

AB İLERLEME RAPORLARI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DEKİ VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR

Şafak Ertan ÇOMAKLI^(*)

Özet: Günümüzde ülkelerin tamamı ekonomik yapıları üzerinde olumlu ya da olumsuz etki bırakan gölge ekonomiyi (“saklı”, “yeraltı”, “kara” vb.) kabullenmişlerdir. Bu nedenledir ki kayıtdışı ekonomiye sahip olan ülkeler söz konusu bu ekonominin boyutlarını bilmek istemektedirler. Türkiye’de kayıtdışı ekonomiye sahip ülkelerden birisidir. Kayıtdışı ekonomiyle ilgili yapılan son çalışmalarda tahminler göstermektedir ki Türkiye’de geniş ve gelişmekte olan bir kayıtdışılık söz konusudur. Bu çalışmada özellikle vergi kayıp ve kaçakçılığıyla ilgili Türkiye ve Avrupa Birliğinde ki kayıtdışı ekonomiden bahsedilecektir. Burada belirlenmek istenen nokta vergisel kayıtdışılık açısından “Avrupa Birliği ne istiyor?” ve “Türkiye Avrupa Birliğine entegre olmak için ne yaptı ve yapmak zorunda?”. Sonuçlar gösterdi ki Avrupa Birliği bu sorunla ilgili önemli oranda çözüm sağlamış bulunmaktadır. Diğer taraftan Türkiye’nin bu sorunu çözebilmesi için vergi sistemini ve tekniklerini yenilmesi veya vergi ahlakını yeniden inşa etmesi gibi daha bir çok şey yapması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kayıtdışı ekonomi, vergi kaçakları, mali düzenlemeler

Abstract: Today, all of the countries accept that shadow economy (or “hidden”, underground”, “black”...etc) has a big influence on their economic structures, either positive or negative. That’s why, the countries which have shadow economy, want to know dimensions of this kind of economy. Turkey is one of the country that has a big dimension of shadow economy. Recent estimates show us Turkey has a very large and growing shadow economy. In this paper we present shadow economy in Turkey and European Union especially according to tax evasion and avoidance. We don’t use any approach to estimate the size of the shadow economy. We determine “what does European Union want?” and “what did Turkey do and will have do to entegrate European Union?” about taxational shadow economy. The results indicate that European Union has shadow economy but they solved considerable amount of this problem. On the other side Turkey must have do lots of things to conclude this matter such as renovate tax laws and techniques or rebuild tax morale etc.

Key Words: Shadow economy, tax evasion, taxational regulations

I. Giriş

Kayıtdışı ekonomi 1970’lerin başından itibaren yoğun bir şekilde tartışılmakta olan bir olgudur. Bu kavram tüm dünyada hayatın bir gerçeği ve parçası olarak karşımıza çıkmış ve hükümetlerin öncelikli sorunları arasında yerini almaya başlamıştır.

Söz konusu ekonomiye ilişkin olarak ortaya çıkan ilk zorluk bu kavramın tanımlanmasından ileri gelmektedir. Çünkü kayıtdışı ekonomi, içinde birçok bileşeni ve bilinmeyen barındıran bir kavramdır. Bununla birlikte bu

^(*) Yrd. Doç. Dr. Atatürk Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü

ekonominin boyutlarının ölçülmesi de ayrı bir sorun olarak görülmekte ve kesin bilgilerin elde edilemediği bir alan olarak, kayıtdışı ekonomi, bilimsel olarak fazlaca zorlukların yaşandığı bir daldır.

Boyutlarının ve nedenlerinin bilinmesi için kullanılacak verilerin oldukça sağlam olması gerekir. Ancak kayıtdışı ekonomi yapısı gereği suç unsurları içerdiğinden doğal olarak kesin bilgilere ve rakamlara ulaşmak mümkün olmamaktadır.

Günümüzde ülkelerin tümü ekonomilerinin üzerinde, olumlu yada olumsuz, büyük bir etki bırakan kayıtdışı ekonomiyi kabullenmektedir. Bu nedenle kayıtdışı ekonominin resmi ekonomilerini etkilediğini gören ülkeler söz konusu kayıtdışılığın boyutlarını ve nedenlerini bilmek istemektedirler. Çünkü boyutlarının ve nedenlerinin bilinmesi hükümetlerin geleceğe yönelik planlarını daha rahat yapmalarına yardımcı olacaktır.

“Kayıtdışı ekonomiyi belirleyen temel nedenler nelerdir?” sorusu önemlidir. Çünkü bu soruya bulunacak cevaplar kayıtdışı ekonominin çözümlenebilmesinde önemli rol oynayacaktır. Son yıllarda dünyada kayıtdışı ekonomiyi ölçmeye yönelik birçok çalışma yapılmıştır ve sonuçlar göstermiştir ki vergi ve sosyal güvenlik primi ödemelerindeki yükün fazlalığı ve işgücü piyasasındaki düzenlemelerin sıklığı kayıtdışı ekonominin devamlılığını sağlamaktadır.

Kayıtdışı ekonomiyi vergi kayıp ve kaçaklarından ayrı tutmak ne kadar yanlışsa, vergi kayıp ve kaçaklarını da kayıtdışı ekonomiden ayrı düşünmek bir o kadar yanılığa düşülmesine sebebiyet verecektir. Çünkü bu iki kavram iç içe girmiş ve ayrılmaz ortak niteliklere sahiptirler.

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerden kişilerin bir geliri olduğu muhakkaktır ve bunlardan devletin vergi geliri elde etmesi söz konusudur. Fakat doğası gereği suç unsurlarını bünyesinde taşıyan kayıtdışı ekonomide bu durum mümkün olmamakta ve vergi kayıp kaçığı kendiliğinden oluşmaktadır.

Temelde elde ettikleri gelirlerinde ve buna bağlı olarak refah düzeylerinde bir artışın olması için vergi kaçakçılığı yapan kişiler kayıtdışına çıkardıkları gelirlerinden dolayı kayıtdışı ekonominin bir parçası olmaktadır. Haliyle her iki olguda birbirini meydana getiren unsurlardan oluşmakta ve bağımsız olarak ele alındıklarında boyutlarının ve nedenlerinin izahında yanılığlara düşülmektedir.

Yapılan çeşitli çalışmalar ve tahminler doğrultusunda Türkiye’de büyük oranda bir vergisel kayıtdışılığın olduğu kabul edilmektedir. Avrupa Birliği gibi gelişmiş bir entegrasyona katılmak isteyen Türkiye bu sorunu aşmak zorundadır. Ayrıca Avrupa Birliği, üye olmak isteyen ülkelerde vergi kaçığının mümkün olduğunca düşük seviyelerde olmasını arzulamakta ve bu yönde hem tavsiyelerde bulunmakta hem de ortak çalışmalar yapmaktadır.

Çalışmada kayıtdışılığın Türkiye’deki nedenlerine değinilerek Avrupa Birliğinde vergi kaçakçılığına karşı alınan önlemler açıklanmaya çalışılarak İlerleme Raporları çerçevesinde Avrupa Birliğinin Türkiye’den beklentileri ve

Türkiye'nin bu doğrultuda gerçekleştirdikleri ile yapması gerekenler değerlendirilecektir.

II. Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kayıp ve Kaçağına İlişkin Genel Açıklamalar

A. Kayıtdışı Ekonomi

Günümüzde pek çok kaynak aynı anlamda olmak üzere kayıtdışı ekonomiye ilişkin “yer altı ekonomisi”, “illegal ekonomi”, “nakit ekonomisi”, “marjinal ekonomi”, “vergi dışı ekonomi”, “düzensiz ekonomi” ve benzeri ifadeler kullanılmaktadır¹. Bunun nedenini kayıtdışı ekonomi kavramının içerik olarak geniş bir alanı kapsaması ve bu konuyu inceleyenlerin bakış açılarının getirdiği farklı yaklaşımlar olarak belirtmek mümkündür. Araştırmacılar söz konusu ekonominin varlığı konusunda hem fikir olmalarına rağmen miktar ve kapsam olarak bir görüş belirtmiş değillerdir. Bu durum araştırmacıların kayıtdışı ekonomiyi incelerken ele almış oldukları temel sorunun niteliğinden ileri gelmektedir. Kimi araştırmacılar kayıtdışı ekonomiyi elde edilen gelirin vergi kanunlarına aykırı olarak devlete beyan edilmemesi şeklinde değerlendirirken, kimi araştırmacılar da hem bu durumu hem de yasadışı suçlardan elde edilen geliri kayıtdışı ekonomi olarak ele almakta ve buna göre analizlerini yapmaktadırlar.

Literatürde yapılan onlarca tanımla birlikte genel bir ifade kullanacak olursak, kayıtdışı ekonomi; “*Gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan, bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve hükümetlerin kanuni düzenlemeleri ile vergilendirme ve denetimlerinden saklanmak istenen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü*” dır diyebiliriz.

Birçok araştırmacı yukarıda yapılan tanımlamadaki bir takım ifadeler esas olmak üzere çeşitli kavramsal açıklamalar yapmışlardır. Çalışmanın yönü itibarıyla bu tanımlamada kullanılan “vergileme” kavramı kayıtdışılık açısından ele alınan ana sorun olarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Kayıtdışı ekonomi ve buna bağlı olarak yapılan faaliyetler birçok toplum tarafından cezalandırma, kanuni tatbikatlar, ekonomik büyüme ve kalkınma, eğitim ve benzeri etkinliklerle kontrol altına alınmak istenen ve tüm dünyada hayatın bir parçası haline gelen olgudur. Bu durum, yukarıda da bahsettiğimiz üzere, kayıtdışı ekonominin çeşitli şekillerde ve oldukça fazla isimlerle zikredilmesine neden olmuştur. Çok sayıda yapılan bu tasnifler ve adlandırmalar literatürdeki karışıklığı doğrularken, geniş bir ekonomik alanın ve faaliyetin sistem dışında kaldığını ve araştırılması gerektiğini ifade etmektedir.

Kayıtdışı ekonomiye ilişkin kapsamın belirlenmesi ve çerçevenin çizilmesi bu ekonomiye ilişkin faaliyet gruplarının tespit edilerek açıklanması ile mümkündür. Çünkü her ne kadar içerik olarak geniş bir alanı kavradığı ifade edilse bile resmi ekonomi dışındaki tüm faaliyetleri kayıtdışı ekonominin içine almak doğru olmayacaktır. Her yeraltı faaliyeti kayıt sisteminden kurtulmak için kendine özgü kuralları olan kurumsal bir karaktere sahiptir. Kayıtdışı

ekonomideki toplam geliri meydana getiren faaliyetler spesifik olarak aşağıdaki gibi dört grupta adlandırılabilir (Feige, 1990:6; Fleming vd, 2000; 390); *Yasadışı (suç) ekonomi(si) (illegal, criminal)*; *Beyan dışı ekonomi (unreported, irregular)*; *Hiç kayda girmeyen ekonomi (unrecorded, household)*; *Gayri resmi ekonomi (informal)*

Kayıtdışı ekonomiye ait genel bir tanımın yapılması ve sınırlarının çizilmesinin yanında bir başka önemli sorun ise “oluşan bu sektörün büyüklüğü ve bunun ölçülebilirliği”dir. Bu soruları yanıtlayabilmek için bir çok çalışma mevcuttur; ancak, yapılan çalışma ve analizlerin çoğunun devletin gelir idaresinden kaçan kayıplarla uğraştığını söylemek mümkündür.

Bu konuda kullanılan yöntemler üç temel grupta toplanabilir; Farklılık Yaklaşımı Metotları; Parasalcı Yaklaşım Metotları; Yoklama, Sayım, İnceleme ve Anket Yoluyla (Doğrudan) Ölçme Metotları.

B. Vergi Kayıp ve Kaçağı

Vergi kayıp ve kaçağı nihayetinde vergiye karşı koyma davranışının sonucu olarak ortaya çıkmış bir olgudur. Vergi kayıp ve kaçaklarını bireysel ya da toplumca kamu gücüne karşı baskı oluşturarak vergi kanunlarını etkilemek, hukuksal yollarla daha az vergi ödemek(vergiden kaçınma), doğrudan doğruya vergi kanunlarına karşı gelmek(vergi kaçakçılığı) ve ekonomik sıkıntıların yaşandığı devrelerde toplumsal ayaklanmalar sonucu vb. şekillerde görmek mümkündür. Ancak belirtmek gerekir ki her vergi kayıp ve kaçağı vergiye olan tepkilerden meydana gelmez. Örneğin bir devletin mükelleflerine kanunlarla yaptıkları faaliyetlere dair bir takım istisna ve muafiyetler tanıyarak bir miktar vergi gelirinden vazgeçmesi ya da meydana gelen bir doğal afet sonucu bir bölgeye veya sektöre yönelik vergi alınmayacağına dair düzenlemelerde vergi kayıpları içerisinde yer alabilir.

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur ve vergilendirmenin olduğu her yerde vergi kaçakçılığı vardır. Bu kavram genel olarak “*kanuna aykırı ve kasıtlı olarak vergi mükellefiyetinden ve verginin ödenmesinden kaçışı*” ifade eder. Yani ödenmesi gereken vergilerin yasadışı yollarla ödenmeyişiştir. Bu noktada kayıtdışı ekonomiyi kanunların etkisizliğinden ziyade, teknik bir ifadeyle, kanunların maliyeti meydana getirmektedir diyebiliriz (Gherssi, 1997: 7).

Bir ülkede fatura ve kayıt düzeninin sağlam ve yaygın bir kullanım alanına kavuşturulmamış olması, ekonomik olarak fayda sağlayan işlemlerde alıcı ve satıcı arasında karşılıklı menfaatin bulunması ve dolayısıyla kontrol mekanizmasının oluşturulamaması, vergi idaresinin yeterli inceleme ve denetim elemanı ve araç-gerecinin olmayışı bu kavramın doğmasına temel teşkil etmektedir.

Vergi kaçakçılığının boyutları önemlidir. Çünkü yüksek boyutta bir vergi kaçağının mali, ekonomik, sosyal ve siyasal bir çok olumsuz etkisini görmek muhtemeldir. Bütçe gelirlerinde azalmaya neden olarak makro ekonomik göstergeler üzerinde yapay hataların oluşmasına neden olurlar.

Bununla birlikte gelirin yeniden ve etkin dağılımını olumsuz yönde etkiler. Ayrıca sektörler arası rekabet dengesizliği meydana getirir. Bunların yanı sıra vergi kaçakçılığının sosyal ve siyasal etkileri de vardır ki bunlar mükelleflerin kanunlara karşı gelmesi, kamu otoritesini önemsememe alışkanlıkları vb. olarak görülebilir.

Vergilere özel sektör üzerinde yönlendirici ve özendirici fonksiyonlar gördürülmek istendiğinde genellik ve ödeme gücü ilkesinden kısmen de olsa ayrılmak gerekir. Bu ifadeden kasıt, vergi kanunlarıyla bazı vergilendirme alanlarının vergi dışı tutulmasıdır. Bu duruma “vazgeçilen vergiler”, “özendirici vergi önlemleri” de demek mümkündür. Vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet, indirim ve düşük oran hakkı tanınan hükümlerle vergilemeden ve dolayısıyla vergi gelirinden vazgeçilebilir. Bu düzenlemelerin bir takım sosyo-ekonomik gerekçeleri vardır. Yani vergi kayıplarının oluşmasına vergi kanunları izin vermektedir. Bir başka deyişle kayıtdışı ekonominin sacayaklarından birini de mevcut hukuki düzenlemeler oluşturmaktadır.

