i. Vergi idaresinin harcamaları içinde denetim birimine ilişkin harcamalar da yer almakta olup, vergi toplama maliyetine ilişkin bilgiler Grafik-5'te bulunmaktadır. Buna göre, 2005'te 100 TL vergi toplamak için 0,79 TL harcama yapılırken bu tutar 2018 yılında 0,46 TL'ye düşmüş; 2019 yılında ise, 0,47 TL olarak gerçekleşmiştir. Yıllar içinde daha az maliyetle daha etkin tahsilat yapıldığı görülmektedir.

ii. Vergi denetimlerinin, mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu (vergi ödeme tercihlerini) olumlu etkilemesi beklenmektedir. 2005-2018 dönemine ilişkin tahsilat/tahakkuk oranları Grafik-6'da yer almaktadır. Tablodaki verilere göre, 2005

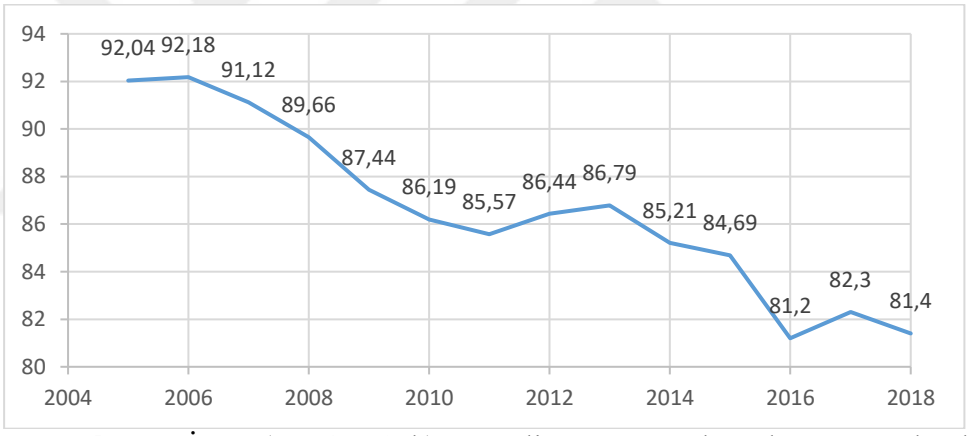
yılında % 92,04 olan oran 2018 yılında % 81,4'e gerilemiştir. Genel anlamda devletin tahsilat oranının düştüğü görülmektedir.

Grafik-5: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama



Kaynak: GİB (2006-2020) Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik-6: Tahsilat/Tahakkuk Oranı



Kaynak: GİB (2006-2019b) Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.2.4. Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Uygulanan Politikalar

KDE olgusu 1990'lı yıllardan itibaren ülke gündemine girmiş olup, politika çalışmaları da bu dönemde başlamıştır. Bu doğrultuda KDE ile mücadelenin gelişimi, 1990 öncesi Türk Vergi Sistemi ve 1990 sonrası Türk Vergi Sistemi olarak ele alınacak, kalkınma planları ve orta vadeli programlar çerçevesinde de değerlendirilecektir.

2.2.4.1. 1990 Öncesi Türk Vergi Sistemi

Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra, 1990 yılına kadar KDE ile mücadele anlamında doğrudan bir çalışma yapılmamış, sadece vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Bu bağlamda 1990 yılına kadar türk vergi sisteminde yaşanan gelişmeler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

i. Kurtuluş Savaşından çıkmış Türkiye Cumhuriyeti 1925-1950 döneminde yeni ve modern bir vergi sistemi kurulması yolunda çaba sarf etmiş olsa da I. ve II. Dünya Savaşı, 1929 Büyük Buhran nedeniyle istenilen başarı elde edilememiştir. Bu dönemdeki vergi politikaları rasyonel esaslardan yoksun olup sadece mali zorunluluklar nedeniyle ortaya çıkan uygulamalardan oluşmuştur. 1950-1960 yılları arası vergi alanında büyük reformların yapıldığı, tamamen yeni ve modern bir hüviyete kavuşan Türk Vergi Sistemi için bir tecrübe ve gözlem dönemi olmuştur. 1960'dan sonra uygulanan vergi politikaları, devlet için bir gelir kaynağı olarak mali amacın uygulanmasından öteye geçememiş ve 1970'li yılların sonlarında bozulan kamu mali dengelerinin de etkisiyle yeni bir iktisat politikası arayışına girilmiştir (Demircan, 2004: 583-584).

ii. 24 Ocak 1980 Kararları ile, vergi gelirlerinin arttırılması ve kamu harcamalarının kısılması suretiyle iç tüketimin azaltılması, diğer taraftan da teşvik edici vergi politikası ile, özel tasarruf ve yatırımların artırılması hedeflenmiştir. Kısa dönemde vergi gelirlerini arttırmaya, uzun dönemde ise, vergi oranlarının düşürülmesine yönelik politika hedefleri belirlenmiştir (Sugözü, 2010: 201).

2.2.4.2. 1990 Sonrası Türk Vergi Sistemi

Türkiye'de 2000 Kasım ve 2001 Şubat Krizleri iktisadi ve mali önlemlerin alınmasını zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda 15 Nisan 2001 tarihinde açıklanan "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı (GEGP)" ile kamu maliyesi hedefleri yeniden belirlenmiştir. Buna göre; vergi politikası hedefleri çerçevesinde; vergi tabanının yaygınlaştırılacağı, vergi kayıp kaçağının en aza indirilmesi ve vergi gelirlerinin

artırılmasına yönelik olarak vergi kimlik numaralarının kullanımının genişletileceği ve vergi denetimlerinin arttırılacağı ifade edilmiştir (TCMB, 2001: 28).

58. Hükümet tarafından 2003 başında açıklanan "Acil Eylem Planında (AEP)", kamu maliyesine yönelik olarak aşağıdaki hususlara değinilmiştir (DPT, 2003: 42, 91):

i. Kişi ve kurumları kayıtdışılığa iten, verginin tabana yayılmasını engelleyen hususlar hakkında araştırma ve çalışmalar yapılması ve çıkan sonuca göre mevzuat düzenlemelerinin gerçekleştirilmesi,

ii. Etkin ve kurumsallaşmış bir denetim için denetim birimleri arası koordinasyonun sağlanması, denetimlerin yıllık denetim planları çerçevesinde yapılması, denetim sonuçlarının ve denetlenen mükelleflerin izlenmesi suretiyle denetim izleme tabanı oluşturularak ileriye dönük risk alanlarının belirlenmesi ve vergi istihbarat merkezi ile vergi kimlik numaralarının denetimde etkin olarak kullanılması,

iii. Diğer kanunlarda vergi ile ilgili hükümlerin vergi kanunlarının içine alınması, vergi sistemini karmaşık hale getiren istisna ve muafiyetlerin yeniden düzenlenmesi, vergi sisteminin basitleştirilmesi, uygulanamayan vergilerin kaldırılması,

iv. Kayıtdışı istihdam ve yabancı kaçak işçi çalıştırılmasının önlenmesi amacıyla, istihdamdan alınan vergi ve primlerin gözden geçirilmesi hedeflenmiştir.

GEGP ve 2003'de açıklanan AEP doğrultusunda bir dizi çalışma yapılmıştır (GİB, 2009: 36-37): Enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmiş, bazı ürün ve hizmetlerde vergi oranları indirilmiş, gümrük, sosyal güvenlik ve vergi işlemlerinde büyük ölçüde otomasyona geçilmiş, fikri mülkiyet haklarının korunmasına ve az gelişmiş illerde istihdamın artırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmış, vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü ödeyen mükelleflere ayrı olarak hizmet verilmesi ve bunların izlenmesine yönelik olarak 2007 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuş, akaryakıt ürünlerinde marker uygulamasına geçilmiş, akaryakıt istasyonlarında belge düzenine ilişkin adımlar atılmış, enerji sektöründe (Elektrik, doğal gaz, petrol, LPG) faaliyette bulunmak isteyenlere lisans alma zorunluluğu getirilmiş, alkollü içkilerde ve sigaralarda bandrollü izleme sistemi kurulmuş, Kayıt

Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi hayata geçirilmiş, bu kapsamda 2006 Ekim – 2007 Aralık ayları arasında 189.567 işyeri denetimi yapılmış, Sosyal Güvenlik Kurumu olarak 2005 yılı içerisinde taşra birimlerinde görevlendirmek ve yerinden denetim yapmak üzere 258 sosyal güvenlik kontrol memuru alınmış, Sosyal Güvenlik Kontrol Memurları için 3.400 kadro ihdas ettirilmiş, 2001 Eylül ayından itibaren mali kuruluşlarca yapılacak işlemlere taraf olanların vergi kimlik numarasının ilgili belge ve kayıtlarda kullanımı zorunlu hale getirilmiş, 8.000 TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerin bankalar ve PTT aracılığıyla yapılması uygulaması başlatılmış, kayıtdışı işlemlerin tespitine yönelik olarak mali kayıtları esas alan veri ambarı uygulaması geliştirilmiştir.

2009 yılının başında Başbakanlık genelgesi (Resmi Gazete, 2009) ile, "güçlü bir toplumsal ve siyasi iradeyle tüm kesimlerin katıldığı kapsamlı bir mücadele stratejisi oluşturulması, KDE'nin zararlarına yönelik olarak toplumun bilinçlendirilmesi, kayıt altına girmenin teşvik edilmesi, mevzuat ve işlemlerin basitleştirilmesi, etkin bir denetim ve ceza sisteminin geliştirilmesi, kuruluşlar arasında veri paylaşımının güçlendirilmesi ve ilgili kuruluşlar arasında etkin bir koordinasyon sağlanması amacıyla, KDE'yle Mücadele Stratejisi Eylem Planları" hazırlanmaya başlamıştır.

i. Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010: 2008-2010 dönemine ilişkin hazırlanan eylem planının; Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), Hükümet Programı ve AB Müktesebatına Uyum Programı kapsamında yer alan politika öncelikleri ile uyumlu olması hedeflenmiştir. GİB'in sorumlu kuruluş olarak belirlendiği eylem planının, Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Gümrük Müsteşarlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile koordinasyon içerisinde yürütülmesi, gerek duyulan hallerde sendikalarla, meslek kuruluşlarıyla, sivil toplum örgütleriyle, iktisadi ve sosyal taraflarla da işbirliği içinde yürütülmesi kararlaştırılmıştır (GİB, 2009: 42).

ii. Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2011-2013: Bu planda, gönüllü uyumun artırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, yaptırımların caydırıcılığının artırılması, toplumsal farkındalığın artırılması, e- fatura ve e-defter kullanımının yaygınlaştırılması, internet üzerinden yapılan ticaretin kayıt altına alınabilmesine yönelik teknik ve hukuki altyapı oluşturulması, birimler arası koordinasyon ve veri paylaşımının artırılması, denetimde teknolojik gelişmelerden faydalanılması vb olmak üzere 47 eylem belirlenmiştir (GİB, 2011). Plandaki hedefler doğrultusunda tüm gümrük işlemlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi sağlanmış, elektronik ticaretin ve mükellef uyumunun izlenmesi kapsamında çalışmalar yapılmış, Sosyal Güvenlik Kurumunda denetim elemanı sayısı 1.500'e çıkarılmış, kamu kurum ve kuruluşları arasında bilgi paylaşımı kolaylaştırılmış ve genişletilmiştir (GİB, 2014).

iii. Kayıtdışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı 2014-2018: Bu eylem planıyla, % 26,5 olan KDE'nin, 2018'de % 21,5'a, % 22 olan tarım dışı sektörlerde kayıtdışı istihdam oranının % 17'ye indirilmesi hedeflenmiştir. 2011-2013 dönemine ilişkin hazırlanan eylem planına benzer şekilde, bu eylem planı da 5 politika bileşeni üzerine kurulmuştur. Bu planda, "yaptırımların caydırıcılığının artırılması" maddesi yerine "KDE'nin boyutunun belirlenmesi ve ekonomi üzerindeki etkilerinin analizine" yer verilmiş; "veri tabanı paylaşımı" maddesi, "kurumlar arası veri paylaşımının geliştirilmesi ve uygulamada ortaya çıkan sorunların giderilmesi" olarak güncellenmiş; "denetim kapasitesinin güçlendirilmesi" maddesine, "mevzuatın gözden geçirilmesi" konusu eklenmiş; "gönüllü uyum seviyesinin yükseltilmesi" ve "toplumsal farkındalığın artırılması" maddelerinde ise, değişikliğe gidilmemiştir. Planda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek için 62 eylem belirlenmiştir (GİB, 2015).

iv. Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2019-2021: Bu eylem planında, 2014-2018 eylem planında geçen, "KDE'nin boyutunun belirlenmesi ve ekonomi üzerindeki etkilerinin analizi" maddesi yerine "denetim kapasitesinin güçlendirilmesi" ve "mevzuatın gözden geçirilmesi (düzenlemelerin yapılması)" konuları ayrı maddelerde işlenmiş olup, diğer 3 maddede değişikliğe gidilmemiştir. Belirtilen bu beş hedef doğrultusunda 39 eylem belirlenmiştir (GİB, 2019c).

2.2.4.3. Kalkınma Planlarında Kayıtdışı Ekonomi

Türkiye'de kayıtdışılıkla mücadelenin belli bir plan ve organizasyon çerçevesinde ele alınması çalışmaları 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000) ile birlikte başlamıştır. Daha önceki kalkınma planlarında kayıtdışı istihdam veya KDE'ye ilişkin doğrudan herhangi atıfta bulunulmamıştır.

i. Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967): Vergi kaybı, KDE ve kayıtdışı istihdam konularına bu planda yer verilmemiştir (DPT, 1963).

ii. İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972): Vergi politikası başlığı altında, muafiyet ve istisnaların asgari düzeye düşürülmesi ve vergi ödeme gücüne yaklaşılması için çalışmaların yapılacağı ve vergi kaybını önleyici tedbirlerin geliştirileceğinden bahsedilmiştir (DPT, 1967: 106).

iii. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977): Bu planın maliye politikası başlığı altında, vergi kayıplarını önlemek üzere Vergi Usul Kanununun gözden geçirileceği; kamu kesimi reformu başlığı altında ise, vergi kayıplarını önleyecek ve vergi randımanının artmasını sağlayacak vergi idaresi, yargı ve denetim düzeninin gerçekleştirileceği ifade edilmiştir (DPT, 1972: 875, 998).

iv. Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983): Gelir dağılımındaki dengesizlikleri ve vergilemedeki adaletsizlikleri gidermek, vergi yükünü hafifletmek, vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemek, kamu harcamalarını sağlıklı kaynaklara dayandırmak, vergi sistemine gerekli esnekliği kazandırmak, yerel yönetimleri kendi öz kaynaklarına kavuşturmak ve gelir yönetimini yeniden düzenlemek maliye politikasının temel esasları olarak belirlenmiştir (DPT, 1979: 264).

v. Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989): Bu planın maliye politikası başlığı altında, vergi sisteminin sadeleştirilerek, kolay anlaşır ve adil hale getirileceği, ihtilafların asgari düzeye indirilmesi ve vergi kayıplarının azaltılması yönünde gerekli tedbirlerin alınacağı belirtilmiştir (DPT, 1984: 35).

vi. Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994): Dolaysız vergilerin yılda ortalama % 7,2; dolaylı vergilerin % 7,7 ve servet vergilerinin % 7,4 olmak üzere toplam vergi gelirlerinin % 7,5 artırılması hedeflenmiş, bunun ise, vergi idaresinin daha etkin bir biçimde çalışıp vergi kayıplarının asgari düzeye indirilmesiyle sağlanacağı vurgulanmıştır. Yeni vergi ihdas edilmesi veya vergi oranlarının artırılması yerine, vergilemede yatay ve dikey adalet ilkeleri de dikkate alınarak vergi tabanının yaygınlaştırılması ve tahsilattaki verimliliğin artırılması gerektiği ifade edilmiştir (DPT, 1989: 22, 34).

vii. Yedinci Plan Dönemi (1996-2000): İlk defa bu planda KDE ve kayıtdışı istihdam konularına doğrudan yer verilmiş olup, istihdam düzeyinin artışına engel olduğu kabul edilen ücret üzerindeki yüklerin AB ülkeleri ile aynı seviyeye getirilmesi, vergi yükünün dağılımındaki bozukluğun giderilmesi ve 1995 yılında % 18,1 olan vergi yükünün 2000 yılında % 20 civarına yükseltilmesi hedeflenmiştir (DPT, 1995: 54, 212). Diğer taraftan, vergi sistemini yeniden yapılandırma ve basitleştirme ihtiyacının devam ettiği vurgulanmıştır (DPT, 1995: 106).

viii. Sekizinci Plan Dönemi (2001-2005): İlk defa, bir kalkınma planında KDE ayrı bir başlık altında işlenmiştir. Bu planda, vergi sisteminin basit ve anlaşılır hale getirilmesi, yeterli ve etkin belge düzeninin ve otokontrol mekanizmalarının geliştirilmesi, vergi kayıp ve kaçağının azaltılması ve verginin tabana yayılmasının sağlanması; vergi idaresinin uygulama hizmet ve denetim gücünü arttırmak amacıyla tam otomasyon projesine geçilmesi hedeflenmiştir (DPT, 2000: 28). Elektronik ticaretin belge sisteminde yaratabileceği olumsuzlukların önüne geçilebilmesi için, ilgili kuruluşların işbirliği ile gerekli düzenlemelerin yapılacağı; vergi, çalışma hayatı, tarım gibi çeşitli alanlarda yapılması öngörülen düzenlemelerin gerçekleştirilmesinin KDE'nin kayıt altına alınmasını kolaylaştıracağı ifade edilmiştir (DPT, 2000: 213).