Mükellefler, vergi ödemediği kadar az yük altına girmek veya hiç girmemek için çareler araştırıp, kanuni yada gayri kanuni yollardan vergiyi ödememek ve bu yükten kurtulmak için kaçarlar. Bu durum bir ülkedeki “vergi ahlakına, vergi oranlarının yüksekliğine ve aynı zamanda mükelleflerin vergiye tâbi madde veya hizmetlere karşı duydukları ihtiyaç derecesine” bağlıdır (Sayar, 1961: 146). Ancak, vergi kayıp ve kaçakçılığına neden olan birçok etken vardır. Hukuksal, mali ve sosyal açıdan bir takım göstergelerin yanı sıra, insanların piyasa faaliyetlerinin vergi dışı alanlara kaymasını ifade eden yeraltı (kayıt dışı) ekonomisinin de rolü inkâr edilemez (Barro, 1993: 349).

III. AB Ülkeleri ve Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Nedenleri ve Boyutları

9 Mayıs 1950 yılındaki bir demecinde, Fransız Dışişleri Bakanı Robert Schuman, bugünkü Avrupa Birliğinin temellerini oluşturacak olan görüşlerini dile getirmiş ve Schuman Planı çerçevesinde Nisan 1951’de imzalanan Paris Antlaşması ile altı ülke Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu oluşturmuşlardır. Aynı doğrultuda bu kez Mart 1957’de imzalanan Roma Antlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu meydana getirilmiştir. Şubat 1992’de imza edilen Maastricht Antlaşması ile Avrupa Birliği tesis edilmiş ve üç temel sütun (Avrupa Toplulukları, Ortak Dışişleri ve Güvenlik Politikası, Adalet ve İçişlerinde İşbirliği) üzerinde yeni bir hukuksal yapı düzenlenmiştir.

Günümüzde en gelişmiş bütünleşme hareketi olma özelliği taşıyan Avrupa Birliği temelde altı üye ile başladığı gelişimine, çeşitli ülkelerin farklı zamanlarda katılımıyla, 2007 yılı itibariyle yirmi yedi üye ile devam etmektedir. Üye sayısının fazlalığı aslında önemli bir olguya da dikkati çekmektedir. Buna göre 27 üye ülke sahibi olan entegrasyon, aynı zamanda nihai hedefine

bakıldığında, 27 farklı devlet sistemini belirli açılardan entegre etme gibi zor bir görevi de üstlenmiş demektir. Ancak mutlak manada bu durumun gerçekleşmeyeceği bilinmesine rağmen en azından devletlerarası ekonomik ve sosyo-kültürel alanda mümkün olan en yakın ilişkileri sağlama açısından da önemli bir birleşim çabasıdır. Şüphesiz bu birleşim üye ülkelerin vergi mevzuatı ve vergi sistemlerinin birbiriyle uyumlaşması açısından da bir zaruret meydana getirmektedirⁱⁱ. Sağlıklı bir rekabet ortamının oluşması için; tarafsız, uyumlu bir vergi düzeninin kurulması amaçlanmaktadır. Bu amaç üye devletlerin vergiyle ilgili mili egemenliklerinin bir kısmından Brüksel lehine etmelerini gerekli kılmıştır (Bilici, 2007:171).

Söz konusu bu organizasyon içerisinde yer almak isteyen Türkiye ise Eylül 1963'te imzalanan Ankara Antlaşması ile entegrasyon sürecine dahil olmak istemiştir. Bu konuda ekonomik, siyasal, hukuksal, mali, toplumsal ve kültürel açıdan birçok değişimle karşı karşıya kalan Türkiye, özellikle 1987'den itibaren bu alanda birçok adım atmıştır. Bunlar içerisinde, Avrupa Birliği ile katılım konusunda yapılan karşılıklı anlaşma ve protokollerde, vergileme olayının önemli bir yer tuttuğunu söylemek mümkündür.

Avrupa Birliğinin sahip olduğu birlik gelirlerinin önemli bir bölümü üye devletlerin GSMH'sı üzerinden alınan paylar ve buna bağlı olarak sağlanan vergi gelirleri olduğu için kayıtdışı ekonomi ve bu ekonomiyle mücadele önem arz etmektedir. Bu açıdan özellikle vergi kayıp ve kaçakları(kaçakçılığı) konusunda ortak çalışmalar yapılmakta ve bir takım işbirliklerine gidilmektedir. Yapılan bu çalışmalar yalnızca üye devletlerarasında değil aynı zamanda Avrupa Birliğine üye olmak isteyen aday ülkelerle de gerçekleştirilmektedir. Bu konuda yolsuzlukla mücadele, mevzuatlarda uyumlaşma, denetim ve kontrol mekanizmalarının iyileştirilmesi yönünde ortak somut adımlar atılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde söz konusu tedbirleri almaya zorlayan etkenlerin nedenlerine genel olarak değinilerek Avrupa Birliği ve Türkiye'de kayıtdışılığın boyutlarına değinilecektir.

A. Avrupa Birliği Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonomi

Az gelişmiş, gelişmekte olan veya gelişmiş olsun ülkelerin tamamı resmi ekonomilerinin haricinde ikincil olarak kayıtdışı ekonomiyi kabullenmiş durumdadırlar. Bu nedenle ortaya çıkan bu durumun engellenebilmesi, boyutlarının mümkün olduğunca aşağıya çekilmesi ve söz konusu kayıtdışılığın nedenlerinin tespiti için birçok tedbir ve yöntem geliştirilmeye çalışılmıştır. Kayıtdışı ekonomiyi meydana getiren birçok etken olmasına rağmen literatürde bu konuda hemen hemen tüm araştırmacılar tarafından kabul edilmiş bir takım ortak görüşler vardır. Başlıcaları; vergi ve sosyal güvenlik ödemelerine ait yüklerin fazlalığı, devletin ekonomik ve hukuksal alanda yaptığı düzenleyici işlemlerin çokluğu, kamu sektörü hizmetlerinin mükelleflere yansımaması, yolsuzluklar, kayıtdışı ekonomiye halkın bakış açısı ve vergi ahlakı, devletin ekonomiye olan hâkimiyeti ve denetim gücü ile kayıtdışı istihdamdır.

Bahsedilen bu nedenlerin yanında daha birçok etken göstermek mümkündür. Fakat gelişmiş ülkeler açısından (özellikle Avrupa Birliği gibi oldukça gelişmiş ve moderne bir organizasyonda yer alan devletlerde), kayıtdışı ekonomiye sebebiyet veren ve kayıtdışılığı sürükleyen temel birkaç neden vardır. Bunları üç temel başlık altında toplamak mümkündürⁱⁱⁱ;

- 1) Vergi ve sosyal güvenlik ödemelerinin ağır oluşu
- 2) Devletin ekonomik ve hukuksal alanda yaptığı düzenleyici işlemlerin sıklığı ve fazlalığı
- 3) Yolsuzluklar ve vergi ahlakı

Çok sayıdaki anket çalışmaları sonuçlarına göre vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının yüksekliği kayıtdışılığın var oluşunun ve artışının temel nedenidir. Çünkü bunlar işgücü maliyetlerini artırdığı gibi çalışanların çalışma ile boş zaman (ya da çalışmama) arasındaki tercihlerini boş zaman lehinde değiştirmekte veya kişilerin kayıtdışı çalıştırılmasına neden olmaktadır. Resmi kayıtlı ekonomide vergi öncesi işgücü maliyetleri ile vergi sonrası gelirler arasında fark ne denli büyük ise bu fark o denli itici ve kayıtdışılığa yönettiricidir. Bu fark ise büyük ölçüde vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının ağır oluşundan kaynaklanmaktadır. Söz konusu durum Avrupa Birliği üye ülkelerinde yüksek vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi yükünün azaltılmasına yönelik çalışmaları ön plana çıkarmıştır. Emek üzerindeki vergi yükü artışı kayıtdışı istihdamda artışa ve dolayısıyla kayıtdışı ekonomide genişlemeye neden olmaktadır. Avrupa Birliği komisyonunca yapılan çalışmalarda kayıtdışı ekonominin en temel etkeninin emek faktörü üzerindeki vergi yükü olduğu sıklıkla ifade edilmektedir (Engin, 2006: 52). Fakat yapılan reformların pozitif sonuçlarına rağmen üye ülkelerde istihdam üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik primlerinin yüksekliği fazla değiştirilememiş ve hedeflere istenilen düzeylerde ulaşılamamıştır.

Bu nedenlerin dışında Avrupa Birliğinde kayıtdışılığa neden olan özel bir takım özel durumları da belirtmek gerekir. Hızlı bir şekilde artan elektronik ticaret, vergi cennetleri, ülke dışı alışverişlerin yoğunlaşması ve yurt dışı faaliyetler sonucu sağlanan gelirlerin gizlenmesi gibi nedenleri yok saymak mümkün değildir.

Avrupa Birliği ülkelerine ilişkin yapılmış olan *kayıtdışı ekonomi büyüklüklerine* yönelik çalışmalara baktığımızda bu konuda özellikle Schneider'ın (2005) DYMIMIC ve Cari Talep Metotlarını kullanarak ölçüm yaptığı çalışmasını görmek mümkündür. Buna göre Schneider'ın (1999–2000; 2001–2002 ve 2002–2003 dönemlerine ait) GSYİH'nın yüzdesi olarak ele aldığı kayıtdışı ekonominin, Avrupa Birliğine üye devletler açısından tahmini boyutları şu şekilde gerçekleşmiştir; üye devletler içerisinde en düşük kayıtdışı ekonomiye sahip üç ülke olarak Avusturya (%10,4), İngiltere (%12,4) ve Hollanda'yı (%12,9) görmekteyiz. Bunun yanında en yüksek kayıtdışı ekonomiye sahip ülkeler ise Letonya (%40,6), Estonya (%39,2) ve Litvanya(%31,4)'dır. Genel olarak yeni üye devletlerde görülen kayıtdışı

ekonomideki yüksek oranlılık Avrupa Birliğine ait ortalama kayıtdışılığı yüzdesel olarak artırmaktadır. Bununla birlikte eski üyelerden Yunanistan ve İtalya'nın ise genel ortalamanın üstünde bir kayıtdışı ekonomiye sahip olmaları ilginçtir. Fakat genel itibariyle baktığımızda Avrupa Birliği ülkelerinde 2004 yılında gerçekleşen Beşinci Genişleme Süreci öncesi ortalama olarak (yaklaşık %18) çok yüksek bir oranda kayıtdışılık yoktur. Bununla beraber yaşanan genişleme ile Avrupa Birliğine giren yeni 10 ülkenin etkisi ile kayıtdışılık oranında genel olarak %4 oranında bir artış yaşanmıştır (yaklaşık %22).

B. Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi

Tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de kayıtdışı ekonomi hayatın bir parçası haline gelmiş bir olgudur. Her ne kadar kayıtdışılığı meydana getiren genel nedenler mevcut olsa da bu konuda Türkiye'nin kendine özgü bir takım karakteristik sorunları vardır.

Hukuksal sistemin kişiler üzerinde bir maliyet unsuru oluşturduğunu söylemek mümkündür. Yani kişiler kanuni işlemlerin dışına çıktıklarında yasal olmayan faaliyetleri sonucunda daha fazla gelir elde etmektedirler. Bir bakıma kanunlar bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Bu durumun getirmiş olduğu bir takım etkenler vardır. Örneğin maliyeti yüksek bir yasal düzenleme rüşvet ve yolsuzluk olayını da beraberinde sürüklemekte ve kayıtdışılığı tetiklemektedir.

Ayrıca ülkenin ekonomik olarak iyi bir durumda olduğunu söylemek mümkün değildir. Büyüme ve gelir dağılımının oldukça bozuk olduğu Türkiye'de kayıtdışılığın yaşanması normaldir. Bununla birlikte işgücü maliyetinin oldukça yüksek olması da mükellefleri büyük oranda kayıtdışılığa itmektedir. Örneğin 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren ödenecek net asgari ücretin yüzde 70'i kadar kesinti vardır^{iv}. İstihdam üzerindeki yüklerin yüksek oluşu, "kayıtdışı istihdamı" körüklemektedir. Bundan doğan tahmini vergi ve sigorta primi kaybı ise 20 milyar YTL'dir. Başka bir anlatımla, 2005 Türkiye bütçesine ait açığın iki katından fazladır (Kızılot, 2005). Bunların yanında vergi oranlarının yüksek oluşu, denetim mekanizmalarının yetersiz olması, vergi ahlakı ve bilincinin oluşmayışı, sağlıklı ve istikrarlı ekonomi ve maliye politikalarının oluşturulamaması, çok sık yapılan ve karmaşık olan hukuki düzenlemeler Türkiye'de kayıtdışı ekonomiyi meydana getiren nedenler arasında sayılabilir. Ayrıca mükelleflerin vergilemeye bakış açıları ve bu bağlamda mükellef psikolojisinin de kayıp ve kaçak oluşumunda önemli yeri vardır^v.

Türkiye'de kayıtdışı ekonominin büyüklüğü hakkında net bir yargıya varmak mümkün değildir. 1984–2004 yılları arasında kayıtdışı ekonominin büyüklüğüne yönelik farklı varsayımlarla yapılan çalışmaların tahmin sonuçları (GSMH'nin yüzdesi olarak) %7,2 ile %82,5 arasında oranlar ortaya koymaktadır. Bununla birlikte Avrupa Birliğine ilişkin kayıtdışı ekonomi rakamlarını değerlendirirken göz önünde bulundurduğumuz Schneider'ın (2005)

çalışmasına göre Türkiye'deki kayıtdışılığın GSYİH'ya oranı üç dönem (1999–2000; 2001–2002 ve 2002–2003) itibarıyla ortalama 33,2 dir.

IV. Türkiye'de Kayıtdışılığın Vergisel Boyutu ve Avrupa Birliğinin Müzakere Sürecinde Vergilendirmeye İlişkin Beklentileri

Türkiye'de önemli boyutlarda kayıtdışılığın olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Yasadışı suç faaliyetlerinin dışındaki kayıtdışı ekonominin yani vergisel açıdan meydana gelen kayıtdışı boyutlarının bu büyüklük içinde önemli bir paya sahip olduğunu da muhakkaktır. Türkiye gibi kişi başına gelir düzeyi düşük, işsizlik oranı yüksek seviyelerde seyreden, hukuksal açıdan sistemi tam oturmamış, *kanunlarının maliyetinin kişilerin geliri üzerinde önemli oranda yük olduğu*, sağlıklı denetim mekanizmalarına sahip olmayan ve özellikle ekonomik geleceği çok net bir biçimde görülmeyen Türkiye'de vergisel açıdan kayıtdışılığın olması kaçınılmazdır.

Bu bölümde vergisel açıdan Türkiye'de meydana gelen kayıtdışılığın nedenleri genel olarak ele alınarak Avrupa Birliğinin bu konuda aldığı önlemlere ve Türkiye'den beklentilerine yer verilecektir.

A. Türkiye'de Vergisel Kayıtdışılığın Nedenleri

Vergisel açıdan yaşanan kayıtdışılığın temel nedenleri arasında öncelikle Türkiye'de mevcut olan "kayıtdışı ekonomi"yi söylemek yanlış olmayacaktır. Boyutlarının genişlemesi ve mevcut durumu körüklemesi bakımından en önemli etkenlerden birisi yine *kayıtdışı ekonominin kendi varlığıdır*. Kayıtdışı ekonomi, kendisini bizzat üreten karaktere ve yapıya sahiptir^{vi}. Çünkü kayıtdışı faaliyetlerin, kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar kayıtlı ekonomiden kayıtsız ekonomiye doğru gidişin ortamını hazırlamaktadır. Bir önceki bölümde de görüleceği üzere Türkiye'de tahmin edilen kayıtdışılık oranları oldukça yüksektir. Bu bağlamda ekonomik getiri sağlayan faaliyetlerin *tümünün* maliyeti yüksek olan kayıtlı ekonomide gerçekleşmesini düşünmek gerçekçi olmayacaktır.