Bu plan döneminin bir diğer önemli gelişmesi, "KDE Özel İhtisas Komisyonu Raporunun" yayınlanmış olmasıdır. Türkiye'de denetimi etkisiz kılan unsur olarak belge ve kayıt düzeninin sağlıklı işlememesinin gösterildiği bu raporda, aşağıdaki önlemlerin alınması önerilmiştir (DPT, 2001: 36-37):

a) Satıcı ve alıcı arasında belge verilmemesinden doğan çıkar birliğini yok edecek vergi iadesi sistemine geçilmesi, alışverişlerde belge alınmasının özendirilmesi,

b) Banka kartıyla ödemelerin yaygınlaştırılması,

c) Vergi denetimlerinin cezalandırmadan ziyade, bilinçlendirme ve eğitme amacıyla yapılması,

d) Vergi kanunlarında oto kontrol sistemlerinin kurulması ve mevcut sistemlerin etkin çalıştırılması için denetimlere ağırlık verilmesi,

e) İnceleme elemanlarının yararlanacağı merkezi bilgi ve istihbarat arşivlerinin çalışır hale getirilmesi,

f) Tek vergi numarası sisteminin geliştirilmesi,

g) Ücretli ya da ücretsiz gelir elde eden bütün kesimlerin beyannameli mükellef haline getirilerek, belge alınmasının teşvik edilmesi, bu amaçla vergi idaresi ve vergi denetiminin yeniden yapılandırılması,

h) Toplanan vergilerin yerli yerine harcanacağı, israf edilmeyeceği konusunda, toplumun bilinçlendirilmesi ve harcamalar konusunda topluma devamlı bilgi verilmesi.

ix. Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013): Bu planda vergi kanunlarının yeniden gözden geçirilerek sadeleştirileceği, daha etkin ve uygulanabilir hale getirileceği, vergi muafiyet ve istisnalarının, iktisadi ve sosyal politikalar ile kamu finansmanı imkanları çerçevesinde yeniden değerlendirileceği ifade edilmiştir. Planın "Ekonomide Kayıtdışılığın Azaltılması" başlığı altında, güçlü bir toplumsal ve siyasi irade ile toplumun tüm kesimlerinin katıldığı kapsamlı kayıtdışılıkla mücadele stratejisinin başlatılacağı belirtilmiştir. Bu doğrultuda bazı hedefler koyulmuştur (DPT, 2006a: 75-76):

a) İdari-mali ve yasal yükümlülüklerin bütçe imkanları doğrultusunda kademeli olarak azaltılması, başta KOBİ'ler olmak üzere kayıtlı işletmelere yönelik finansman olanaklarının artırılması, iş ve çalışma hayatına ilişkin mevzuatın basitleştirilerek bürokratik formalitelerin azaltılması, işletmelerin kurumsallaşmasının teşvik edilmesi, kurum ve bireylere yönelik kamu hizmetlerinin iyileştirilmesi, iş ve işgücü piyasasındaki esnekliğin artırılması,

b) KDE'yi ödüllendiren, kamuya olan güveni sarsan ve kayıtdışılığı özendiren her türlü af ve borç yapılandırılması beklentisinin önüne geçilmesi,

c) Tüm tüzel kişilikleri içeren tek numaraya dayalı bir bilgi sisteminin oluşturulması, ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması, e-ihale, e-fatura ve e-ödeme sistemlerinin geliştirilmesi, mali işlemler ve tapu kayıtlarına ilişkin veri tabanlarının oluşturulması, ödemelerde nakit kullanımını azaltacak tedbirlerin geliştirilmesi, kamu kurumları arasında bilgi paylaşımı ve koordinasyonun sağlanarak denetim ve izleme mekanizmalarının etkinleştirilmesi,

d) Denetimlerde etkinliğin sağlanması amacıyla kamu idarelerinin uygulama kapasitesinin geliştirilmesine yönelik çalışmalara ağırlık verilerek, idarelerin beşeri ve teknolojik altyapılarının iyileştirilmesi,

e) KDE ile mücadele anlamında ticaret hukuku gibi özel hukuk alanlarında da düzenlemelerin yapılması,

f) KDE'nin zararlarını anlatacak bilgilendirme kampanyalarının düzenlenmesi ve eğitimlerin verilmesi.

x. Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018): Yaygınlaşan kayıtdışı istihdamın sistemin mali sürdürülebilirliğini olumsuz yönde etkilediği, bundan dolayı sosyal güvenlik sisteminin nüfusun tamamını kapsayan, adil, kaliteli ve mali açıdan sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması gerektiği belirtilmiştir. Öte yandan, sosyal güvenlikte hak ve prim geliri kayıplarına yol açan kayıtdışılıkla etkin mücadele kapsamında, denetim, koordinasyon ve bilişim altyapısı ve bilinçlendirme faaliyetlerine önem verileceği vurgulanmıştır (DPT, 2013a: 47- 48).

xi. Onbirinci Kalkınma Planı (2019-2023): Kayıtdışı istihdam ve kayıtdışı ücretle daha etkin bir şekilde mücadele edilmesi yönünde, kayıtlı istihdamın artırılmasının güç olduğu sektörlerin belirlenerek sektörlerin özelliğine uygun kayıt altına alma uygulamalarının geliştirileceği, kayıtdışı çalışmayla mücadele konusunda farkındalığı artırmaya yönelik programların uygulanacağı ve denetim konusunda kurumlar arasında işbirliğinin kuvvetlendirilerek sürdürüleceğinden bahsedilmiştir (SBB, 2019: 46-49).

2.2.4.4. Orta Vadeli Programlarda Kayıtdışı Ekonomi

i. Orta Vadeli Program (2006-2008): 2005 yılında hazırlanan ve 2006-2008 dönemine ilişkin olarak hazırlanan ilk orta vadeli programda kayıtdışılığa, işletmelerin rekabet gücünün geliştirilmesi ve vergi politikası başlığı olmak üzere iki ayrı bölümde yer verilmiştir (DPT, 2005: 6-12). Buna göre, işgücü maliyetlerini artırmak suretiyle kayıtdışılığı teşvik eden yükümlülüklerin gözden geçirilmesi; yeni mevzuat düzenlemelerinin işletmelerin ve sektörlerin rekabet gücü üzerindeki etkilerinin dikkate alınması; gelir vergisi başta olmak üzere, vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve vergi indirimi hükümleri, iktisadi ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden değerlendirilerek vergi mevzuatının sadeleştirilmesi konuları üzerinde durulmuştur.

ii. Orta Vadeli Program (2007-2009): 2007-2009 dönemine ilişkin olarak hazırlanan ikinci orta vadeli programda kayıtdışılık, kamu gelir politikası başlığı altında ele alınmıştır (DPT, 2006b: 6). Kayıtdışılıkla mücadele amacıyla güçlü bir toplumsal ve siyasi irade ile toplumun tüm kesimlerinin katıldığı kapsamlı bir çalışmanın yapılması hedeflenmiştir. Bu bağlamda iş ve çalışma hayatına ilişkin mevzuatın basitleştirilmesinden ve kamu kurumları arasında bilgi paylaşımı - koordinasyon sağlanarak kurumların teknolojik alt yapısının güçlendirilmesine yönelik faaliyetlere başlanacağından bahsedilmiştir. Her türlü af ve borç yapılandırılmasının kamuya olan güveni sarstığı, kayıtdışılığı özendirdiği ve kamu gelirlerinde kayba neden olduğu belirtilmiştir.

iii. Orta Vadeli Program (2008-2010): Bu programda, kamu finansmanının imkan verdiği ölçüde, vergi ve benzeri yüklerin düşürülmesine yönelik düzenlemelerin yapılacağı, vergileme alanında Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum çalışmalarına devam edileceği, denetim kapasitesinin beşeri ve teknolojik altyapı yönünden geliştirileceği vurgulanmıştır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaya yönelik olarak vergi sisteminde ürün izleme sistemi, ulusal marker uygulaması ve benzeri vergi güvenlik müesseselerinin oluşturulmasına yönelik çalışmaların sürdürüleceği üzerinde durulmuştur. KDE ve kayıtdışı istihdamın azaltılmasına yönelik olarak kamu kurumları arasındaki koordinasyonun artırılması ve her türlü af ve borç

yapılandırılması beklentisinin önüne geçilmesi konularına bu programda tekrar yer verilmiştir (DPT, 2007: 11, 20-21).

iv. Orta Vadeli Program (2009-2011): İlk defa bu programda kayıtdışılığın azaltılması ayrı bir başlıkta işlenmiştir. Genel olarak bir önceki programda üzerinde durulan unsurlar aynen korunmuş olup, kayıtdışılıkla mücadele amacıyla vergi kayıp ve kaçağı boyutu ve niteliğinin düzenli olarak ölçüleceğinden bahsedilmiştir (DPT, 2008: 28-29).

v. Orta Vadeli Program (2010-2012): Kayıtdışılığın azaltılması amacıyla, güvenceli esneklik yaklaşımı çerçevesinde esnek çalışma modellerinin teşvik edileceği ve yaygınlaştırılacağı; vergiye gönüllü uyumun artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik çalışmalara devam edileceği; maktu vergi ve harçların genel iktisadi koşullar göz önüne alınarak güncelleneceği; denetim kapasitesinin güçlendirilmesiyle ilgili çalışmalara devam edileceği; vergi uyuşmazlıklarına dair idari yargılama alanında gerekli düzenlemelerin yapılacağı konuları üzerinde durulmuştur (DPT, 2009: 9-14).

vi. Orta Vadeli Program (2011-2013): Kayıtdışılıkla mücadele bağlamında genel ve kısa ifadelerin yer aldığı bu programda, "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planının" güncelleneceği, kayıtdışılığa karşı kurumsal ve toplumsal mutabakat güçlendirilerek kayıt içi faaliyetlerin özendirileceği, denetim kapasitesinin artırılacağı ve yaptırımların etkinliğinin artırılmak üzere gözden geçirileceğinden bahsedilmiştir (DPT, 2010: 30).

vii. Orta Vadeli Program (2012-2014): Bu programda, e-ticaret başta olmak üzere elektronik ortamda yapılan işlemlerden kaynaklanan vergi kayıplarının önlenmesi, denetimlerde etkinliğin kurumlar arası çapraz kontrolünü de içerecek şekilde sağlanması amacıyla kamu idarelerinin denetim ve uygulama kapasitesinin geliştirilmesine yönelik çalışmalara ağırlık verilmesi konularına yer verilmiş; "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planının" güncellenmesine tekrar değinilmiştir (KB, 2011: 33-34).

viii. Orta Vadeli Program (2013-2015): 2013-2015 dönemine ilişkin olarak hazırlanan orta vadeli programda kayıtdışılığa karşı toplumsal farkındalığın artırılması ve toplumsal mutabakatın güçlendirilmesine vurgu yapılmıştır. Kayıtdışılığa karşı mükelleflerin gönüllü uyumunun destekleneceği, denetimlerin etkinleştirileceği ve yaptırımların caydırıcılığının artırılacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda kamu idarelerinin uygulama ve denetim kapasitelerinin geliştirileceği, veri paylaşımı başta olmak üzere kurumlar arası eşgüdümün güçlendirileceği, e-ticaret başta olmak üzere elektronik ortamda yapılan işlemlerden vergi kaybı doğmasının önleneceği, akaryakıt, içki ve tütün mamulleri kaçakçılığı başta olmak üzere kaçakçılıkla etkin bir şekilde mücadele edileceği ifade edilmiştir (KB, 2012: 34-35).

ix. Orta Vadeli Program (2014-2016): Bir önceki plana paralel olarak bu planda da denetim kapasitesinin artırılması ve etkinleştirilmesi, idarelerin uygulama kapasitesi ve bilişim altyapısının geliştirilmesi, kaçakçılıkla mücadele, kurumlar arası işbirliği ile veri paylaşımının artırılması ve toplumsal farkındalığın yaygınlaştırılması konularına yer verilmiştir (KB, 2013: 36).

x. Orta Vadeli Program (2015-2017): Vergi sisteminin, teknolojik ve uluslararası gelişmelerle birlikte ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayacak şekilde geliştirilmesinin gerektiği vurgulanmıştır. 2014-2016 dönemi orta vadeli programında ifade edilen hususlar bu planda tekrar edilmiştir (KB, 2014: 15).

xi. Orta Vadeli Program (2016-2018): Kayıtdışı istihdam ve kayıtdışı ücrete karşı caydırıcı ve özendirici tedbirlerle mücadele edilerek kayıtlı çalışan sayısının artırılması ve prim tabanının genişletilmesi hedeflenmiştir. Vergi kaybının yoğun olduğu alanlarda söz konusu kaybın azaltılmasına yönelik tedbirlerin alınacağı, vergi tabanının adil vergileme ilkesi esas alınarak genişletileceği ifade edilmiştir (KB, 2016a: 14-21).

xii. Orta Vadeli Program (2017-2019): Genel olarak 2016-2018 planında belirtilen konulara burada da yer verilmiş olup, kayıtdışılıkla mücadelenin, ilgili taraflarla işbirliği içinde ve kararlılıkla devam ettirileceği vurgulanmıştır (KB, 2016b: 13).

xiii. Orta Vadeli Program (2018-2020): Yüksek vergilendirmenin ekonomik aktiviteleri dışladığı/kayıtdışılığa ittiği alanlarda vergi yükünün düşürülmesine yönelik çalışmaların yapılacağı belirtilmiştir. Kurumlar arası veri paylaşımı ve işbirliğinin, gönüllü uyum ve toplumsal farkındalığın artırılması ve denetim mekanizmasının güçlendirilmesi yoluyla vergi kaybının yüksek olduğu alanlar önceliklendirilerek kayıtdışılıkla mücadelenin sürdürüleceği ifade edilmiştir (KB, 2017: 36-37).

xiv. Orta Vadeli Program (2019-2021) (Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme, Disiplin, Değişim): Vergide adaleti pekiştirme amacıyla etkinliği olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi mevzuatının sadeleştirilmesi hedeflenmiştir. Vergi, prim ve kamu alacaklarında yapılandırılmaya gidilmeyeceği belirtilmiş; vergi veri analiz merkezinin kurulmasıyla tahsilatta etkinliğin artacağı ve kayıtdışılığın azalacağı öngörülmüştür. Kayıtlı istihdamın teşvikine yönelik olarak denetim faaliyetlerinin yaygınlaştırılmasının gerektiği belirtilmiştir **(**HMB ve SBB, 2018: 11-17).

xv. Orta Vadeli Program (2020-2022) (Yeni Ekonomi Programı): Yapılacak olan vergi reformu ile mükellef haklarının daha etkin bir şekilde korunması, beyanname sisteminin yaygınlaştırılması, tahsilat etkinliğinin artırılması, kurumlar vergisinin kademeli olarak azaltılması, halka yeni açılan şirketlere kurumlar vergisi indiriminin sağlanması, vergi oranlarında ve vergi politikalarında yapılacak diğer bazı düzenlemeler ile vergi gelirlerinin artırılması ve vergi adaletinin sağlanması temel hedefler olarak belirlenmiştir **(**HMB, 2019: 8). Programdaki politika tedbirleri ve eylemler ise, aşağıdaki gibidir **(**HMB, 2019: 13-14, 34):

a) Kayıtdışı istihdamın azaltılması amacıyla, veri analizine dayalı, risk odaklı denetim faaliyetleri yaygınlaştırılacak, yüksek kayıtdışılığın olduğu sektörler öncelikli olmak üzere yönlendirici ve rehberlik edici denetim faaliyetleri artırılacak, ilgili kurumlarla işbirliği yapılarak teknolojik altyapının entegrasyonu sağlanacaktır.

b) Vergide adaleti pekiştirmek amacıyla etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimler kademeli olarak kaldırılarak vergi tabanı genişletilecek ve vergi mevzuatı sadeleştirilecektir.

c) Program süresince, vergi alacaklarına ilişkin yapılandırmaya gidilmeyecektir.

d) Vergi incelemelerinde sektörel uzmanlaşma ve elektronik denetim artırılacaktır.

e) Kayıtdışı ekonomiyle mücadeleyi artırmayı teminen; kurumlarla elektronik belge entegrasyonu sağlanacak, sahte belge düzenleme suçu ile ilgili olarak mükellefiyet kayıtlarının resen durdurulmasını sağlayacak idari ve teknik düzenlemeler hayata geçirilecektir.

Dünyada ve Türkiye'de kayıtdışılığın boyutu, nedenleri, etkileri ve kayıtdışılığa karşı uygulanan politikaların ele alındığı bu bölümün ardından üçüncü bölümde, 1991-2017 döneminde Türkiye'de denetim-kayıtdışılık; seçilmiş 22 ülkede kayıtdışılık-iktisadi büyüme ilişkisi ele alınıp, politika önerilerinde bulunulacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DENETİM, KAYITDIŞILIK ve İKTİSADİ BÜYÜME İLİŞKİSİ

Her ülkede iktisat politikası uygulamalarının önceliklerinden olan istikrarlı ve sürdürülebilir büyüme için tasarrufların geliştirilmesi ve kamu finansman imkanlarının kullanımı bağlamında kamu maliyesinin temel bileşeni olarak vergilemeye kritik rol düşmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA, 2009: 15), bir vergi sisteminde vergileme yetkisinin iktisadi büyüme, sermaye birikimi ve uluslararası rekabet gibi iktisadi amaçları teşvik etmesi gerektiğini belirtmektedir.

İktisadi büyüme, üretim faktörlerinin miktarı ve verimliliği yanında eğitim-öğretim, sosyal, yasal, kültürel ve politik yapı (McConnell, et. al., 2009: 505-510) ile kayıtdışılık gibi kurumsal etkenlere bağlıdır. Genel olarak vergi denetiminin; özel olarak ise, vergi incelemelerinin kayıtdışılığı ve kayıtdışılığın da iktisadi büyümeyi etkilediği hipotezinin test edilmesine yönelik analizler bu bölümün konusu olacaktır. İlgili literatür özetlenerek araştırma yöntemi tanıtılacak, model ve değişkenler üzerinde durulduktan sonra analiz bulguları tartışılacaktır.

3.1. EKONOMETRİK YÖNTEM

Ekonometrik analizlerde zaman serisi, yatay kesit ve panel (karma) olmak üzere üç çeşit veri türü kullanılmaktadır. Gün, ay, yıl gibi zaman birimlerine göre serilerin aldığı değerlerin değişimi gösteriliyorsa zaman serisi; farklı birimlerin aynı zaman diliminde aldığı değerlerin gösterildiği serilere ise, yatay kesit serisi denir. Bazı durumlarda hem zamana hem de yatay kesite göre değişim gösteren veriler elde etmek mümkündür. Bu verilere yani farklı birimlere ait değerlerin zaman içindeki değişiminin gösterildiği verilere karma veri denir (Güriş vd., 2011: 6-7). Başka bir deyişle panel veri, belli bir zaman aralığı içinde yatay kesit gözlemlerinin (ülkeler, hane halkları/bireyler, sektörler, işletmeler, vb) bir araya getirilmesi olarak da ifade edilmektedir (Baltagi, 2005: 1).

Bu çalışmanın temel amaçları çerçevesinde iki analiz gerçekleştirilmiş; zaman serisi analiziyle Türkiye'de vergi denetiminin KDE'ye ve panel veri analiziyle seçilmiş ülkelerde KDE'nin iktisadi büyümeye etkisi incelenmiştir.

3.1.1. Zaman Serisi Analizinde Kullanılan Yöntemler

Zaman serisi analizinde serilerin durağanlığını tespit etmek için önce birim kök testi, ardından değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla en küçük kareler yöntemi kullanılmıştır.

3.1.1.1. Birim Kök Testi

Değişkenler arasında ekonometrik anlamlı ilişkiler elde edilebilmesi için analizi yapılan serilerin durağan olması gerekmektedir. Aksi halde değişkenler arasındaki ilişki gerçek olmaktan çok, sahte regresyon şeklinde ortaya çıkabilir. Herhangi bir serinin durağan olması, zaman içinde belirli bir değere yaklaşması, kısacası, sabit bir ortalama, sabit varyans ve gecikme seviyesine bağlı kovaryansa sahip olmasını gerektirir (Gujarati, and Porter, 2009: 740):

i. Sabit aritmetik ortalama : $E(Yt)=\mu$
ii. Sabit varyans : $Var(Yt)=E(Yt-\mu)\ 2 = 2\ \sigma$
iii. Gecikme mesafesine bağlı kovaryans: $\gamma k=E[(Yt-\mu)(Yt-k-\mu)]$

Bir serinin uzun dönemde sahip olduğu özellik, değişkenin bir önceki dönemde aldığı değerinin, bu dönemi nasıl etkilediğinin belirlenmesiyle ortaya çıkartılabilir. Bu nedenle serinin nasıl bir süreçten geldiğini anlamak için, serinin her dönemde aldığı değerin daha önceki dönemlerdeki değerleriyle regresyonunun bulunması gerekmektedir. Bu ilişki farklı yöntemlerle tespit edilebileceği gibi, ekonometride serinin durağanlığını ölçme yöntemi olarak birim kök analizi geliştirilmiştir (Tarı, 2008: 393).

Zaman serisi çalışmalarında kullanılacak olan serilerin durağanlık derecelerinin ortaya konması, yapılacak analizlerin tutarlılığı açısından gereklidir. Bu amaçla, birim

kök testlerinden yararlanılır. Dickey-Fuller (1979) ve Phillips-Perron (1988) sıklıkla kullanılan birim kök testleridir. Dickey-Fuller testinde rassal hataların (şokların) istatiksel olarak bağımsız, normal dağıldığı, sabit ortalama ve sabit varyansa sahip olduğu varsayılmaktadır. Phillips-Perron, Dickey-Fuller testinde hata terimlerine ilişkin kabul edilen bu varsayımı genişleterek, rassal şokların dağılımları ile ilgili yeni bir varsayımda bulunmuş; hata terimleri arasında zayıf bağımlılığa ve heterojenliğe izin vermiştir (Dikmen, 2009: 298).

Bu çalışmada Phillips-Perron testi kullanılmıştır. Birim kök testi için boş hipotez zaman serisinin durağan olmadığını $H_0 : \alpha = 0$; alternatif hipotez ise, zaman serisinin durağan olduğunu $H_1 : \alpha < 0$ ifade etmektedir.

Birim kök testlerinde durağan hale gelene dek serilerin farkı alınır. Seriler, kendi seviyelerinde durağan (I (0)) veya birinci farkında durağan (I (1)) veya n. farkında durağan (I (n)) çıkabilir. Serilerin durağanlık mertebelerine göre kullanılacak yöntemler de değişkenlik göstermektedir. Her iki değişkenin I (0) olması halinde standart regresyon analizi, her iki değişkenin I (1) olması halinde eşbütünleşme testleri kullanılmaktadır (Glynn et.al, 2007: 65- 66; Beşel, 2017:128-129).

3.1.1.2. En Küçük Kareler Yöntemi

Phillips-Perron birim kök testlerine tabi tutulan seriler seviyede durağan çıktığından, araştırmaya EKK ile devam edilmiştir. EKK yöntemi, örnek regresyon denkleminin hata terimleri kareleri toplamını en küçük yapacak regresyon katsayısı değerlerini veren yöntemin adıdır. Bu yöntemde öyle bir sabit terim ile değişken katsayısı değerleri bulunur ki, bağımlı değişkenin tahmin değerleri, mümkün olduğu kadar gerçek değerlere yakın olur.

3.1.2. Panel Analizinde Kullanılan Yöntemler

İktisadi araştırma için panel verinin, yatay-kesit ya da zaman serilerine göre bazı avantajları bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Tatoğlu, 2012: 9-13; Baltagi, 2005: 4-8; Hsiao, 2003: 3-7):

i. Panel veri kullanılması ile zaman ve birimler birlikte ele alındığında gözlem sayısı daha fazla olmaktadır. Bu durumda tahminlerdeki serbestlik derecesi artmakta ve daha etkin tahmin sonuçları elde edilmektedir.

ii. Değişkenler arasında çoklu bağlantı sorununa az rastlandığından yapılan tahminler daha etkin-güvenilir ve asimptotik olarak tutarlı olmaktadır.

iii. Panel veri analizinde bireyler, işletmeler, bölgeler ve ülkelerin heterojen olduğu kabul edilir. Zaman serisi ve yatay-kesit çalışmaları heterojeniteyi kontrol edemediğinden, yanlı sonuçlar alınabilmektedir.

Panel veri regresyonu, zaman serisi ya da yatay-kesit regresyonundan farklı olarak, hem yatay-kesit boyutunu hem de zaman serisi boyutunu içermesi nedeniyle değişkenlere ilişkin iki alt indis ile gösterilmektedir (Baltagi, 2005: 11):

$Yit = \alpha it + \beta itXit + uit \qquad i = 1, \dots, N \qquad t = 1, \dots, T$ olarak tanımlanmıştır.

T, dönem; N, birim sayısını ifade etmektedir. Ayrıca modelde birimler i, zaman periyodu ise, t alt indisleri ile gösterilmektedir. Bağımlı değişken Y, bağımsız değişken X, uit hata terimi, αit sabit parametre ve βit eğim parametresi olarak ifade edilmektedir. Modelde sabit ve eğim parametreleri, birimlere ve zamana göre değer almaktadır (Tatoğlu, 2012: 4).

Panel çalışmasında ilk olarak panelin geneli için yatay kesit bağımlılığının (YKB) olup olmadığı test edilmiştir. İkinci olarak, homojenlik testi uygulanmıştır. Bu iki test, uygulanacak birim kök ve eşbütünleşme testlerinin seçiminde etkili olmaktadır.

3.1.2.1. Yatay Kesit Bağımlılığının Test Edilmesi

Panel veri analizlerinde öncelikle, seriye belli bir şok geldiğinde panelde yer alan tüm yatay kesit birimlerinin ilgili şoktan aynı derecede etkilenip etkilenmediği, panel birimlerinin aynı dönem hata terimlerinin ilişkili olup olmadığı araştırılmalıdır (Ün, 2018: 88). Zira analizde yatay kesit bağımlılığının (YKB) dikkate alınmaması sapmalı

sonuçlar elde edilmesine neden olacaktır (Breusch, and Pagan, 1980; Pesaran, 2004). Bu çalışmada belirtilen risk göz önünde bulundurularak önce YKB test edilecektir.

Seriler arasındaki YKB incelenirken dikkat edilmesi gereken husus, zaman ve yatay kesit boyutlarıdır. Zaman boyutu yatay kesit boyutundan büyük (T>N) ise, Breusch-Pagan (1980) LM; zaman boyutu yatay kesit boyutuna eşit olduğunda (T=N), Peseran LM (2004); zaman boyutu yatay kesit boyutundan küçük olduğunda (T<N), Peseran CD (2004) testiyle serilerde yatay kesit bağımlılığı test edilmektedir.

Breusch ve Pagan (1980) kesitsel bağımlılık için aşağıdaki test istatistiklerini geliştirmiştir:

$$CD_{BP} = T \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^{N} \hat{\rho}_{ij}^2$$

$N \to \infty$ olduğunda Breusch ve Pagan (1980) testi uygulanamaz. Pesaran (2004) bu sorunun üstesinden gelmek için aşağıdaki LM istatistiği geliştirmiştir:

$$CD_{LM} = \sqrt{\frac{1}{N(N-1)}} \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^{N} (T\hat{\rho}_{ij}^2 - 1)$$

Pesaran'a (2004) göre, kesit boyutunun (N) zaman boyutundan (T) büyük olması durumunda aşağıdaki test istatistiği kullanılmalıdır:

$$CD = \sqrt{\frac{2T}{N(N-1)}} \left(\sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^{N} \hat{\rho}_{ij} \right)$$

Tüm test istatistiklerindeki $\hat{\rho}_{ij}$, hatalar arasında bir korelasyon olduğunu gösterir. Tüm testlerin sıfır hipotezi kesitsel bağımlılığın olmadığını; alternatif hipotezler kesitsel bağımlılığın varlığını göstermektedir:

$H_0: Cov(u_{it}, u_{ij}) = 0$, yatay kesit bağımlılığı yoktur
$H_1: Cov(u_{it}, u_{ij}) \neq 0$, yatay kesit bağımlılığı vardır

3.1.2.2. Homojenlik Testi

Panel veriyi oluşturan birimlerin aynı özellikler taşıyıp taşımadığı, bir başka ifadeyle birimlerin homojen olup olmadığı panel veri analizinde kullanılan yöntemlerin tercihi için önemlidir (Tatoğlu, 2017: 2). Pesaran ve Yamagata (2008) tarafından geliştirilen $\hat{\Delta}$ ve $\hat{\Delta}_{adj}$ eğim homojenlik test istatistiği aşağıdaki şekildedir:

$$\hat{\Delta} = \sqrt{N}\left(\frac{N^{-1}\tilde{S} - k}{\sqrt{2k}}\right)$$

$\hat{\Delta}$ istatistiği normal dağıtılmış hatalar altında daha iyi küçük örnek özellikleri için aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

$$\hat{\Delta}_{adj} = \sqrt{N}\left(\frac{N^{-1}\tilde{S} - E(\tilde{z}_{it})}{\sqrt{var(\tilde{z}_{it})}}\right)$$

Kullanılan iki test istatistiğinin temel hipotezi homojen, alternatif hipotezi ise, heterojen eğimleri ifade etmektedir. Hesaplanan olasılık değeri anlamlılık düzeyinden büyük olduğunda temel hipotez reddedilemezken, olasılık değeri anlamlılık düzeyinden küçük ise, temel hipotez reddedilmektedir.

3.1.2.3. Panel Birim Kök Testi

Panel serilerde YKB, yani birimler arası korelasyon varsa, testlerin asimptotik özellikleri etkilenebilecektir. Bu amaçla YKB'nin varlığına göre farklı birim kök testleri geliştirilmiştir. Panel birim kök testleri bu noktada; birinci ve ikinci nesil testler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Birinci nesil birim kök testleri, paneli oluşturan yatay kesit birimlerinin bağımsız olduğu ve birimlerden birine gelen şoktan, tüm yatay kesit birimlerinin aynı düzeyde etkilendikleri varsayımına dayanmaktadır. Başlıca birinci nesil birim kök testleri, Levin, Lin ve Chu (2002), Breitung (2000) ve Hadri (2000),

Im, Pesaran ve Shin (IPS-2003), Fisher-ADF ve Fisher-PP'dır. Diğer taraftan, yatay kesit birimleri arasındaki YKB'yi göz önünde bulundurarak birim kök testi analizi yapan ikinci nesil birim kök testleri geliştirilmiştir. SURADF (Breuer, McNown, and Wallace, 2002) ve CADF (Pesaran, 2007) başlıca ikinci nesil birim kök testleridir.

3.1.2.4. Panel Eşbütünleşme Testi

Panel veri analizlerinde uzun dönem ilişkisi eşbütünleşme testi olarak ifade edilmektedir. Birim kök testlerine benzer şekilde eşbütünleşme testleri için de YKB dikkate alma veya almama durumu önemlidir. Literatürde birinci nesil eşbütünleşme testleri YKB'yi dikkate almazken; ikinci nesil eşbütünleşme testleri ise, YKB'yi dikkate almaktadır. Başlıca eşbütünleşme testleri; Pedroni, (1999, 2004); Kao (1998); Westerlund (2007); Westerlund - Edgerton (2007) ve Westerlund (2008)'dir.

3.2. ZAMAN SERİSİ ANALİZİ

3.2.1. Literatür

Bu kısımda Türkiye'de vergi denetimi-KDE ilişkisini konu alan literatür özetlenecektir.

Cebula (1996), ABD için 1973-1994 dönemine ilişkin olarak, KDE'nin gelir vergisi oranı, yaptırımlar (vergi cezaları) ve denetim oranı arasındaki ilişkiyi EKK yöntemi ile incelemiştir. Bulgular, KDE'nin gelir vergisi oranı ile pozitif; yaptırımlar ve denetim oranı ile negatif yönde ilişkili olduğunu göstermiştir.