İkincil olarak Türkiye'de yaşanan işsizlik sorunu, işgücü maliyeti ve buna bağlı olarak görülen kayıtdışı istihdam olgusu da vergisel açıdan kayıtdışılığa iten bir güç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir önceki bölümde de bahsedildiği üzere istihdam üzerinde yaklaşık %70 oranında bir mali yük vardır. Çalışanın eline geçen net ücrete yakın bir tutar, sigorta primi, gelir vergisi ve damga vergisi olarak ilgili kamu kurumlarına ödenmektedir. İstihdam maliyetinin yüksek olmasının en önemli nedeni, prim oranlarının yüksek olması, diğer nedeni ise ücretten kesilen vergi oranının yüksek olmasıdır. Asgari ücret üzerinden çalışan bir sigortalının ücretine, asgari ücret yerine (genelde daha yüksek olarak belirlenen SSK alt sınırına) zaten yüksek olan prim oranlarının uygulanması nedeniyle, sigorta priminin işverene olan maliyeti iyice artmaktadır. Sonuçta bu durum, kayıtdışı istihdamı meydana getirmekte ve

devletin elde edeceği vergi ve parafiskal gelirlerine olumsuz etki yaparak vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır.

Türkiye İstatistik Kurumunun (araştırmanın yapıldığı tarihteki ismi ile Devlet İstatistik Enstitüsünün) verilerine dayanılarak gerçekleştirilen bir çalışmada (Yereli ve Karadeniz, 2004) işgücüne katılan yaklaşık 21.354.000 kişinin neredeyse yarısından fazlasının kayıt dışı faaliyette bulunduğu ifade edilmiştir. Kayıtlı çalışan nüfusun yaklaşık on milyon kişi olduğu düşünülürse, Türkiye’de kayıtlı olarak çalışanların %110’u kadar bir nüfus kayıt dışı çalışmaktadır (Yereli ve Karadeniz, 2004: 2). Bu da vergisel açıdan kayıtdışılığın boyutlarını gözler önüne sermektedir.

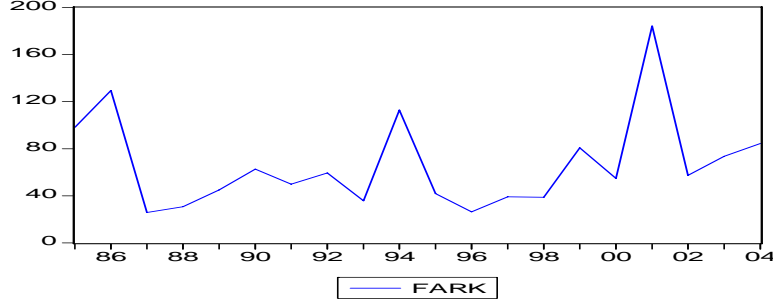
Bununla birlikte Türkiye’de bir anonim şirket veya limited şirketin elde ettiği kazanç üzerinden ödenen vergiler; kurum kazancı üzerinden ödenen kurumlar vergisi, bununla bağlantılı olarak kar dağıtımında ödenen stopaj ve gerçek kişi ortakların ödediği gelir vergisi ile birlikte yaklaşık %45’ler civarındadır^{vii}. Oluşan yük ve uygulamaların çokluğu, mükellefleri, şirketleşmekten veya şirket kurup faaliyet göstermekten uzaklaştırmakta ve nihayetinde bilinçli ya da bilinçsiz kayıt dışı işlemlere yönlendirmektedir (Vostroknutova, 2003: 2)^{viii}.

Vergi ödeyenlerin en çok üzerinde durdukları konulardan birisi de, devlet tarafından karşılıksız toplanan vergilerin nerelere ve nasıl harcandığıdır. Diğer tüm koşullar vergilendirme için en uygun ortamı hazırlasa bile, toplumda, toplanan vergilerin idari bir mekanizma tarafından yutulduğu (Çomaklı, 2003) izlenimi oluşmuşsa, vergiye karşı bir direncin oluşması da kaçınılmazdır. Türkiye’de yapılan çalışmalarda vergi idaresine olan bakış açısı pek de olumlu yönde değildir. Bununla birlikte toplanan vergilerin gerektiği yerlere harcanmadığı kanısı hâkimdir. Bu konu hakkında somut verilere ulaşmak mümkün olmamakla birlikte, ölçülememektedir, ancak, Türkiye açısından yapılan dolaylı ölçümlerde, 1980–2003 yılları arasında vergi idaresine olan güven duygusunun zayıflayarak itibar kaybına uğradığı ve sonuç olarak vergi kayıp ve kaçığına etkilediği ifade edilmiştir (Transparency International, 2004: 290).

Gelir idaresinin yetersizliği ve buna bağlı olarak etkin bir denetim mekanizmasının olmayışı da vergisel açıdan kayıtdışılığın oluşmasında önemli bir rol oynamaktadır. 2006 yılı Ocak ayı itibarıyla toplam 5.258.710 vergi mükellefine karşılık 3.419 adet vergi denetim kadrosunda eleman bulunmaktadır. Yapılan vergi incelemelerin toplam mükellefe oranı ise yaklaşık %2’ler civarında olduğu göz önüne alındığında denetim mekanizmasının ne kadar yetersiz olduğu ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığından elde edilen son inceleme raporlarına göre 153.881 inceleme gerçekleştirilmiştir. Yapılan bu incelemelerin toplam mükellefe oranı binde 6’lar seviyesindedir ve bu durum vergisel açıdan kayıtdışılığı nerdeyse teşvik edici bir rol oynamaktadır.

Kayıtdışıılığı oluşturan ve özellikle devamlılığına yardımcı olan temel etkenlerden biri de sıkça yapılan devlet düzenlemeleri ve karmaşık yapıya sahip bir hukuk sistemidir. Bu açıdan Türkiye söz konusu bu soruna en güzel örneği oluşturmaktadır. Çünkü uygulanmakta olan temel vergi kanunları hemen hemen her yıl değişikliklere uğramıştır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 53; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 33; Vergi Usul Kanunu (VUK), 31; Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ise 23 kez değişikliğe uğramıştır. Bununla birlikte, özellikle vergi harcamaları olarak adlandırılan “vergi istisna ve muafiyetleri”ne ilişkin çok sayıda kanun ve kanun hükmünde kararname çıkmıştır. Vergi yasalarında, 1980 yılından bu yana 170 kez değişiklik yapılmış. Bunların tamamı mevcut yasalara “yama yapmak” şeklinde olmuştur. Şüphesiz, bunlar, vergiye ilişkin düzenlemelerin basit olması, uyumlu olması, karmaşık olmaması ve tutarlılıkları bakımından önem taşımaktadır. Bu özellikleri bozan düzenlemeler, hemen hemen her vergi kanununun arkasında, ek ve geçici madde hükümleri ile görülebilmektedir. Nitekim VUK’ un 24 geçici 13 ek geçici maddesi, GVK’nun 59 geçici maddesi, KVK’nun 30 geçici maddesi ve KDVK’nun da 17 geçici maddesi bulunmaktadır. Ayrıca, bu yasalara ilişkin olarak kanunun tanıdığı yetkiye istinaden çıkarılan vergiye ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) da^{ix} dikkate alındığında, vergi mevzuatının ne kadar karmaşık ve ayrıntılı düzenlemelere sahip olduğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi, hukuki ve mali niteliğinin yanı sıra ekonomik bir olaydır. Türk ekonomisi, 1970’li yılların sonundan itibaren patlak veren petrol krizinin ateşlediği enflasyon girdabına girmiş ve o günden bu yana yüksek oranlı enflasyonla yaşamaya başlamıştır. Yüksek oranlı kronik nitelik taşıyan söz konusu bu fiyat hareketleri, ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarını anlamsız hale getirdiği gibi, işletmelerin olması gerekenden fazla vergi ve kar payı ödemelerine yol açmış, sonuçta işletmelerin öz kaynaklarının aşınmasına neden olmuştur. Türkiye’de uzun yıllar yaşanan yüksek oranlı enflasyon vergisel açıdan önemli oranda kayıtdışıılığı oluşturmuştur (Kepenek ve Yentürk, 2000: 194)^x. Çünkü işletmeler yıpranan mali kaynaklarını bir şekilde korumak düşüncesi ile hareket etmişler ve muhasebelerinde kar ve zararları üzerinde bir takım oynamalar yapmışlardır. Bu durum kendini özellikle yüksek enflasyon ve ekonomik kriz yaşanan dönemlerde açıkça göstermektedir.