Dumlupınar ve Yardımcıoğlu (2015), mükelleflerin kayıtdışı tutum ve davranışlarında vergi denetimi ve diğer değişkenlerin etkisini Trabzon ili genelinde 355 mükellef ile yüz yüze görüşmek suretiyle araştırmıştır. Son 5 yıl içerisinde geçirilen denetim oranlarının sorgulandığı durumda, görece daha fazla denetim geçiren mükelleflerin denetim oranlarını düşük algılama seviyelerinin düştüğü görülmüştür. Mükelleflerin, kayıtdışı faaliyetlerin engellenmesi konusunda vergi idaresini/vergi denetimlerini yetersiz gördükleri sonucuna varılmıştır.

Üçok'un (2015) Türkiye için 2000-2014 yıllarına ilişkin yaptığı çalışmanın korelasyon matrisi, KDE büyüklüğü ile müfettiş sayısı arasında pozitif bir ilişki olduğunu; ancak, KDE ile müfettiş sayısı arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığını göstermektedir. KDE'nin denetim sayısı, kişi başı gelir düzeyi ve yolsuzluk ile negatif; işsizlik ile pozitif yönlü ilişki tespit edilmiş; vergi yükü ile aralarında herhangi ilişki bulunamamıştır. Johansen eşbütünleşme test sonuçlarına göre, KDE ile müfettiş sayısı, denetim sayısı, kişi başı gelir ve yolsuzluk ile arasında eş bütünleşmenin olmadığı; vergi yükü ve işsizlik ile eş bütünleşmenin olduğu saptanmıştır. Granger testinde ise, KDE ile müfettiş sayısı, yolsuzluk ve denetim sayısı arasında nedensellik bulunmamış; kişi başı gelirle iki yönlü negatif ilişki olduğu görülmüştür.

Beşel (2017), Türkiye'de 1984-2015 dönemi için vergi denetim oranı ve vergi gelirleri ilişkisini araştırmıştır. ARDL modeli tahmin sonuçlarına göre, uzun dönemde denetim oranlarında meydana gelen 1 birimlik artış, vergi gelirlerinde ortalama 3.15 birimlik azalma meydana getirmektedir. Denetim oranları ile vergi gelirleri arasında uzun dönemde negatif; kısa dönemde pozitif yönlü ilişki belirlenmiştir. Kısa dönemde vergi denetim oranlarındaki artış vergi gelirlerini arttırmakta; ancak uzun dönemde artan denetim oranları, mükellefleri vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluna sevk ederek vergi gelirlerini azaltmaktadır.

3.2.2. Model, Değişkenler ve Veri Seti

3.2.2.1. Model

Vergi denetim oranları arttıkça vergi kayıp ve kaçaklarının azalması beklenmektedir. Bu çalışmada vergi denetim oranının, KDE üzerindeki etkisi zaman serisi ile analiz edilmiştir. Model aşağıdaki şekilde kurulmuş olup, $\alpha 0$ ve $\beta 1$ parametrelerinin tahmini için en küçük kareler (EKK) yöntemi kullanılmıştır:

$$KDEi = \alpha 0 + \beta 1 DENORi + ui$$

3.2.2.2. Değişkenler ve Veri Seti

Bu çalışmada vergi denetimi ve KDE ilişkisi Türkiye için 1991–2017 dönemi verileri ile analiz edilmiştir. Denetim oranı değişkeni olarak vergi inceleme oranı kullanılmıştır. Denetim oranı veri seti, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanan faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuş; vergi inceleme rapor sayısının, gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı şeklinde hesaplanmıştır. KDE verisi ise, Medina ve Schneider (2019) çalışmasından alınmıştır.

3.2.3. Analiz, Bulgular ve Yorumu

Değişkenler öncelikle Phillips ve Perron birim kök testine tabi tutularak serilerin durağanlıkları araştırılmıştır. H_0 hipotezi serinin durağan olmadığını (birim köke sahip olduğunu); H_1 hipotezi ise, serinin durağan olduğunu ifade etmektedir.

Tablo-22'de sunulan bulgular, değişkenlerin seviyede durağan olduğunu göstermektedir. Yani değişkenlerin bütünleşme derecesi I(0) sıfırdır. PP testi sonuçlarına göre, KDE sabitsiz ve trendsiz model için %10, denetim oranı sabit ve trendli model için ise %1 anlamlılık için düzeyde durağandır.

Tablo-22: PP Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	Düzey
KDE	-1.696628*** (7) [0.0845]
Denetim Oranı	-4.882278* (2) [0.0031]

Not: Parantez içerisindeki değerler bant genişliğini, köşeli parantez içerisindeki rakamlar, olasılık (p-value) değerlerini göstermektedir. *** ve *, sırasıyla %10 ve %1 anlam düzeylerini belirtmektedir.

EKK yöntemi ile yapılan analizden elde edilen bulgular ve analizin geçerliliğini gösteren tanısal test sonuçları, Tablo-23'te yer almaktadır. Durbin-Watson sonucu otokorelasyon hakkında bilgi vermektedir. Değer, 0 ile 4 arasında çıkmakta olup, 2'ye yakın çıkması tercih edilmektedir. 1'den düşük çıkması otokorelasyonun olduğunu göstermektedir. JBN (prob) değerleri 0,01'den büyük olduğundan model normal

dağılım göstermektedir. Breusch-Godfrey Serial Correlation LM test sonucu 0,01'den büyük olduğundan modelde otokorelasyon (2. dereceden otokorelasyon sınaması) bulunmamaktadır. Heteroskedasticity testi olan Breusch-Pagan-Godfrey sonucu 0,01'den büyük olduğundan değişen varyans bulunmamaktadır. F. ist (prob) değerinin 0,01'den küçük olması modelin anlamlılığını göstermektedir. R2 değeri (0,6), modelin açıklama gücünü göstermektedir. Buna göre, modelin ve test sonuçlarının geçerli olduğu görülmektedir. Değişen varyans, normallik ve otokorelasyon test sonuçları kabul edilebilir düzeydedir. EKK yöntemi ile tahmin edilen katsayılar incelendiğinde, denetim oranı değişkeninin katsayısı negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Buna göre, denetim oranı bir birim arttığında kayıtdışı ekonomi, 1,6 birim azalmaktadır.

Tablo-23: EKK Tahmin Sonuçları

Değişken	**Katsayı**	**t İstatistiği**	**Olasılık Değeri**
Denetim Oranı	-1.564375	-6.230151	0.000
C (Sabit)	36.91113	33.28194	0.000
Tanımlayıcı Testler			
R2	0.608241		
Düzeltilmiş R2	0.592571		
F.ist (prob)	38.81478 (0.000002)		
Durbin-Watson	1.223834		
JBN (prob)	2.836748 (0.242107)		
Normality Probability	0.242107		
Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test	Chi-Square(2) (0.0881); F(2,23) (0.1021)		
Heteroskedasticity Test: Breusch-Pagan-Godfrey	Chi-Square(1) (0.6176)		

3.2.4. Bulguların İktisadi Yorumu

Gerek teknolojiden yararlanma gerekse vergi sisteminin reform edilmesi ile vergi denetimlerinde ulaşılacak etkinlik artışının mükelleflerin mevzuat çerçevesi içinde hareket etmelerini sağlaması ve daha fazla iktisadi işlemin kamu otoritelerinin bilgisi dahilinde gerçekleşmesi beklenmektedir (Bayraktutan ve Ustaoğlu, 2021). Bu çalışma için yapılan analizde, denetimin kayıtdışılığa olan etkisi EKK yöntemi ile test edilmiş; vergi denetiminin (inceleme oranları) kayıtdışılığı negatif yönde etkilediği belirlenmiştir. Üçok (2015) ve Beşel (2017) bulgularından farklılık, Cebula (1996) analiz sonuçlarıyla ve teorik beklentilerle uyum gösteren bu bulgulara göre, denetim

oranlarını artıracak tüm gelişmeler (teknolojiden yararlanma yönünde atılacak adımlar, vergi sistemini reform çalışmaları, vb) kayıtdışı iktisadi faaliyetleri azaltacaktır.

Vergi sisteminin etkinliğini belirleyen farklı unsurlar arasında, vergi kaybını en aza indirmesi bakımından vergi denetimlerinin kritik rolü bulunmaktadır. Her an denetleneceğinin bilincinde olan mükellefler gönüllü uyum çerçevesinde hareket etmektedirler. Fakat vergi denetimlerinin etkinliği açısından ihtiyaç duyulan verilere çabuk ulaşılması ve bunların değerlendirilmesi için teknolojiden yararlanılması önem taşımaktadır.

Gelişmiş ülkeler sadece yüksek gelir seviyesi ile değil ekonomilerindeki düşük kayıtdışılık düzeyleriyle de dikkat çekmektedir. Bu yüzden, vergi idaresine ve onun temel bileşenlerinden biri olan denetime ağırlık verilmesinin teknolojik gelişmenin sunduğu fırsatlardan daha fazla yararlanılması ile personel niteliği ve sayısında yeterliğin sağlanması, kayıtdışı faaliyetleri önlemek/azaltmak suretiyle ülke iktisadi işleyiş ve performansına katkı vermesi beklenmektedir.

3.3. PANEL ANALİZİ

3.3.1. Literatür

Bu kısımda dünyada ve Türkiye'de, KDE-iktisadi büyüme ilişkisini konu alan literatür değerlendirilecektir. KDE'nin, iktisadi büyüme, vergi denetimi, vergi yükü, yolsuzluk, işsizlik gibi iktisadi, mali, sosyal değişkenlerle ilişkisini araştıran çalışmalar, Tablo-24'te özetlenmektedir.

Friedman, vd. (1999), 69 ülke için 1990'ların verileri ile vergi oranları, yolsuzluk, bürokratik ve yasal çevrenin kayıtdışılık üzerindeki ilişkisini incelemiştir. Daha yüksek dolaylı ya da doğrudan vergi oranlarının kayıtdışı faaliyetleri artırmadığı, tersine azalttığı; yasal çevrenin zayıflaması, artan yolsuzluk ve bürokratik işlemlerin ise, işletmeleri kayıtdışı faaliyetlere yönelttiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo-24: Ampirik Literatür Özeti

Yazar	Temel Bulgular
Friedman, Johnson, Kaufmann ve Lobaton (1999)	Daha yüksek vergi oranlarının, kayıtdışı faaliyetleri azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.
İkiz (2000)	KDE'nin büyüme hızını olumsuz, kişi başı geliri ise, olumlu etkilediği tespit edilmiştir.
Schneider ve Klinglmair (2004)	KDE'nin GÜ'lerde büyümeyi olumlu, GOÜ'lerde olumsuz etkilediği saptanmıştır.
Akalın ve Kesikoğlu (2007)	KDE'nin büyüme üzerinde pozitif bir etki meydana getirdiğine yönelik bulgular elde edilmiştir.
Katırcıoğlu (2010)	Reel GSYİH ile toplam vergi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisinin olmadığı saptanmıştır.
Elgin (2012)	Vergi yükü ile KDE arasında negatif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir.
Mangır ve Ertuğrul (2012)	Vergi yükünün iktisadi büyümeyi negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
Duarte (2014)	İspanya özelinde yapılan araştırma sonucuna göre, GSMH'den kayıtdışılığa doğru nedensellik bulunmuşken, tersine bir ilişki tespit edilmemiştir.
Saraç (2015)	İktisadi büyümeyi, dolaysız vergi yükünün negatif, dolaylı vergi yükünün ise, pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
Uçan ve Kaçar (2016)	KDE ile iktisadi büyüme arasında herhangi bir nedensellik ilişkisine rastlanmamıştır.
Elgin ve Ertürk (2016)	KDE ve kişi başı gelir arasında güçlü bir negatif ilişki olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.
Elgin ve Birinci (2016)	Yüksek gelirli ülkelerde KDE'nin büyümeyi, pozitif; düşük gelirli ülkelerde ise, negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir.
Baklouti ve Boujelbene (2018)	KDE'nin büyümeyi negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir.
Dam, Ertekin ve Kızılca (2018)	İktisadi büyüme ile kayıtdışı istihdam arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.
Goel, Saunoris ve Schneider (2018)	KDE'nin iktisadi büyümeye II. Dünya Savaşına kadar olan dönemde negatif, sonrasında ise, pozitif etkisi olduğu saptanmıştır.
Schnider ve Wu (2019)	Düşük kalkınma seviyesindeki ekonomilerde, KDE ile kişi başı gelir arasında negatif yönlü ilişki tespit edilmiştir.

Kaynak: Bu çalışma için oluşturulmuştur.

İkiz (2000), 1975-1998 döneminde Türkiye'de KDE'nin iktisadi büyüme ile ilişkisini EKK yöntemi ile analiz etmiştir. KDE'nin iktisadi büyüme oranı üzerinde negatif, kişi başı gelir üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu görülmüş; bu durumun ise, Türkiye özelinden, yaşanan krizler ve düşük gelirli kesimin kayıtdışı faaliyetlere daha fazla meyilli olmasından kaynaklandığı öne sürülmüştür. Öte yandan, vergi yükünün, faiz oranına kıyasla kayıtdışılığı daha fazla etkilediği, KDE'nin işsizlik ile negatif, enflasyon ile pozitif ilişkili olduğu belirtilmiştir.

Schneider ve Klinglmair (2004), 1990-2000 döneminde 104 ülke için KDE, dışa açıklık, enflasyon, kamu harcamaları, nüfus ve sermaye birikimi ile kişi başı gelir arasındaki ilişkiyi incelemiş; kayıtdışılıktaki %1 artışın iktisadi büyümeyi GÜ'lerde %7,7 pozitif; GOÜ'lerde ise, %4,9 negatif etkilediğini tespit etmiştir. Ayrıca, enflasyon dışındaki değişkenlerin büyüme üzerinde anlamlı etkisinin olduğu saptanmıştır.

Akalın ve Kesikoğlu (2007), Türkiye'de 1975-2005 dönemi için kayıtdışı faaliyetlerdeki artışın, GSMH üzerinde olumlu etkisinin olduğunu; Granger nedensellik testi bulgularına göre, büyümeden kayıtdışı ekonomiye yönelik nedensellik yokken, kayıtdışı ekonomiden büyümeye doğru nedensellik ilişkisinin varlığını gözlemlemiştir.

Katırcıoğlu (2010), Türkiye'de 1960-2006 döneminde vergi gelirleri ile reel GSYİH arasındaki ilişkiyi incelemiş; büyüme ile vergi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisinin olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Elgin (2012), 152 ülkenin 1999-2007 ve Türkiye'nin 1950-2009 dönemi verilerini kullanarak kayıtdışılık ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi araştırmış; hem panel hem de Türkiye özelinde, iki değişken arasında negatif ilişki saptamıştır.

Mangır ve Ertuğrul (2012), Türkiye'de vergi yükü ve iktisadi büyüme arasındaki ilişkiyi 1988–2011 dönemi için araştırmıştır. ARDL modeli sonuçlarına göre, vergi yükü GSYİH'yi, negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir biçimde etkilemekte; vergi

yükündeki %1'lik bir artış, uzun dönemde GSYİH'yi % 0.21; kısa dönemde ise, % 0.09 azaltmaktadır.

Duarte (2014), İspanya için 1980-2008 döneminde, kayıtdışılık ile GSYİH arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bulgular, GSYİH büyümesinin kayıtdışılığa neden olduğunu, ancak kayıtdışılığın GSYİH büyümesine neden olmadığını göstermiştir.

Saraç (2015), 1969-2013 dönemi için Türkiye'de vergi yükü ile iktisadi büyüme arasındaki ilişkiyi Markov rejim değişim tekniği ile analiz etmiştir. Bu çalışmada, iktisadi daralma ve genişleme dönemlerinde GSYİH içerisinde dolaysız vergilerin payının artmasının büyümeyi negatif; dolaylı vergilerin payının artmasının ise, pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Uçan ve Kaçar (2016), Türkiye'de 2007-2015 dönemi için 3 aylık verilerle yaptıkları Granger nedensellik testi sonucuna göre, KDE ile iktisadi büyüme arasında herhangi bir nedensellik ilişkisine rastlanmamıştır. Öte yandan, bütçe açıklarının, KDE'ye yol açtığı; KDE'nin bütçe açıklarına neden olmadığı saptanmıştır.

Elgin ve Ertürk'ün (2016), 160 ülke için 1960-2012 yıllarını kapsayan veri setini kullanarak yaptıkları panel çalışmasında, KDE ve kişi başı gelir arasında güçlü bir negatif ilişki olduğu bulgusuna ulaşılmış ve KDE'yi azaltmaya yönelik politikaların GOÜ'lerin GÜ'lere yakınsaması açısından anlamlı etkisinin olacağı belirtilmiştir.