Şekil.1: Vergi İncelemeleri Sonucuna Göre Bulunan Matrah Farklarının Yıllar İtibariyle Dağılımı(1985–2004) %

Şekil.1.'de oluşan durum bize ilginç bir değerlendirme yapma imkânı tanımaktadır. Şöyle ki, 1985, 1994 ve 2001 yıllarında kaçırılan vergi oranı diğer yıllara nazaran aleni bir biçimde artış göstermektedir. Diğer yıllar itibariyle ortalama yüzde 48,5'lik bir vergi kaçağı oranı varken, söz konusu bu dönemler (1985, 1994 ve 2001) dâhil edildiğinde bu oran yüzde 17,2'lik bir artışla yüzde 70,8'e yükselmektedir.

Kayıtdışı ekonomi kurumlaşmayı ve kurumsallaşmayı etkilediğinden ekonominin normal seyrini de olumsuz yönde etkilemekte, adeta küçük ölçekli işletme olmayı özendirilmektedir. Türkiye'de işletme yapılarına baktığımızda bu durum oldukça net bir biçimde karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 3: Türkiye'de Şirketleşme Durumu(%)

%	Ferdi Mülkiyet	Anonim Şirket	Limited Şirket	Adi Ortaklık	Kooperatif	Kolektif Şirket	Komandit Şirket	Diğer
100	80,58	2,03	13,55	1,66	0,83	0,23	0,01	1,1

Kaynak: (TÜİK (DİE): 2003, s.3).

Girişimlerin hukuki durumları incelendiğinde %80,58'inin ferdi mülkiyet olduğu görülmektedir. Bu durum vergisel açıdan kayıtdışılığın gelişmesinde önemli rol oynamaktadır. Şirketleşmekten uzak bir ekonomik sistemde mükellefler tarafından yapılan faaliyetleri sağlıklı bir şekilde kayıt altına almak pek mümkün değildir. Çünkü Türkiye açısından söz konusu olan bu durum da şirketleşme pozisyonundan uzak duran mükellefler, ya vergi muafiyet ve istisnalarına sahip ya da ekonomik olarak vergi öznesi konumunda değillerdir.

Türkiye'de, işletmelerin kurumlaşmalarının yanında ayrıca bunların faaliyetlerine ilişkin yazılı kayıt tutabilme durumları da tartışmalıdır. Şöyle ki, işletmeler, faaliyetlerine ilişkin işlemleri ve raporlarını, vergi kanunlarınca tespit edilen usul ve şekilde kaydetme zorundadırlar. Buna göre, mükelleflerin

defter tutma ve belge düzenlemeleri zorunlu görevden başka bir anlam ifade etmemektedir. Türkiye’de profesyonel yöneticiliğin gelişmemiş olması ve muhasebe kavramının tam anlaşılabilmesi bir ikilem meydana getirmekte ve kayıtlara sağlıklı bir şekilde ulaşılamamaktadır.

Vergisel kayıtdışılığın gelişmesinde rol oynayan nedenlere Türk Vergi Sistemi açısından yaklaşıldığında ise öncelikle beyan esasına değinmekte yarar vardır. Bilindiği üzere tüm vergi sistemlerinde Gelir vergisi temelde beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esas, verginin mükellefinin veya sorumlusunun beyanına göre tarh olacağı anlamına gelir. Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 83. maddesine göre, aksine hüküm olmadıkça gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur, şeklindeki ifadesiyle gelir vergisinde genel olarak beyan esasına dayanan tarh usulünün kabul edildiği belirtilmektedir (Şenyüz, 2003: 197). Ancak, sistemin ulaştığı son durum itibarıyla bu esastan uzaklaştığı gözlemlenmektedir. Zira, gelir vergisi temelde vergi kesintisi yöntemine dayanır hale gelmiştir. Beyana dayalı toplanan gelir vergisine toplam vergiler içinde baktığımızda bu oranın son yıllarda yüzde 1,5'lere kadar düştüğünü görebiliriz. Buna karşılık, tevkifat usulü şeklinde ise, son on yıllık dönemin ortalaması yüzde 28.06 olarak karşımıza çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu tablo, ekonomide kayıt altına alınması gereken faaliyetlerin, zamanla, belirli usullere göre tespit edilen göstergeler üzerinden alınan ve kayıt sisteminden azda olsa kurtulan gelirlerin vergilendirilmeye çalışıldığının başladığını göstermektedir.

B. Avrupa Birliğinin Vergisel Kayıtdışılığı Önlemeye Yönelik Tedbirleri

Avrupa Birliği (AB) gelirlerinin en önemli kısmı üye ülkelerin GSMH'sı üzerinden alınan paylar olduğu için, vergi kaçakçılığı konusu AB için de özel bir önem taşımaktadır. Ayrıca ağırlaşmış bir vergi kaçağı sorunun Ekonomik ve Parasal Birlik modelinin işleyişini de bozacağı açıktır. Bu nedenle, AB, vergi denetimi konusunda muhtelif düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir. AB'nin vergi kaçakçılığı konusundaki çalışmalarının ortak amaçlarından birisi, üye devletlerin ilgili birimleri ile de yakın işbirliği sağlayarak iktisadi faaliyetlerde oluşabilecek düzensizlikleri araştırmak ve önlem alınmasını sağlayabilmek amacıyla tamamlayıcı mahiyette ortak mekanizmalar geliştirebilmektir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005). Yapılan düzenlemelerin temel sebebi, Birliğe üye olan 27 devletin yirmi yedi farklı vergi sistemine sahip olması ve bu nedenle çıkması muhtemel sorunların vergi kayıp ve kaçakçılığını önleyebilecek düzeyde ve ekonomik ve parasal birliği engellemeyecek şekilde ortak çalışmalarla önlenmesidir. Çünkü vergicilik deyimleri bile ilgili memleketin dilinde dahi güçlük ve özellik arz eder. Kaldı ki, uluslararası bir dil mevcut olmadığı gibi, vergi kanunları diğer kanunlardan daha çok değişme eğilimi göstermektedir (Taxation in Western Europe, 1968: 1).