Elgin ve Birinci (2016), 161 ülkenin 1950-2010 dönemi verileri ve panel veri yöntemini kullanarak, KDE ile iktisadi büyüme arasında güçlü bir tersine-U yönlü ilişki tespit etmiştir. Analiz bulgularına göre, KDE'nin etkisi ülkenin gelir düzeyine göre farklılaşmakta; büyüme, yüksek gelirli ülkelerde KDE ile pozitif; düşük gelirli ülkelerde negatif yönlü ilişkilidir.

Baklouti ve Boujelbene (2018), 50 ülke için 2005-2015 döneminde KDE, net doğrudan yabancı yatırım girişi, serbest meslek faaliyet düzeyi (toplam istihdam içindeki payı), vergi yükü, okula kayıt düzeyi, sabit sermaye düzeyi, enflasyon, politik istikrar endeksi, yolsuzluk, deflasyon ve işsizliğin kişi başı gelir üzerindeki etkisini

araştırmıştır. OECD ülkeleri (33 ülke) için, KDE ile büyüme arasında iki yönlü negatif, Güney Afrika ve Orta doğu ülkeleri (17 ülke) için, KDE'den büyümeye doğru negatif yönlü ilişki olduğu; Güney Afrika ve Orta doğu ülkelerinde KDE'de %1'lik artışın büyümeyi %0,09; OECD ülkelerinde ise, % 4,77 etkilediği belirlenmiştir. Ayrıca, kurumsal gelişmişliğin KDE'nin azalmasına önemli ölçüde etki yaptığı saptanmıştır.

Dam, Ertekin ve Kızılca (2018), Türkiye'de 2002-2016 döneminde iktisadi büyüme, işsizlik ve enflasyonun kayıtdışı istihdam üzerindeki etkilerini araştırmıştır. EKK tahmin sonuçlarına göre, işsizlik değişkeninin katsayısı pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı; enflasyon değişkeni katsayısı pozitif, istatiksel olarak anlamsız; iktisadi büyüme değişkeninin katsayısı negatif, istatistiksel olarak anlamsız olduğu; işsizlikteki %10'luk artışın kayıtdışı istihdamı %4 oranında arttırdığı tespit edilmiştir.

Goel, Saunoris ve Schneider (2018), ABD'de 1870-2014 dönemi için KDE ile iktisadi büyüme arasındaki ilişkiyi incelemiştir. KDE'nin iktisadi büyümeye II. Dünya Savaşına kadar olan dönemde negatif; sonrasında ise, pozitif etkisi olduğu; KDE'de 1 puanlık artışın, II. Dünya Savaşı öncesinde iktisadi büyümede 1,5 puanlık düşüşe; savaş sonrasında ise, 0,8 puanlık artışa neden olduğu saptanmıştır.

Schneider ve Wu (2019), 158 ülke için 1996-2015 dönemi verileriyle KDE ile kişi başı gelir arasındaki ilişkiyi panel veri yöntemiyle analiz etmiştir. KDE'nin uzun dönemde doğrusal olmadığı ve KDE ile kişi başı gelir arasında güçlü bir U şeklinde ilişki olduğu tespit edilmiştir. KDE ile kişi başı gelir arasında, iktisadi, politik ve kurumsal değişkenlerin bir kısmı kontrol edildikten sonra, düşük gelir seviyesindeki ülkelerde negatif; kişi başı gelir belli bir eşiği aştığında ise, pozitif yönlü ilişki görülmüştür.

3.3.2. Model, Değişkenler ve Veri Seti

3.3.2.1. Model

Kayıtdışılığın azalması ile milli gelirin artması beklenmektedir. Bundan dolayı analize esas modelin bağımlı değişkeni satın alma gücü paritesine göre kişi başı gelir

(KBG) iken, bağımsız değişkenler, kayıtdışı ekonomi (KDE), kamu harcamaları (KH), işsizlik (İZ), net doğrudan yabancı yatırım girişi (NDY) ve enflasyon oranı (ENF) olup, modelin matematiksel ifadesi şu şekildedir:

$$KBGi = \alpha 0 + \beta 1KDEi + \beta 2KHi - \beta 3İZi + \beta 4NDYi + \beta 5ENFi + ui$$

3.3.2. Değişkenler ve Veri Seti

İlgili literatür ve teorik bilgiler ışığında belirlenen değişkenler, simgeleri ve veri setinin elde edildiği kaynaklar Tablo-25'te verilmiştir.

Tablo-25: Değişkenler ve Veri Kaynakları

Değişkenler	**Simge**	**Kaynak**
Satın Alma Gücü Paritesine Göre Kişi Başı Gelir	KBG	WB
KDE'nin GSYİH'ya oranı (%)	KDE	Medina ve Schneider (2019)
Kamu Harcamaları	KH	WB
İşsizlik (%)	İZ	WB
Net Doğrudan Yabancı Yatırım Girişi	NDY	WB
Enflasyon (%)	ENF	WB

3.3.3. Analiz, Bulgular ve Yorumu

3.3.3.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Test Bulguları

Panelde 22 ülke (N=22) ve 27 dönem (T=27) olduğu için, Breusch- Pagan LM testi kullanılmıştır. Tablo-26'da görüldüğü üzere panelin genelinde YKB'nin olmadığını ileri süren H_0 hipotezi %1 anlamlılık düzeyinde reddedilmiş; dolayısıyla, birimler arasında YKB'nin var olduğu kabul edilmiştir. Paneli oluşturan kesitler arasında YKB bulunduğu için, ülkelerden birinde meydana gelen beklenmeyen bir şok diğerlerini etkileyebilmektedir.

Tablo-26: Yatay Kesit Bağımlılığı Testi Sonuçları

Testler	Test İstatistikleri	Olasılık Değerleri
LM	792.6*	0.0000
LM adj.	43.52*	0.0000
LM CD	17.44*	0.0000

Not: * %1 anlamlılık düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

3.3.3.2. Homojenlik Testi Sonuçları

YKB testinden sonra homojenlik testi yapılmıştır. Tablo-27 modeldeki eğim katsayılarının yatay kesitler arasında farklı olup olmadığını test eden Delta Testi bulgularını göstermektedir. Buna göre H_0: seriler homojendir hipotezi reddedilerek serilerin heterojen olduğuna karar verilmiştir.

Tablo-27: Homojenlik Testi Sonuçları

Testler	Test İstatistikleri	Olasılık Değerleri
$\hat{\Delta}$	25.315*	0.0000
$\hat{\Delta}_{adj}$	29.413*	0.0000

Not: * %1 anlamlılık düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

3.3.3.3. Panel Birim Kök Testi Sonuçları

Bu çalışmada, kesitsel bağımlılığı dikkate alan Pesaran (2007) tarafından geliştirilen (Cross-sectionally Augmented Im, Pesaran and Shin - CIPS) panel birim kök testi tercih edilmiştir. CIPS testi için aşağıdaki (Cross-sectionally Augmented Dickey Fuller - CADF) regresyon denklemi kullanılmaktadır:

$$\Delta Y_{i,t} = a_i + b_i Y_{i,t-1} + c_i \bar{Y}_{t-1} + di\Delta \bar{Y}_t + \varepsilon_{i,t}$$

Burada $\bar{Y}_t = \frac{1}{N}\sum_{i=1}^{N} Y_{i,t}$ve $\Delta\bar{Y}_t = \frac{1}{N}\sum_{i=1}^{N} \Delta Y_{i,t}$olarak tanımlanmaktadır. $\varepsilon_{i,t}$ ise, hata terimini ifade etmektedir. CIPS testi için kullanılan test istatistiği aşağıdaki şekildedir:

$$CIPS = \frac{1}{N}\sum_{i=1}^{N} CADF_i$$

Görüldüğü üzere CIPS test istatistiği her bir yatay kesit birimi için hesaplanan CADF test istatistiklerinin aritmetik ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. CIPS birim kök testi için kullanılan H_0: seriler birim köklüdür iken H_1: seriler durağandır şeklindedir. CIPS testinin sonucu, elde edilen test istatistiği ile kritik değerler

karşılaştırılarak belirlenmektedir. Hesaplanan test istatistiği kritik değerden büyük ise, H_0 reddedilir; dolayısıyla seriler durağan kabul edilir.

Tablo-28'de sunulan sonuçlar değişkenlerin farklı düzeylerde durağan olduğunu göstermektedir. Kişi başı gelir, enflasyon ve kamu harcamaları değişkenleri düzeyde birim köklü iken birinci farklarında I(1) durağan tespit edilmiştir. KDE, işsizlik ve Net DYY girişi değişkenleri ise, düzey değerlerinde durağandır. Bu değişkenlerin bütünleşme derecesi I(0) sıfırdır.

Tablo-28: CIPS Panel Birim Kök Test Sonuçları

Değişkenler	Düzey	Birinci Farklar
KBG	-0.086	-3.363*
KDE	-1.663**	-
KH	-0.892	-2.879*
İZ	-1.725**	-
NDY	-3.128*	-
ENF	1.198	-2.008*

Not: *, **, *** %1, % 5 ve %10 anlamlılık düzeylerini göstermektedir. -1.74, -1.57 ve -1.47 değerleri sırasıyla %1 , %5 ve %10 kritik değerleri göstermektedir.

3.3.3.4. Panel Eşbütünleşme Testi Sonuçları

Değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkiler literatürde eşbütünleşme testleri kullanılarak incelenmektedir. Bu çalışmada Westerlund (2008), Durbin-Hausman eşbütünleşme testi kullanılmıştır. Klasik testler YKB'yi dikkate almazken Westerlund (2008), panel veriler için YKB'yi dikkate alan eşbütünleşme testi geliştirmiştir. Durbin Hausman panel eşbütünleşme testi için kullanılan test istatistikleri aşağıdaki şekildedir:

$$DH_g = \sum_{i=1}^{n} \hat{S}_i \left(\tilde{\phi}_i - \hat{\phi}_i\right)^2 \sum_{t=2}^{T} \hat{e}_{it-1}^2$$

$$DH_p = \hat{S}_n \left(\tilde{\phi} - \hat{\phi}\right)^2 \sum_{i=1}^{n} \sum_{t=2}^{T} \hat{e}_{it-1}^2$$

Durbin-Hausman eşbütünleşme testi, serilerin durağanlığı hakkında herhangi bir kısıtlama öngörmemekte; eşbütünleşmenin varlığını panel ve grup boyutu olmak üzere iki şekilde ele almaktadır. Ülke gruplarının heterojen olduğu durumlar için testin dh_g istatistik değerlerine göre; ülke gruplarının homojen olduğu durumlar için dh_p istatistik değerlerine göre yorum yapılmaktadır. Paneli oluşturan ülke grubu heterojen özellik taşıdığı için testin dh_g istatistik değerlerine göre eşbütünleşme ilişkisi yorumlanmıştır. Tablo-29'da verilen Durbin-Hausman eşbütünleşme testi bulgularına göre, KBG'nin bağımlı değişken olduğu modelde değişkenler arasında bir eşbütünleşme ilişkisi olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, modelde yer alan değişkenler uzun dönemde birlikte hareket etmektedir.

Tablo-29: Durbin Hausman Panel Eşbütünleşme Testi Sonuçları

Testler	Test İstatistikleri	Olasılık Değerleri
Durbin-Hausman Gurup	-2.325*	0.010
Durbin-Hausman Panel	-0.677	0.249

Not: * %1 anlamlılık düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

3.3.3.5. AMG Regresyon Tahmini Sonuçları

Eşbütünleşme ilişkisinin tespit edilmesi halinde uzun dönem katsayılarının tespiti için kullanılan birçok yöntem bulunmaktadır. Bu çalışmada Eberhardt ve Bond (2009) tarafından geliştirilen, YKB'yi dikkate alan, panelin bütününe ilişkin genel bir sonucun yanında yatay kesit birimleri için bireysel sonuçlar da veren Augmented Mean Group (AMG) tahmincisi kullanılmıştır.

Tablo-30 AMG tahmin sonuçlarını göstermektedir. Buna göre, gelir üzerinde, KDE, kamu harcamaları ve işsizlik değişkenleri için anlamlı; enflasyon ve net DYY girişi değişkenleri için anlamsız sonuç elde edilmiştir. KDE ve işsizlikte meydana gelen değişimler gelir üzerinde negatif; kamu harcamaları ise, pozitif etkiye sahiptir. Bireysel sonuçlar ise, aşağıdaki gibidir:

Tablo-30: AMG Uzun Dönem Katsayı Tahmin Sonuçları

Ülkeler	KDE	Kamu Harcamaları	İşsizlik	Net DYY Girişi	Enflasyon
Avusturya	-461.6538 0.042**	4.16e-09 0.730	-99.51212 0.488	-2.94e-09 0.458	71.46028 0.289
Brezilya	-117.1285 0.015**	1.35e-09 0.310	-207.8327 0.000*	2.28e-09 0.629	18.12408 0.009*
İsviçre	-1859.085 0.031**	1.37e-07 0.001*	-978.2996 0.016**	7.44e-09 0.409	-149.7894 0.147
Şili	-362.6447 0.004*	1.22e-07 0.010*	-99.36098 0.192	2.44e-0 0.377	33.86613 0.308
Çin	-290.2488 0.000*	4.73e-09 0.000*	-332.0605 0.003*	-2.59e-09 0.000*	-8.105578 0.016**
Almanya	-10.46643 0.953	5.17e-10 0.857	-472.4522 0.000*	-4.11e-09 0.120	50.07644 0.602
Danimarka	40.70042 0.831	3.64e-08 0.026**	-98.41644 0.165	9.11e-09 0.369	-14.71965 0.809
Mısır	-117.8209 0.000*	-6.80e-09 0.406	-52.95184 0.020**	-3.20e-08 0.006*	-6.783582 0.000*
İspanya	36.66322 0.835	1.57e-08 0.000*	-248.8187 0.000*	4.51e-09 0.558	48.15847 0.205
Fransa	-250.259 0.229	-6.44e-09 0.013**	-250.3657 0.001*	1.71e-09 0.755	254.496 0.001*
Endonezya	22.7248 0.521	-6.65e-09 0.389	-350.7407 0.000*	6.00e-09 0.517	-60.40853 0.000*
İrlanda	-2670.727 0.358	2.04e-07 0.283	-648.8037 0.090***	1.85e-08 0.390	-727.8128 0.016**
İtalya	-313.467 0.012**	-9.07e-09 0.003*	-536.424 0.000*	-1.64e-08 0.052***	127.4331 0.003*
Japonya	-1066.272 0.044***	-1.06e-08 0.022**	715.3818 0.022**	-2.90e-09 0.854	-192.9524 0.051***
G. Kore	-135.5086 0.610	-2.03e-08 0.287	-433.3753 0.004*	7.59e-08 0.057***	133.9369 0.002*
Meksika	-218.6428 0.003*	2.72e-09 0.657	16.44261 0.800	-1.52e-08 0.166	-18.61307 0.084***
Hollanda	-1044.395 0.035**	2.07e-08 0.002*	-661.9012 0.000*	2.07e-09 0.047**	140.5808 0.039**
Romanya	-119.657 0.232	2.95e-07 0.000*	664.3422 0.001**	-1.84e-07 0.002*	-100.9836 0.000*
İsveç	-744.6872 0.000*	9.17e-09 0.309	-185.2379 0.001*	5.41e-09 0.405	54.95539 0.372
Türkiye	408.588 0.024**	4.23e-08 0.017**	-1040.616 0.000*	-4.25e-08 0.386	129.1964 0.000*
ABD	-45.8943 0.955	8.53e-09 0.000*	-837.4478 0.000*	-5.53e-10 0.681	236.4293 0.053**
G. Afrika	-26.87387 0.577	1.03e-08 0.099***	-56.87299 0.030**	2.00e-08 0.208	-37.21008 0.054**
Panel	-424.8525 0.004*	3.88e-08 0.023**	-281.6056 0.002*	-5.71e-09 0.558	-.848422 0.984

Not: *, ** ve *** sırasıyla %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeyinde anlamlılıkları göstermektedir. Katsayıların altındaki değerler olasılık değerleridir.

i. KDE değişkeni Avusturya, Brezilya, İsviçre, Şili, Çin, Mısır, İtalya, Japonya, Meksika, Hollanda, İsveç, Türkiye için gelir üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Bu etki Türkiye için pozitif, anlamlı bulunan diğer ülkeler için negatiftir.

ii. Kamu harcamaları değişkeni, İsviçre, Şili, Çin, Danimarka, İspanya, Fransa, İtalya, Japonya, Hollanda, Romanya, Türkiye, ABD, G. Afrika için gelir üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Bu etki İsviçre, Şili, Çin, Danimarka, İspanya, Hollanda, Romanya, Türkiye, ABD, G. Afrika için pozitif; Fransa, İtalya ve Japonya için negatiftir. Örneklemdeki bazı ülkeler için negatif etki görülmüş olsa da, genel bulgu teorik beklentilerle uyumludur.

iii.İşsizlik değişkeni, Brezilya, İsviçre, Çin, Almanya, Mısır, İspanya, Fransa, Endonezya, İrlanda, İtalya, Japonya, G. Kore, Hollanda, Romanya, İsveç, Türkiye, ABD ve G. Afrika için gelir üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Bu etki Brezilya, İsviçre, Çin, Almanya, Mısır, İspanya, Fransa, Endonezya, İrlanda, İtalya, G. Kore, Hollanda, İsveç, Türkiye, ABD ve G. Afrika için negatif; Romanya ve Japonya için pozitiftir. Dolayısıyla, Romanya ve Japonya dışındaki ülkeler için, işsizlik için elde edilen analiz sonuçları, teorik beklentilerle uyumludur.

iv. Net DYY girişi değişkeni Çin, Mısır, İtalya, G. Kore, Hollanda, Romanya için gelir üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Bu etki Çin, Mısır, İtalya için negatif; Hollanda ve Romanya için pozitiftir.

v. Enflasyon değişkeni Brezilya, Çin, Mısır, Fransa, Endonezya, İrlanda, İtalya, Japonya, G. Kore, Meksika, Hollanda, Romanya, Türkiye, ABD, G. Afrika için gelir üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Bu etki Çin, Mısır, Endonezya, İrlanda, Japonya, Meksika, Romanya ve G. Afrika için negatif; Brezilya, Fransa, İtalya, G. Kore, Hollanda, Türkiye ve ABD için pozitiftir.