Birliğin izleyeceği vergi politikasının sınırlarını Roma Anlaşması ile amaçlanan “ekonomik bütünleşme” oluşturur. Dolayısıyla vergi ve bu konuya ilişkin politikalar hedeflenen bütünleşme politikası doğrultusunda kullanılacak olan *ikincil* bir politika niteliği taşımaktadır (Çağan, 1981: 671) ^{xi}. Ancak Avrupa Birliğinin izlemiş olduğu tüm politikalar ve bunlara ilişkin yapılan uygulamaların nerdeyse hemen hepsinde vergilendirmeye ilişkin bir takım sonuçlar mevcuttur. Bununla beraber Roma Anlaşması kural olarak üye devletlerin ekonomi ve sosyal politikalarını kendi yetki alanları içinde bıraktığı için, vergilendirmenin Birlik kurumları tarafından bu politikaların aracı olarak kullanılması söz konusu değildir (Çağan, 1981: 672)^{xii}. Ancak Avrupa Tek Senedinde ifade edilen “İç Pazar” tanımına göre malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlandığı bir alandır vardır ve bu alanın iç sınırları yoktur (Commision of the European Communities, 1991: 3). Sınırların kaldırıldığı bu durumda bir takım sıkıntıların çıkması da kaçınılmazdır ve bu sorunlarla minimum düzeyde karşılaşılması için Avrupa Birliği parlamentosu ve konseyi tarafından birçok karar alınmış ve kurumlar oluşturulmuştur^{xiii}.

Vergilendirmeye ilişkin olarak birçok ortak kararlar alınmıştır. Denetim mekanizmaları, toplama yöntemleri, kavramlara ilişkin açıklamalar gibi birçok konuda farklılıklara sahip olan bu entegrasyonda Avrupa Birliği Konseyi'nin ve Parlamentosu'nun "üye ülkelerdeki vergi kayıp ve kaçaklarının birliğin mali menfaatlerine de zarar vereceği gerçeğinden hareketle oluşturduğu özel vergi denetim mekanizmalarını" içeren kararlarını görmek mümkündür. Söz konusu kararlar, AB Konseyi ve Avrupa Parlamentosu'nun üye ülkelerin vergi denetim sistemlerinin etkin çalışmasına verdikleri önemin açık bir göstergesidir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005).

1973 yılında vergi cenneti bazı ülkelerde kurulan “paravan şirketler sorunu” gündeme getirilmiştir. 18 Temmuz 1973'te Komisyon, vergi kaçakçılığını önlemek için holdinglerin tabi oldukları vergi rejimini inceleyen bir rapor yayınlamış ve bundan sonra 19 Aralık 1977'de “Doğrudan Vergilendirme Karşılıklı İşbirliği Direktifi” kabul edilmiştir (OJEC, 1977: L 336). Buna göre gelir ve gayrimenkul vergilerinin sağlıklı tahsili için her ülkenin ilgili yetkilileri karşılıklı bilgi vermek zorunluluğunda bırakılmıştır. 6 Aralık 1979'da bu Direktifin kapsamı genişletilmiş ve doğrudan vergilerin yanı sıra dolaylı vergilerde uygulamaya dâhil edilmiştir (OJEC, 1977: L 331).

Tüm bu önlemlere rağmen Avrupa Parlamentosu vergi kaçakçılığının önlenmesi için komisyondan yeni çalışmalar istemiştir. 28 Kasım 1984'te vergi kaçakçılığının önlenmesi için Bakanlar Konseyine bir bildiri sunulmuştur (COM, 1984). Buna göre;

a) *Ulusal Önlemler*; İhmal, eksik veya yanlış beyan ve vergi kaçakçılığı suçları için oldukça ağır para ve hapis cezaları öngörülmektedir. Bunların ağırlı caydırıcı niteliktedir. Vergi daireleri diğer daire ve kurumlarla yakın ilişki ve eşgüdüm halindedir. Böylece mükelleflere ait tüm resmi ve özel bilgilerin toplanması kolaylaştırılmıştır. Vergi daireleri ve diğer daireler bilgisayara

geçmişlerdir. Bilgi akışı süratli ve güvenli yapılabilmektedir. Vergi dairelerinin personel sorunu yoktur. Yetiştirilmesi ve temini en zor olan personel, hizmetlerin eksiksiz yerine getirilmesinde başlıca etken olmaktadır. Vergi ödemenin yurttaşlık görevi olduğu bilinci olduğu yerleşmiştir. Vergi kaçırmak yüz kızartıcı bir suç olarak kabul edilmektedir. Bu anlayış küçük yaşlarda ilkokullarda çocuklara verilmektedir. Ödenen vergilerin hizmet olarak geri döneceği anlayışı yerleşmiştir.

b) *İkili Anlaşmalar*; Avrupa Birliği ülkeleri arasında vergi kaçakçılığını önleyici ikili anlaşmalar yapılmıştır. Avrupa Birliği ülkeleri yakın ekonomik ilişki içinde odluları üçüncü ülkelerle de ikili anlaşmalar imzalamışlardır.

c) *Uluslararası tedbirler*; Yukarıda bahsi geçen "karşılıklı işbirliği" ve "vergi kaçakçılığının önlenmesi" yönergeleri bu nitelikte tedbirlerdir.

Avrupa Konseyi'nin 2185/96 sayılı ve 11 Kasım 1996 tarihli kararı^{xiv}, "AB'nin mali menfaatlerine zarar veren düzensizlik ve kaçakların tespiti amacıyla, komisyon tarafından işyerlerinde gerçekleştirilecek denetimleri ve diğer kontrolleri" konu edinmektedir (Doğan ve Kapsuzoğlu, 2005: 22). Bu doğrultuda Komisyon bu kontrol ve denetimlere girişmeden önce üye devletleri makul bir zaman marjı dâhilinde önceden haberdar edecek ve ihtiyaç duyacağı her tür yardımın sağlanmasını talep edecektir. İşyerlerindeki denetim ve kontroller, Komisyonun sorumluluğu altında ve komisyonca görevlendirilecek yetkin memurlar tarafından yapılacaktır. Ulusal ceza usul kanunlarına aykırı olmamak üzere, Komisyonun kontrol görevlileri yapacakları denetim çalışmaları için ihtiyaç duyacakları tüm bilgilere, o ülkenin denetim elemanları ile aynı koşullar altında erişme hakkına sahip olacaktır. Elbette bu bilgiler "sır saklama" yükümlülüğü ile verilerin korunmasına dair düzenlemelere tabidir. Komisyonun görevlendirdiği denetim elemanlarınca düzenlenecek raporlar, üye devletlerin adli veya idari mekanizmaları karşısında "kabul edilebilir delil" olarak kabul edilecektir. İncelenen mükellefin Komisyon görevlisi denetçilere karşı koyması halinde gerekli önlemlerin alınması sorumluluğu üye devlete aittir. Komisyonun denetim kararı şu nedenlere bağlı olabilir;

- Üye devletin talebi,
- Ciddi düzensizlikler ya da ülkelerarası boyutta kaçakçılık şüphesinin ortaya çıkması,
- Birliğin mali menfaatleri açısından, üye ülkedeki vergi denetimi mekanizmalarının güçlendirilmesi zaruriyetinin görülmesi.

Bu denetimlere, isterse üye devletin vergi denetim elemanları da katılabilecektir. Yapılacak denetimlerin kapsamı şunları içerebilir:

- Yasal defterler ve belgeler
- Manyetik ortam verileri
- Fiili tespitler
- Örnekleme çalışmaları
- Yatırımlar

- Bütçe ve muhasebe dokümanları
- Sübvansede edilmiş projeler varsa bunların mali ve teknik incelemeleri

Komisyon denetimler sonucu tespit edeceği düzensizlikleri en uygun sürede ilgili devlete bildirecektir.