Türkiye özelinde analiz bulguları, işsizlikteki azalışın, kayıtdışı faaliyetler, enflasyon ve kamu harcamalarındaki artışın geliri pozitif yönde etkilediğine işaret etmektedir. Kayıtdışılık ve enflasyon değişkeni haricinde elde edilen sonuçlar teorik beklentilerle uyumludur.

3.3.4. Bulguların İktisadi Yorumu

Kayıtdışılık ve iktisadi büyüme ilişkisini araştıran yayınlarda genel olarak negatif ilişki tespit edilmekle birlikte, gelişme düzeyine bağlı olarak farklı sonuçların da elde edildiği görülmektedir. Bu çalışma için yapılan analizin bulguları bu bağlamda literatürdeki mevcut çalışmalarla örtüşmektedir. Nitekim Avusturya, Brezilya, İsviçre, Şili, Çin, Mısır, İtalya, Japonya, Meksika, Hollanda, İsveç'te kayıtdışılığın büyümeyi olumsuz etkilediği belirlenirken, sadece Türkiye, örneklemdeki diğer ülkelerden bu konuda ayrışmıştır.

Panel geneli bulgular, teorik beklentiye uygun olarak, kayıtdışılıkta azalmanın kayıtlı iktisadi faaliyetlere dayalı milli gelir verileri üzerinden hesaplanan kişi başı gelir ve büyüme performansında artışa katkı sağlayacağını ortaya koymaktadır. Türkiye için KDE ile büyüme arasında pozitif ilişki gözlenmiş olması, genel beklentiye uymasa da, gelişmiş ülke analizlerinden elde edilen bulgulara dayalı değerlendirmelerde (Örneğin Schneider, 2007) de yer verildiği üzere, KDE sayesinde oluşan gelirin farklı kayıtlı faaliyetlerde kullanımının, ülke milli gelirine olumlu yansıdığı anlaşılmaktadır.

SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

İster yüksek gelirli ister orta veya düşük gelirli olsun, her ülkenin iktisadi önceliklerinden olan milli gelir ve kişi başı geliri artırma ve bunu mümkün kılan büyüme performansına kamu harcamaları ve bunları finanse edecek istikrarlı vergi gelirleri ile iktisadi faaliyetlerin kayıt altında gerçekleştirilmesinin katkısı tartışmadan vabestedir. Bu düşünceden hareketle denetimin kayıtdışılıkla ve kayıtdışılığın iktisadi büyümeyle ilişkisini teorik ve analitik olarak ortaya koymak üzere tasarlanan bu çalışma ilgili literatüre anlamlı katkılar sağlamaktadır. Birincisi, kayıtdışılık ve büyüme ilişkisi ülke bazlı olarak değerlendirilmiştir. İkincisi, denetim ile kayıtdışılık ilişkisi Türkiye bağlamında ilk defa bu kadar uzun bir dönem için araştırılmıştır. Üçüncü olarak, denetim- kayıtdışılık, kayıtdışılık-büyüme ilişkisi aynı çalışmada araştırılmıştır.

Kamu hizmetlerinin sürdürülmesi ve maliye politikalarının başarılı olması açısından vergiler ve bunda aşınmaya neden olan kayıtdışılık meselesi, 1970'lerden itibaren tartışılan konular arasında yer almaktadır. Fakat verginin ihdas edilmesinden tahsil edilmesine kadar geçen süreci içeren vergi sisteminin sağlam temellere oturtulması gerekmektedir. Bu çalışmanın temel amacı, vergi sisteminin iktisadi büyüme üzerindeki etkisini araştırmaktır. İktisadi büyüme için milli gelir ve kişi başı gelir temel göstergeler olarak ön plana çıkarken, vergi sistemi için birçok farklı gösterge bulunmakta, fakat bunlarda ölçme ve düzenli seri elde etme sorunu ile karşılaşılmaktadır. Bu çalışmada kişi başı gelir, kayıtdışılık ve denetim oranı (inceleme oranı) başlıca göstergeler olarak seçilmiştir.

Biri zaman serisi, diğeri panel metodolojisini kullanan iki ayrı analizden ilkinde, denetimin kayıtdışılığa olan etkisi EKK yöntemi ile test edilmiş; vergi denetimi (inceleme oranları) ile kayıtdışılık arasında negatif ilişki olduğu belirlenmiştir. Üçok (2015) ve Beşel (2017) bulgularından farklılık, Cebula (1996) analiz sonuçlarıyla ve teorik beklentilerle uyum gösteren bu bulgulara göre, denetim oranlarını artıracak tüm gelişmeler (teknolojiden yararlanma yönünde atılacak adımlar, vergi sistemini reform çalışmaları, vb) kayıtdışı iktisadi faaliyetleri azaltacaktır.

Bu çalışmada kayıtdışılığın büyüme üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışırken, dünyada ve Türkiye'de yapılmış ampirik çalışmalar incelendikten sonra 13'ü gelişmiş ve 9'u gelişmekte olan ülke olmak üzere farklı gelişme düzeyindeki 22 ülkenin 1991-2017 dönemi kişi başı gelir, kayıtdışılık, enflasyon, net dış yabancı yatırım girişi, kamu harcamaları ve işsizlik göstergeleri kullanılmıştır. Seriler arasındaki eşbütünleşme ilişkisi Westerlund (2008) tarafından geliştirilen yatay kesit bağımlılığını dikkate alan ve serilerin farklı durağanlılık seviyelerinde eşbütünleşme ilişkisini analiz etmeye imkan tanıyan Durbin-Hausman testiyle analiz edilmiştir. Ülke bazlı eşbütünleşme katsayıları ise, Eberhardt ve Bond'un (2009) AMG tahmincisiyle hesaplanmıştır.

Kayıtdışılık ve iktisadi büyüme ilişkisini araştıran literatür çalışmalarında genel olarak negatif ilişki tespit edilmekle birlikte, gelişme düzeyine bağlı olarak farklı sonuçların da elde edildiği görülmektedir. Analiz sonuçları bu bağlamda literatürdeki çalışmalarla örtüşmektedir. Örneğin bu çalışmada Avusturya, Brezilya, İsviçre, Şili, Çin, Mısır, İtalya, Japonya, Meksika, Hollanda, İsveç için kayıtdışılığın büyümeyi olumsuz etkilediği saptanmışken, sadece Türkiye özelinde tersi sonuç elde edilmiştir.

Nitekim literatürde kayıtdışılık iktisadi büyüme ilişkisi konusunda yapılmış araştırmalarda da farklı sonuçlar bulunmaktadır. Örneğin Schneider - Wu (2019) ve Elgin - Birinci (2016), GOÜ'ler için negatif, GÜ'ler için pozitif; Baklouti ve Boujelbene (2018) negatif ilişki belirlerken, Duarte (2014) ise, herhangi bir ilişki olmadığı sonucuna varmıştır.

Panel analiz bulgularının Türkiye için büyümeyi temsilen kullanılan kişi başı gelirle KDE arasında pozitif ilişki ortaya koyması genel beklentiye uymasa da, gelişmiş ülke analizlerinden elde edilen bulgulara dayalı değerlendirmelerde (Örneğin Schneider, 2007) de yer verildiği üzere, KDE sayesinde oluşan gelirin farklı kayıtlı faaliyetlerde kullanımının, ülke milli gelirine olumlu yansıdığı anlaşılmaktadır. KDE kapsamında üretim ve istihdamın sağladığı ve çarpan mekanizmasıyla işleyen söz konusu katkı olmasaydı, milli gelirin daha düşük düzeyde kalacağı görülmektedir. Ancak, bu saptamadan hareketle olumsuz etkileri yaygın kabul gören KDE'nin devam etmesinin yararlı ve uygun olacağı sonucuna varılmamalıdır.

Bu çalışma için gerçekleştirilen zaman serisi ve panel analizinin genel bulguları birlikte değerlendirildiğinde, negatif denetim-kayıtdışılık ve negatif büyüme-kayıtdışılık ilişkisinden hareketle Türkiye için denetimde iyileştirme yapılırken tarımsal üretim ve istihdamın ağırlığı, bölgesel dengesizlikler, göç, merdivenaltı üretim, vb yapısal sorunların çözülmesi yoluyla azalacak kayıtdışılıktan büyümeye anlamlı ve sağlıklı katkı sağlanması amaçlanmalıdır. Bir başka anlatımla panel analizin Türkiye özelindeki pozitif ilişki bulgusunun ülkenin yapısal sorunlarından kaynaklandığı ve sorunların giderilmesiyle panel geneliyle uyumlu bulgulara ulaşılacağı düşünülmektedir. Öte yandan, denetimin olumlu etkilerini geliştirmek üzere aşağıdaki tespit ve öneriler dikkate alınmalıdır:

Denetim sisteminde nispi eksiklik ve istikrarsızlık görülmektedir. Türkiye'de vergi idaresinde görev yapan denetim personeli oranı, gelişmiş ülkelerle kıyaslanınca daha azdır. Yapılandırma/af vb. düzenlemeler ve belirsizlikler vergi denetimlerini olumsuz etkilemektedir.

Türkiye'de vergi mevzuatı karmaşıktır. Mevzuatta değişiklikler ve/veya reform-düzenleme beklentisi sıkça gündeme getirilmektedir. Bu durum mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir. Muhtelif politika belgelerinde sorunlar ve çözüm önerileri tekrar edilmekte, icrai sonuçlar elde edilememektedir. Mükellef ve ilgililerin kolay anlayacağı ve takip edebileceği mevzuat düzenlemesi gerekmektedir.

Vergi kültürünün ve her tür iktisadi faaliyet için kısa dönemde kayıtdışılığın bireysel çıkara uygun olduğu düşünülse de uzun dönemde hem bireysel hem de toplumsal sonuçları bakımından kayıtlı faaliyetin daha yararlı olacağı konusunda farkındalığın geliştirilmesi; politika yapıcıların popülist yaklaşımla ya da kısa vadede kamu finansman dengesini düzeltme kaygısıyla sisteme sık müdahale etmeyip kayıtdışılığın dolaylı katkıları yerine adil ve şeffaf iktisadi işleyişi sağlayacak sağlıklı ve gelişmiş bir yapılanmayı amaçlaması; personel nitelik ve niceliği geliştirilerek dijitalleşmenin sunduğu imkanların kullanılması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

1. Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman (2006). Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, Abdurrahman (2009). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktan, Coşkun Can (2000). Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi, Ankara: TOSYÖV Yayını.

Aktan, Coşkun Can ve Fatih Savaşan (2009). Kayıtdışı Ekonomi ve Etik, Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi: Akademik Araştırma Çalışması, Ankara: T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu Yayını.

Aydemir, Şinasi (1995). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi: Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Aydın, M. Bülent (2006b). Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi, İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını.

Baltagi, Badi H. (2005). Econometric Analysis of Panel Data, 3rd ed, UK: John Wiley&Sons Ltd.

Benston, George J., Michael Bromwich, Robert E. Litan, and Alfred Wagenhofer (2006). Worldwide Financial Reporting: The Development and Future of Accounting Standards, New York: Oxford University Press.

Bilici, Nurettin (2017). Vergi Hukuku, Ankara: Savaş Y.

Bingöl, Ozan (2018). Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri, 2. Baskı, Bursa: Ekin Basım Dağıtım.

Braithwaite, Jeanine (1995). From Second Economy to Informal Sector: The Russian Labor Market in Transition, World Bank: ESP Discussion Papers Series, No 21228.

Brown, V. Charles, and Peter, M. Jackson (1990). Public Sector Economics, Oxford: Basil Blackwell.

CEC, IMF, OECD, UN, and WB (1993). System of National Accounts, New York: CEC, et. al.

ÇSGB (2004). Kayıtdışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı, Ankara: ÇSGB Yayını.

Dikmen, Nedim (2009). Ekonometri: Temel Kavramlar ve Uygulamalar, Ankara: Nobel Yayın.

DPT (1963, 1967, 1972, 1979, 1984, 1989, 1995, 2000, 2006a, 2013). Beş Yıllık Kalkınma Planları, Ankara: DTP Yayını.

DPT (2001). Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayını.

DPT (2003). T.C. 58. Hükümet Acil Eylem Planı, Ankara: DPT Yayını.

DPT (2005, 2006b, 2007, 2008, 2009, 2010). Orta Vadeli Program, Ankara: DPT Yayını.

Due, F. John (1963). Maliye: Bir İktisadi Analiz (Çev. Sevim Görgün ve İzzettin Önder), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını.

EC, IMF, OECD, UN, and WB (2009). System of National Accounts, New York: EC, IMF, OECD, UN, and WB.

Edizdoğan, Nihat (2007). Kamu Maliyesi, Güncellenmiş 9. Baskı, Bursa: Ekin Y.

Eker, Aytaç ve Duran Bülbül (2016). Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu (2008). Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Kitabevi.

Erdinç, Zeynep (2016). Kayıt Dışı Ekonomi: İzlenen Politikalar ve Çözüm Önerileri, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

GİB (2006-2019b). Faaliyet Raporları (2005-2018).

GİB (2009). Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), Ankara: GİB Yayın No: 87.

GİB (2011). Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013), Ankara: GİB Yayını.

GİB (2014). Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013) Gerçekleşme Raporu, Ankara: GİB Yayını.

GİB (2015). Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ankara: GİB Yayını.

GİB (2019c). Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021), Ankara: GİB Yayını.

Gujarati, Damodar N. and Dawn C. Porter (2009). Basic Econometrics, Fifth Edition, USA: The McGraw-Hill Companies.

HMB (2018). Vergi Harcamaları Raporu, Ankara.

Hsiao, Cheng (2003). Analysis of Panel Data, 2nd Ed., Cambridge, New York: Cambridge University Press.

HUD (2013). Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, 5. Baskı, İstanbul: HUD Y.

IFAC (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Volume 1, New York: IFAC Publishing.

Ilgın, Yılmaz (1999). Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları, Ankara: DPT Yayın No: 2492.

ILO (1972). Employment, Income and Equality: A Strategy for Increasing Productivity in Kenya. Geneva: ILO.

ILO (2019). Quick Guide On Interpreting The Unemployment Rate, Geneva: International Labour Office.

Karaarslan, Erkan (2010). Kayıt Dışı İstihdam ve Neden Olduğu Mali Kayıpların Bütçe Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği, Ankara: Mali Hizmetler Derneği Yayın No: 7.

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul, İSMMMO Yayın No: 130.

KB (2011, 2012, 2013, 2014, 2016a, 2016b, 2017). Orta Vadeli Program, Ankara: Kalkınma Bakanlığı Yayını.

MB ve GB (1986). Türkiye'de Vergi Yükü 1975-1984: Araştırmalar, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/275.

McConnell, Campbell R., Stanley L. Brue, and Sean M. Flynn (2009). Economics: Principles, Problems, and Policies, Eighteenth Edition. USA: McGraw-Hill, Inc.

Musgrave, A. Richard (2004). Kamu Maliyesi Teorisi: Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme (Çev. Orhan Şener ve Yaşar Methibay), Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Musgrave, A. Richard, and Peggy Musgrave (1989). Public Finance in Theory and Practice, New York: Mcgraw Hill Book Company.

OECD (2002). Measuring the Non-Observed Economy, Paris: OECD.

OECD (2004). Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, Forum On Tax Administration Compliance Sub-group Information Note, Paris: OECD.

OECD (2006). Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, Paris: OECD.

OECD (2007). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006), Paris: OECD.

OECD (2009). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008), Paris: OECD.

OECD (2011). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010), Paris: OECD.

OECD (2013). Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris: OECD.

OECD (2015a). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Paris: OECD.

OECD (2015b). Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris: OECD.

OECD (2017a). The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit, Paris: OECD.

OECD (2017b). Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris: OECD.

OECD (2018). Revenue Statistics 2018, Paris: OECD.

OECD (2019a). Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris: OECD.

Otobe, Naoko (2017). Gender and the Informal Economy: Key Challenges and Policy Response, ILO Employment Working Paper No. 236, Geneva.

Özsoylu, Ahmet Fazıl (1996). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, İstanbul: Bağlam Yayınları.

Özsoylu, Ahmet Fazıl (1999). Yeraltı Ekonomisi, Ankara: Akçağ Yayınları.

Packard, Truman, Johannes Koettl, and Claudio E. Montenegro (2012). In From the Shadow Integrating Europe's Informal Labor, The World Bank: Washington D.C.

Pehlivan, Osman (2014). Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon: Derya Kitabevi.

Sağbaş, İsa (2010). Vergi Teorisi, Ankara: Ece Matbaası.

Savaşan, Fatih (2011). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı, Ankara: Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı.

Savaşan, Fatih (2014). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi, Ankara: GİB Yayını.

SBB (2019). On Birinci Kalkınma Planı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı Yayını.

Schneider, Friedrich, and Colin C. Willams (2013). The Shadow Economy, IEA, London.

Schneider, Friedrich, and Dominik Enste (2002). The Shadow Economy; An International Survey, Cambridge: Cambridge University Press.

Smith, Adam (1998). An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, ElecBook.

Stiglitz, E. Joseph (1994). Kamu Kesimi Ekonomisi (Çev. Ömer Faruk Batırel), İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayını.

Sugözü, İbrahim Halil (2010). Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Şengül, Selami (1997). Bir Hurafe Kayıtdışı Ekonomi: Vergi Sistemi ve Vergi İadesinin İç Yüzü, Ankara: İmaj Y.

Şenyüz, Doğan (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.

Tarı, Recep (2008). Ekonometri, 5. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Tatoğlu, Ferda Y. (2017). Panel Veri Ekonometrisi Stata Uygulamalı, Genişletilmiş 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

Tatoğlu, Ferda Y. (2012). Panel Veri Ekonometrisi, İstanbul: Beta Yayınları.

TCMB (2004). Enflasyon, Ankara: TCMB Yayını.

Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya (2018). Vergi Denetimi, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Y.

Temel, Adil, Ayşegül Şimşek ve Kuddusi Yazıcı (1994). Kayıtdışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü, Ankara: DPT Yayını.

Tokol, Aysen (2000). Sosyal Politika, Bursa: Vipaş Y.

Toptaş, Ülker (1998). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri, Ankara: TES-AR Yayını.

Tuay, Elif ve İnci Güvenç (2007). Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Ankara: GİB Yayın No: 51.

Tunç, Mehmet (2007). Kayıt Dışı İstihdamla Mücadelede Geliştirilen Stratejiler Uygulanan Politikalar ve Gelişmiş Ülke Örnekleri, ÇSGB Uzmanlık Tezi, Ankara.

Turhan, Salih (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitabevi.

VDD (2007). Kamu Giderlerinin Finansmanı: Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Ankara: VDD Eğitim Yayınları Serisi.

VDK (2013-2019). Faaliyet Raporları (2012-2018).

WB (2009). Increasing Formality and Productivity of Bolivian Firms, Washington D.C.

WB (2010). Turkey Country Economic Memorandum: Informality: Causes, Consequences, Policies, Report No. 48523.

Yılmaz, Gülay Akgül (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul: İSMMO Yayını.

2. Makaleler, Bildiriler, Diğer Basılı Yayınlar

Abdioğlu, Zehra ve Harun Terzi (2009). "Enflasyon ve Bütçe Açıkları İlişkisi: Tanzi ve Patinkin İlişkisi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23(2): 195-211.

Akalın, Gülsüm ve Ferdi Kesikoğlu (2007). "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Büyüme İlişkisi", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 3(5): 71-87.

Allingham, Michael G., and Agnar Sandmo (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, 1(3-4): 323-338.

Altınışık, İsa (2004). "Türkiye'de Enflasyon-Vergi Yükü İlişkisi ve Enflasyonun Mikro Düzeydeki Etkileri", Selçuk Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.

Altuğ, Osman (1994). "Kayıt Dışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı", Görüş, (14): 56-68.

Andrews, Dan, C. Aida Sánchez, and Asa Johansson (2011). "Towards a better Understanding of the Informal Economy", OECD Economics Department Working Papers, Paris, OECD Publishing.

Asea, Patrick K. (1996). "The Informal Sector: Baby or Bath Water?", Carnegie-Rochester Conference Series Public Policy, (45): 163–71.

Auriol, Emmanuelle, and Michael Warlters (2005). "Taxation Base in Developing Countries", Journal of Public Economics, (89): 625-646.

Aydın, Şengül ve Kenan Lodos (2007). "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu", Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayını.

Bağırzade, E. Resuloğlu (2015). "Kayıtdışı Sektörün Ekonomideki Rolü Tartışmaları Üzerine: Bir Literatür Taraması", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (14): 39-54.

Baklouti, Nedra, and Younes Boujelbene (2018). "A simultaneous equation model of economic growth and shadow economy: Is there a difference between the developed and developing countries?", Economic Change and Restructuring, 53:151–170.

Bayraklı, Hasan Hüseyin, Naci Tolga Saruç ve İsa Sağbaş (2004). "Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Bayraktutan, Yusuf ve Bahadır Ustaoğlu (2021). "Dijitalleşme, Denetim ve Kayıtdışı Ekonomi", Vergi Raporu, 260: 165-187.

Berksoy, Turgay ve İbrahim Demir (2004). "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Beşel, Furkan (2017). "Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Niteliği", (Basılmamış Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi SBE, Sakarya.

Breitung, Jörg (2000). "The Local Power of Some Unit Root Tests for Panel Data", in Badi Baltagi. Nonstationary Panels, Panel Cointegration, and Dynamic Panels. Amsterdam: Elsevier.

Breuer, Boucher, Robert McNown ve Myles Wallace (2002). "Series-Specific Unit Root Test with Panel Data", Oxford Bulletin of Economics and Statistics, 64 (5): 527-546.

Breusch, Trevor S., and Adrian R. Pagan (1980). "The Lagrange multiplier test and its applications to model specification in econometrics", The Review of Economic Studies, 47(1): 239-253.

Bulut, Remzi (2014). "SSCB'nin Dağılması ve Rusya Federasyonunda Serbest Piyasaya Geçiş", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(2): 7-19.

Candan, Turgut (2004). "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Carter, Michael (1984). "Issue In The Hidden Economy-A Survey", The Economic Record, 60(170): 209-221.

Cebula, Richard (1997). "An Empirical Analysis of the Impact of Government Tax and Auditing Policies on the Size of the Underground Economy: The Case of the United States, 1973-94", The American Journal of Economics and Sociology, 56(2): 173-185.

Çataloluk, Cuma (2008). "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tavır ve Davranışları", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (20): 199-212.

Çetintaş, Hakan ve Hasan Vergil (2003). "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini", Doğuş Üniversitesi Dergisi, 4(l): 15-30.

Dam, M. Metin, Şaban Ertekin ve Nurullah Kızılca (2018). "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Boyutu: Ekonometrik Bir Analiz", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 33(1): 293-318.

Demir, Cemil ve Yıldıray Gülten (2013). "Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması", Sosyal Bilimler Dergisi, 11(1): 269-286.

Demircan, Esra Siverekli (2004). "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Demirli, Yunus (2011). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Diacon, Paula-Elena (2012). "The Economic Transition of Romania from a Behavioural Economics Perspective", CES Working Papers, 4(3): 296-305.

Dickey, David A. and Fuller, Wayne A. (1979), "Distributions of the Estimators for Autoregressive Time Series with a Unit Root", Journal of American Statistical Association, 74(366): 427-481.

Doğanyiğit, Sadettin (2004). "Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin Minimize Edilmesi", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Dumlupınar, Serdar ve Fatih Yardımcıoğlu (2015). "Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği", Maliye Araştırmaları Dergisi, 1(1): 1-16.

Eberhardt, Markus, and Bond, Stephen (2009). "Cross-section Dependence in Nonstationary Panel Models: A Novel Estimator", Munich: MPRA Paper, No. 17870.

Eck Van, Robert (1985). "Secondary Activities and the National Accounts: Aspects of the Dutch Measurement Practice and Its Effects on the Unofficial Economy", Netherlands Centra1 Bureau of Statistics: 1-48.

Eilat, Yair, and Clifford Zinnes (2000). "The Evolution of the Shadow Economy in Transition Countries: Consequences for Economic Growth and Donor Assistance", CAER II Discussion Paper, (83): 1-70.

Eilat, Yair, and Clifford Zinnes (2002). "The Shadow Economy in Transition Countries: Friend or Foe? A Policy Perspective", World Development, 30(7): 1233-1254.

Elgin, Ceyhun (2012). "Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği", ODTÜ Gelişme Dergisi, (39): 237-258.

Elgin, Ceyhun and Ferda Ertürk (2016). "Is Informality a Barrier to Convergence?" Economics Bulletin, AccessEcon, 36(4): 2556-2568.

Elgin, Ceyhun and Serdar Birinci (2016). "Growth and informality: A comprehensive Panel Data Analysis," Journal of Applied Economics, 19: 271-292.

Erkuş, Hakan ve Kadir Karagöz (2009). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini", Maliye Dergisi, (156): 126-140.

Fakhrutdinova, E. V., Fakhrutdinov R. M., Kolesnikova J. S., and Yagudin R. H. (2015). "Shadow Economy in Russia", Mediterranean Journal of Social Sciences, 6(1): 67-72.

Feige, Edgar L. (1989). "Introduction", in Edgar L. Feige (ed.), Underground Economies, Tax Evasion and Information Distortion, Cambridge: Cambridge University Press.

Feige, Edgar L. (1990). "Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach", World Development, 18(7): 1-29.

Florea, Adrian, and Christian Şchiop (2008). "Are There Any Positive Consequences of The Underground Economy", University of Oradea, Fascicle of Management and Technological Engineering, 7(18): 2218-2222.

Frey, Bruno S. (1994). "Gölge Ekonomi ve İktisat Politikası" (Çev. Aykut Kibritçioğlu), Ekonomik Yöntemi Dergisi, 5(13): 91-108.

Frey, Bruno S. and Friedrich Schneider (2000). "Informal and Underground Economy", forthcoming in Orley Ashenfelter: International Encyclopedia of Social and Behavioral Science, Bd. 12 Economics, Amsterdam: Elsevier Science Publishing Company.

Gemmell, Norman, and Ratto, Marisa (2012). "Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries", National Tax Journal, 65(1): 33-57.

Gerçek, Adnan (2004). "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Gërxhani, Klarita (2004). "The Informal Sector in Developed and Less Developed Countries", Public Choice, 120(3/4): 267-300.

Glynn, John, Nelson Perera, and Reetu Verma (2007). "Unit Root Tests and Structural Breaks: A Survey with Applications", 3(1):63–79.

Goel, Rajeev K., James W. Saunoris, and Friedrich Schneider (2017). "Drivers of the Underground Economy around the Millienium: A Long Term Look for the United States", IZA Discussion Paper No. 10857: 1-24.

Goel, Rajeev K., James W. Saunoris, and Friedrich Schneider (2018). "Growth in the Shadows: Effect of the Shadow Economy on U.S. Economic Growth over More Than a Century", Contemporary Economic Policy: 1-18.

Guttmann, Peter M. (1977). "The Subterranean Economy", Financial Analysts Journal, 33(6): 26-28.

Güler, Hünkar ve Ekrem Toparlak (2018). "Türkiye'de Kayıtdışı ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması", Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(1): 209-220.

Gümüş, Turgut (2000). "Dışsallık ve Kayıtdışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme", Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, (3): 63-70.

Güriş, Selahattin (2018). "Panel Veri Modelleri", içinde Selahattin Güriş (ed.), Uygulamalı Panel Veri Ekonometrisi", İstanbul: Der Yayınları.

Hadri, Kaddour (2000). "Testing for Stationarity in Heterogenous Panels", Econometrics Journal, 3 (2): 148-161.

Hart, Keith (1970). “Small Scale Entrepreneurs in Ghana and Development Planning”, Journal of Development Studies, 6(4): 104-120.

Hart, Keith (1973). “Informal Income Opportunities and Urban Employment in Ghana”, The Journal of Modern African Studies, 11(1): 61-89.

Heshmati, Almas, Jungsuk Kim, and Donghyun Park (2014). “Fiscal Policy and Inclusive Growth in Advanced Countries: Their Experience and Implications for Asia”, ADB Economics Working Paper Series No: 422.

Im, Kyung So, Pesaran, M. Hashem and Shin, Yongcheol (2003). “Testing for Unit Root in Heterogeneous Panels”, Journal of Econometrics, 115(1): 53-74.

İkiz, Ahmet Salih (2000). Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye’de Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Jacobs, Arturo (2013). “Organizational Structure and Management”, in Arturo Jacobs, David Crawford, Terry Murdoch, Yassiemine Hodges, Colin Lethbridge, Guillermo Jimenez, Diana Osinski, Suzanne Hinsz, Douglas Pulse, Anton Kamenov (ed.), Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean. USAID/LAC.

Karaboyacı, Abdullah (2014). “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, TBB Dergisi, (115): 211-242.

Karakoç, Yusuf (2004). “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Katırcıoğlu, S.T. (2010). “Is There a Long-Run Relationship Between Taxation and Growth: The Case of Turkey”, Romanian Journal of Economic Forecasting, 13(1): 99-106.

Kaufmann, Daniel, and Aleksander Kaliberda (1996). “Integrating the Unofficial Economy into the Dynamics of Post Socialist Economies: A Framework of Analyses and Evidence”, World Bank Policy Research Working Paper 1691.

Kesselman, Jonathan R. (1997). “Policy Implications of Tax Evasion and the Underground Economy”, in O. Lippert and M. Walker, The Underground Economy: Global Evidence of its Size and Impact, The Fraser Institute, Vancouver, BC, Canada: 293-317.

Kıldiş, Yusuf (2000). “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi: 2(2): 1-27.

Koç, Murat (2011). Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü (Basılmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kolçak, Menşure ve A. Taha Arpa (2017). “Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Harcamaları”, Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5(3): 651-677.

Lackó, Mária (2000). “Hidden Economy – an Unknown Quantity? Comparative Analysis of Hidden Economies in Transition Countries, 1989–95”, The

Economics of Transition, The European Bank for Reconstruction and Development, 8(1): 117-149.

Laffer, Arthur B. (2004). "The Laffer Curve: Past, Present and Future", The Heritage Foundation, No. 1765: 1-16

Laflèche, Thérèse (1994). "The Demand for Currency and the Underground Economy", Bank of Canada Review: 39-58.

Levin, Andrew, Lin, Chien-Fu ve Chu, Chia-Shang James (2002). "Unit Root Tests in Panel Data: Asymptotic and Finite-Sample Properties", Journal of Econometrics, 108(1): 1-24.

Loayza, V. Norman (1996). "The Economics of the Informal Sector: A Simple Model and Some Empirical Evidence from Latin America", Carnegie-Rochester Conf. Series Public Policy, (45): 129-162.

Loayza, V. Norman (1997). "The economics of the informal sector: a simple model and some empirical evidence from Latin America", Policy Research Working Paper, (1): 1-52.

Luitel, Hari Sharan, and Russell S. Sobel (2007). "The Revenue Impact Of Repeated Tax Amnesties", Public Budgeting & Finance, 27(3):19 – 38.

Mangır, Fatih ve Hasan Murat Ertuğrul (2012). "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneği", Maliye Dergisi, 162: 256-265.

McCrohan Kevin F., and James D. Smith (1986). "A Consumer Expenditure Approach to Estimating the Size of the Underground Economy", Journal of Marketing, 50(2): 48-60.

Medina, Leandro, and Friedrich Schneider (2019). "Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One", CESifo Working Paper, No. 7981: 1-55.

Merter, Mehmet Emin (2004). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi (Yayınlanmamış Doktora Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

Mirus, Rolf, and Roger S. Smith (1997). "Canada's Underground Economy: Measurement and Implications," in Owen Lippert, and Michael Walker (ed.), The Underground Economy: Global Evidence of its Size and Impact, Vancouver: Fraser Institute.

Oğuztürk B. Sami ve E. Kutay Ünal (2015). "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 7(13): 207-237.

Oral, Burcu Gediz, Tuğba Arpazlı Fazlılar ve Özgür Emre Koç (2015). "Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu", SDÜ İİBF Dergisi, 20(2): 119-149.

Organ, İbrahim ve Yegen Baki (2013). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27(4): 241-271.

Öz, Ersan ve Bilal Karakurt (2007). "Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinen Nokta", Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 44(510): 80-90.

Pesaran, M. Hashem (2007). “A simple panel unit root test in the presence of cross-section dependence”, Journal of Applied Econometrics, 22(2): 265–312.

Pesaran, M. Hashem, and T. Yamagata (2008). “Testing slope homogeneity in large panels. Journal of Econometrics”, 142(1): 50-93.

Phillips, Peter C.B. and Pierre Perron (1988).” Testing for a Unit Root in Time Series Regression”, Biometrica, 75(2): 335-346.

Prokhorov, B. Artem (2001). “The World Unobserved Economy: Definition, Measurement, and Optimality Considerations”, Central Michigan University, 5: 5-18.

Resmi Gazete (1933). 2265 Sayılı Kanun (1452 numaralı kanuna merbut 2 numaralı cetvelin maliye teşkilâtına ait kısmının tadili ve bir kısım vazifelerin sureti ifası hakkında kanun).

Resmi Gazete (1934). 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.

Resmi Gazete (1936). 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun.

Resmi Gazete (1945). 4709 Sayılı Kanun.

Resmi Gazete (1946). 4910 Sayılı Kanun.

Resmi Gazete (1950). 5655 Sayılı Kanun.

Resmi Gazete (2003). 30.12.2003 Tarihli Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

Resmi Gazete (2006). 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

Resmi Gazete (2009). 05 Şubat 2009 Tarihli 27132 Sayılı Resmi Gazete, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı ile İlgili 2009/3 Sayılı Başbakanlık Genelgesi.

Resmi Gazete (2011). 646 Sayılı KHK.

Saraç, Taha Bahadır (2015). “Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”, Maliye Dergisi, 169: 21-35.

Savaşan, Fatih (2004). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Savaşan, Fatih (2013). “Vergileme ve Ekonomik Etkinlik”, içinde İsa Sağbaş (ed.), Vergi Teorisi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.

Savaşan, Fatih ve Hakan Çetintaş (2008). “Vergi Yükü ve Vergi Kaçırma: Türkiye'de Uzun Dönem Karakteristikleri Üzerine Ampirik Bir Değerlendirme”, Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi, (3): 213-228.

Savaşan, Fatih ve Hakkı Odabaş (2005). “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (10): 1-28.

Schneider, Friedrich (2004). “The Size of the Shadow Economies of 145 Countries all over the World: First Results over the Period 1999 to 2003”, IZA DP No. 1431.

Schneider, Friedrich (2008). "The Shadow Economy in Germany: A Blessing or a Curse for the Official Economy?", Economic Analysis & Policy, 38(1): 89-111.

Schneider, Friedrich (2009). "Size and Development of the Shadow Economy in Germany, Austria and Other OECD-Countries Some Preliminary Findings", Revue économique, 60(5): 1079-1116

Schneider, Friedrich, and Andreas Buehn (2016). "Estimating the Size of the Shadow Economy: Methods, Problems and Open Questionss", Discussion Paper No. 9820: 1-42.

Schneider, Friedrich, and Andreas Buehn (2018). "Shadow Economy: Estimation Methods, Problems, Results and Open Questions", Open Economics, (1): 1–29.

Schneider, Friedrich, and Dominik Enste (2000). "Shadow Economies around the World: Size, Causes, and Consequences", IMF Working Paper, No: WP/00/26.

Schneider, Friedrich, and Dong Frank Wu (2019). "Nonlinearity between the Shadow Economy and Level of Development", IZA Discussion Paper No. 12385: 1-30.

Schneider, Friedrich, and Fatih Savaşan (2007). "DYMIMIC Estimates of the Size of the Shadow Economies of Turkey and of Her Neighbouring Countries", International Research Journal of Finance and Economics, (9): 126-143.

Schneider, Friedrich, and Robert Klinglmair (2004). "Shadow Economies Around the World: What Do We Know?", IZA Discussion Paper No.1043: 1-57.

Schneider, Friedrich, Sumana Chatterjee, and Kausik Chaudhuri (2003). "The Size and Development of the Indian Shadow Economy and a Comparison with other 18 Asian Countries: An Empirical Investigation", Working Paper No. 0302: 1-32.

Somuncu, Ahmet (2014). "Yaygın Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (43): 133-173.

Tanzi, Vito (1978). "Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina", IMF Staff Papers, 25: 417-451.

Tanzi, Vito (1980). "The Underground Economy in the United States: Estimates and Implications", Banca Nazionale del Lavoro, 135(4): 427-453.

Tanzi, Vito (1983). "The Underground Economy in the United States: Annual Estimates 1930-1980", IMF-Staff Papers, 30(2): 283-305.

Tanzi, Vito (1989). "The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation and the Fiscal Balance in Developing Countries", IMF Staff Papers, 36(3): 633-656.

Tanzi, Vito (1999). "Uses and Abuses of Estimates of the Underground Economy", The Economic Journal, 109(456): 338-347.

Torgler, Benno (2003). "Tax Morale and Institutions", Tax Morale and Institutions, Working Paper No. 2003 – 09: 1-36.

Torgler, Benno (2004). "Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries", Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No. 2004 – 05: 1-24.

Torgler, Benno, and Friedrich Schneider (2004). "Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries", Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No. 2004 – 17: 1-38.

Tosuner, Mehmet (1995). "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", Vergi Sorunları Dergisi, (85): 65-72.

Tuncer, Selahattin (2001). "Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına", Vergi Dünyası, (238): 5.

Türedi, Hasan, Tolga Ala ve Şükrü Mete Tepegöz (2018). "Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (78): 1-16.

Uçan, Okyay ve Ekrem Kaçar (2016). "Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği", 4th International Symposium on Development of KOP Region, Karaman, Turkey, 21-23 October: 44-50.

Us, Vuslat (2005). "Kayıtdışı Ekonomi", İktisat İşletme ve Finans, 20 (230): 95-109.

Ün, Turgut (2018). "Panel Veri Modellerinin Varsayımlarının Testi", içinde Selahattin Güriş (ed.), Uygulamalı Panel Veri Ekonometrisi", İstanbul: Der Yayınları.

Üzümcü, Adem ve Mustafa Korkat (2014). "Türkiye'de Gelir Dağılımı Adaletsizliği ve Yoksullukla Mücadelede Sosyal Yardımların Gelişimi (2003-2012)", Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(8): 135-166.

Westerlund, Joakim (2008). "Panel cointegration tests of the Fisher effect. Journal of Applied Econometrics", 23(2): 193-233.

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata (2011). "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, (161): 21-32.

Yılmaz, Gülay Akgül (2004). "Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yücel, Mehmet (2014). Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yücesoy, Aslı (2018). "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", TBB Dergisi, (135): 151-184.

3. Elektronik Kaynaklar

Acar, Fatih (2011). "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Vergi ve Sosyal Güvenlik Politikası Açısından Öneriler", https://www.muhasebenet.net/makale_fatih %20 acar_kayitdisi %20ekonomi%20ile%20.../29.06.2018.

AICPA (2009). Tax Reform Alternatives For the 21st Century, https://www.aicpa.org/ Advocacy/Tax/downloadabledocuments/tax%20reform%20alternatives%2020 09.pdf/ 09.10.2019.

AICPA (2019). https://www.aicpa.org/02.01.2019.

Aktan, Coşkun Can (2012). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf/ 23.08.2019.

Alm, James (1998). "Tax Policy Analysis: The Introduction Of A Russian Tax Amnesty", International Studies Program, Working Paper, https://www.researchgate.net/publication/498380_Tax_Policy_Analysis_The_Introduction_of_a_Russian_Tax_Amnesty/ 05.02.2019.

Aydın, M. Bülent (2006a). "Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı", Maliye ve Sigorta Yorumları, http://www.degerymm.com.tr/icerik/Kn59k7mF4j5HMr8IMX0Td20v6owTQa.pdf /07.12.2016.

Cagan, Philip (1958). "The Demand for Currency Relative to Total Money Supply", http://www.nber.org/chapters/c5783.pdf/11.12.2016.

Chen, Hailin, and Friedrich Schneider (2018). "Size and Causes of Shadow Economy in China over 1978–2016: Based on the Currency Demand Method", http://www.econ.jku.at/t3/staff/schneider/papers/Chen_Schneider_2018_Sizeandcausesofshadow.pdf/12.12.2019.

Duran, Aram Ekin (2020). "Türkiye'de vergi sistemi: Şirketlere af, çalışana yük", https://www.dw.com/tr/t%C3%BCrkiyede-vergi-sistemi-%C5%9Firketlere-af-%C3%A7al%C4%B1%C5%9Fana-y%C3%BCk/a-52104758/ 28.06.2021.

Duarte, Pablo (2014). "The relationship between GDP and the size of the informal economy: Empirical evidence for Spain", https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2342389/04.04.2020.

EC (2004). General Tax Principles, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group,https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/cctbwp1fin alrev1_en.pdf/ 03.04.2017.

Feige, Edgar L. (1979). "How Big is the Irregular Economy?", https://www.researchgate.net/profile/Edgar_Feige/publication/23747491_How_Big_Is_the_Irregular_Economy/links/004635284cbed45566000000/How-Big-Is-the-Irregular-Economy.pdf?origin=publication_detail/ 23.08.2019.

Friedman, Eric, Simon Johnson, Daniel Kaufmann, and Pablo Zoido-Lobaton (1999). "Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activities in 69 Countries, Conference Paper, The Nobel Symposium in Economics - The Economics of Transition, Stockholm: 1-22, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm? abstract_id=194628 &download=yes./01.03.2019.

Garcia-Verdú, Rodrigo (2007). "Measurement of the Shadow Economy or Shadowy Measurement?" Photocopy. Washington, DC., World Bank: 1-36, http://www.webmeets.com/files/papers/LACEA-LAMES/2007/157/rgv-informality.pdf /09.12.2016.

GİB (2019a). https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi/14.11.2019.

GİB (2019d). https://www.gib.gov.tr/14.11.2019.

Giles, David E. A. (1999). "Modelling the Hidden Economy and the Tax Gap in New Zealand", https://pdfs.semanticscholar.org/1974/271e736b8a9c89ad961ef1d0b99517f4f891.pdf/ 20.04.2017.

HMB (2019). Yeni Ekonomi Programı (2020-2022), https://www.hmb.gov.tr/haberler/yeni-ekonomi-programi-2020-2022/16.01.2020.

HMB ve SBB (2018). Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme, Disiplin, Değişim (2019-2021), http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/YeniEkonomi Programı%C4%B1_ OVP_2019-2021.pdf/07.09.2019.

IAASB (2019). https://www.iaasb.org/01.05.2019.

ILO (2002). Provisional Record -Resolution and Conclusions Concerning Decent Work and the Informal Economy, Ninetieth Session, Geneva, https://www.ilo.org/public/english/standards/relm/ilc/ilc90/pdf/pr-25.pdf/ 27.02.2019.

Kabanga, Musonda (2016). "Principles of Taxation", http://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf/03.04.2017.

Kök, Recep ve Onur Şapçı (2006). "Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi", http://debis.deu.ed u.tr/userweb// recep.kok/ kayitdisi_sapci.pdf/22.03.2020.

Lay, Jann (2003). "Informality and Segmentation in the Bolivian Labor Market: Empirical Evidence and Policy Implications", https://www.researchgate.net/profile/ Jann _Lay/publication/228945295_ Informality_and_Segmentation _in_the_Bolivian_Labour_Market_Empirical_Evidence_and_Policy_Implications/links/00b49521b574138f0e000000/Informality-and-Segmentation-in-the-Bolivian-Labour-Market-Empirical-Evidence-and-Policy-Implications.pdf?origin=publication_detail/ 03.10.2019.

Mill, John Stuart (2000). Principles of Political Economy, Kitchener: Batoche, https://ebookcentral.proquest.com/lib/kocaeliebooks/reader.action?docID=3117772&ppg=/13.05.2018.

OECD (2008). Declaring Work or Staying Underground: Informal Employment in Seven OECD Countries, https://www.oecd.org/employment/emp/40843646.pdf/ 10.05.2019.

OECD (2019b). https://data.oecd.org /01.05.2019.

OECD (2021). https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm/01.02.2021.

Öğünç, Fethi, and Gökhan Yılmaz (2000). "Estimating the Underground Economy in Turkey", The Central Bank of the Republic of Turkey, Discussion Paper, http://steconomice.uoradea.ro/leonardo3/pdf/ESTIMATING%20THE%20UNDERGROUND%20ECONOMY%20IN%20TURKEY.pdf/03.05.2019.

Pedersen, Søren (1998). The Shadow Economy in Western Europe Measurement and Results for Selected Countries, Copenhagen: The Rockwool Foundation Research Unit/https://www.rockwoolfonden.dk/app/uploads/2015/12/The-Shadow-Economy-in-Western-Europe.-Measurement-and-Results-for-Selected-Countries.study_5-1.pdf/ 01.05.2019.

Pesaran, M. Hashem (2004). "General diagnostic tests for cross section dependence in panels", Discussion Paper No. 1240, http://ftp.iza.org/dp1240.pdf/ 10.02.2021.

Schneider, Friedrich (2002). "Size and Measurement of the Informal Economy in 110 Countries Around the World", https://www.researchgate.net/publication/253147023_Size_and_Measurement_of_the_Informal_Economy_in_110_Countries_Around_the_World/22.08.2019.

Schneider, Friedrich (2007). "Reducing the shadow economy in Germany: A blessing or a curse", https://www.researchgate.net/publication /228552987 _Reducing_ the_shadow_economy_in_Germany_A_blessing_or_a_curse/ 22.08.2019.

Schneider, Friedrich (2013). "The Shadow Economy in Europe", https://www.atkearney.com/documents/20152/435461/The%2BShadow%2BEconomy%2Bin%2BEurope%2B2013.pdf/c6a608ac-e6f1-4ebc-417c-ae5579b5bb3f/03.08.2019.

SGK (2017). http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/kayitDisi/kayitdisi_istihdam/1.4. 2017

SGK (2019). http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam /kayitdisi_ istihdam_oranlari/kayitdisi_istihdam_orani /07.05.2019.

Tanzi, Vito (2002). "The Shadow Economy, Its Causes and Its Consequences", http://www.etco.org.br/user_file/shadowEconomy/03_Artigo_Tanzi_Shadow_Economy.pdf/13.04.2017.

TCMB (2001). Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı, http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/26640b7b-9641-4c35-99ec-cd10a9d4e51b/program.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-26640b7b-9641-4c35-99ec-cd10a9d4e51b-m3fB7oF/23.08.2019.

TÜİK (2019). http://www.tuik.gov.tr/ 10.01.2019.

Us, Vuslat (2004). "Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği", Türkiye Ekonomi Kurumu, Tartışma Metni/ http://www.tek.org.tr/dosyalar/VUSLAT-US1-KAYITDISI.pdf/24.02.2017.

Üçok, Abdulkerim (2015). "Shadow Economy in Turkey and the Role of the Tax Audit for the Prevention of the Shadow Economy", http://www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/Makaleler/Shadow%20Economy-Dissertation%20-A.Kerim%20%C3%9C%C3%A7ok.pdf/ 10.10.2019.

WB (2019a). https://data.worldbank.org/21.06.2019.

WB (2019b). Russia Economic Report: Modest Growth; Focus on Informality, http://documents.worldbank.org/curated/pt/332081560895493011/pdf/RussiaEconomic-Report-June-2019-No-41-Modest-Growth-Focus-on-Informality.pdf/ 21.06.2019.

ÖZGEÇMİŞ

İlk, orta ve lise eğitimini Kocaeli'de tamamlamış; 2003 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat bölümünden mezun olmuş ve aynı yıl Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Politikası Programı'nda başladığı yüksek lisans eğitimini 2005 yılında "Fikri haklar ve iktisadi önemi: Türkiye incelemesi" başlıklı teziyle bitirmiştir. 2007 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Programı'nda doktora eğitimine başlamıştır. Evli ve iki çocuk sahibi olup 2008 yılından itibaren Maliye Bakanlığı'nda görev yapmaktadır.