Yukarıda özetlenen karar dışında, AB Parlamentosu ve AB Konseyi'nin 25 Mayıs 1999 tarihli 2 ortak kararı daha bulunmaktadır. Sırasıyla CE 1073/1999 ve 1074/1999 numaralarını taşıyan bu kararlar, "Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi"nin (OLAF: Office European de Lutte Anti-fraude) gerçekleştirdiği araştırmaları konu edinmektedir^{xv}. Bu kararlarda da yine, üye ülkelerdeki olası vergi kaçakçılığının birliğin mali menfaatlerine zarar vereceği hususu vurgulanmakta, ek olarak yolsuzluk ve diğer her türlü yasadışı faaliyetin de birliğin mali çıkarlarına ters düştüğü hususuna yer verilmektedir. Bu yeni kararlarla, daha önce sözünü ettiğimiz 2185/96 sayılı ve 11 Kasım 1996 tarihli kararlarda belirtilen ve Komisyonca görevlendirilecek denetim elemanlarının üye ülkelerde gerçekleştireceği denetimlerle ilgili görevlerin, bundan böyle OLAF'a tevdi edilmesi kararlaştırılmıştır. Keza 18 Aralık 1996 tarih ve 2988/95 sayılı AB mali menfaatlerinin korunmasına dair karara konu araştırma ve denetim işleri de yine OLAF'a aktarılmıştır. Ayrıca OLAF'ın bağımsız hareket edebilme yeteneğinin korunabilmesi için, başkanına, uygun gördüğünde bir üye ülkede vergi incelemesi başlatma kararını alma önceliği tanınmıştır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 23).

Söz konusu esaslar, OLAF çalışmaları için de büyük ölçüde geçerlidir. Örneğin OLAF'ın denetimler sonucu saptadığı düzensizlikleri içeren raporları üye ülkeler açısından da sağlam hukuki kanıt mahiyetinde olacaktır^{xvi}. OLAF'ın kendisi de dışarıdan, bağımsız çalışmak üzere seçilen kişilerden oluşacak özel bir Gözetim Komitesi tarafından düzenli olarak kontrol edilecektir. Komite, kendi ülkelerinde üst düzey kamu görevlisi sıfatıyla önemli ve özellikli kaçakçılık ve yolsuzluk incelemeleriyle (OLAF'ın çalışma alanıyla) ilgili görevlerde bulunmuş 5 üyeden oluşacaktır.

Bunlarla birlikte Avrupa Birliği Ülkelerinde yerel yönetimler oldukça güçlü olduklarından, vergi mükelleflerini tespit etmek ve denetlemek kolaydır. Yerel vergi idareleri, bölgelerinde ikamet eden kişileri sahip oldukları geniş yetkilerle sıkı bir şekilde denetleme imkânı bulmaktadırlar. Teknolojik gelişmenin idareye sağladığı bilgisayar destekli kullanım bunun için yardımcı olmakta ve kayıtdışı ekonomi minimum seviyeye indirilmiş bulunmaktadır (Benlikol ve Müftüoğlu, 1995: 18 19).

Vergi toplamının Devlet aygıtının elindeki en önemli erkler arasında yer aldığı düşünülürse, yukarıda yer verilen konular, ilk anda "AB oluşumunun üye devletlerin en temel hükümler hakkını devralmaya kalkıştığı" şeklinde yorumlanabilir. Ancak bu düzenlemelerin gerisinde daha basit ve "Birlik felsefesinin doğasından gelen" anlaşılır bir gerçek yatar: üye ülkelerdeki vergi kayıp ve kaçakları birliğin mali menfaatlerine de zarar vermektedir. Bu nedenle,

gerekli görülen diğer tüm alanlarda olduğu gibi bu alanda da uygulamaların en azından sonuçları itibariyle birbirlerine yaklaştırılması zorunludur (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 23).

C.Vergisel Düzenlemelerde Avrupa Birliğinin Türkiye'den Beklentileri

Avrupa'ya ulaşmayı amaçlayan Mustafa Kemal Atatürk'ü izleyen Cumhuriyet yönetimlerinden Adnan Menderes Hükümeti, Cumhuriyetin kuruluşundan 36 yıl, Roma Antlaşmasının yürürlüğe girişinden 19 ay sonra, Batının en önemli ekonomik kuruluşu olan AET'na Roma Antlaşmasının 238. maddesi uyarınca “ortak üye” olmak için 31 Temmuz 1959 tarihinde Topluluklar Konseyine başvurmuştur. Başvuru öncesi ön görüşmelerle gerekli hazırlıklar tamamlandığı için başvuru hemen kabul edilmiş ve 28 Eylül 1959 da ortaklık müzakerelerine başlanmıştır. Farklı aralıklarla yapılan on toplantı yaklaşık olarak üç buçuk yıldan fazla sürmüş ve nihayet 20 Haziran 1963 de anlaşmaya varılarak 25 Haziran 1963 tarihinde anlaşma metni parafe edilmiştir. Üye ülkelerce görüşülerek kabul edilen, Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir Ortaklık oluşturan Anlaşma, 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanmış ve 1 Aralık 1964 de Ankara Antlaşması olarak yürürlüğe girmiştir (Çimen, 1996: 123). Ankara antlaşması, Topluluk ile Türkiye arasında gittikçe gelişen bir gümrük birliğinin kurulmasını öngörmekteydi. Antlaşma karşılıklı ilişkilerde birbirini izleyen 3 safha öngörmüştür. *Hazırlık dönemi; geçiş dönemi ve son dönem.*

Ancak yapılan bu anlaşma 25 Aralık 1976 tarihinde alınan tek taraflı bir karar sonucunda, Katma Protokolün 60. maddesine göre, dondurulmuştur. 1976'dan sonra devamlı ertelenen gümrük indirimleri, 1987 yılındaki tam üyelik başvurusundan sonra yerine getirilmeye başlanmıştır^{xvii}. Özellikle Aralık 1999 tarihinde gerçekleştirilen Helsinki Zirvesi ile Avrupa Birliği Türkiye arasında Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve uyum paketleri gibi belgelerle ifadelendirilen ve ilişkilerin somut düzeyde ilerlediğini gösteren süreç başlamıştır^{xviii}. Aralık 2004'te ise Brüksel'de gerçekleştirilen Avrupa Konseyi Zirve Toplantısında ülkemiz ile üyelik müzakerelerinin 3 Ekim 2005 tarihinde başlatılması kararlaştırılarak AB üyesi ülkelerin Türkiye'nin üyeliği konusunda müzakerelere başlanması yönünde karar alınmış ve Müzakere Çerçeve Belgesi (NFP, 2005) kabul edilmiştir.

1987 sonrası süreçte Avrupa Birliğinin Türkiye'den beklentileri yazılı hale getirilerek diğer aday ülkeler ile birlikte raporlar halinde sunulmuştur. Bu raporlarda “vergilendirmeye” ilişkin tespitler, öngörüler ve beklentiler yer almaktadır. Doğrudan bir şekilde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik açıklamalar olmamasına rağmen önerilen tavsiyeler bu kayıp ve kaçığı azaltacak ve devlet gelirlerini artıracak yönde olmuştur. 1998 tarihinden itibaren Avrupa Birliği komisyonu tarafından aday ülkeler hakkında Avrupa Birliğine Katılım Sürecinin değerlendirilmesi için hazırlanan “Yıllık İlerleme

Raporları”nda Türkiye’ye ilişkin vergilendirmeye yönelik izlenim ve beklentilere de yer verilmiştir.

Türkiye’ye ilişkin 1998 yılında ilk kez hazırlanan “İlerleme Raporunda” (CEC, 1998) vergilendirmeye ilişkin olarak yalnızca “vergi gelirlerinin GSMH’ya oranından” bahsedilmiş ve Birliğin standartlarına kıyasla düşük olduğu kaydedilmiştir. Bununla birlikte vergi sistemi içinde yer alan Katma Değer Vergisine ilişkin olarak KDV’deki istisnaların geniş kapsamlı olduğu belirtilmiştir. Topluluk tabanlı bir KDV sistemi uygulanması hususunda başlangıç yapılması konusundaki tavsiyeye uyulduğu işaret edilmiş fakat temel konularda vergi sisteminin teknik, hukuki ve denetim konusundaki yetersizliğine değinilmiştir.

“İkinci İlerleme Raporunda” (CEC, 1999) ise Ekonomik gelişmeler başlığı altında 1998 yılında gerçekleştirilen Vergi Reformunun devlet gelirlerinde azalmaya yol açtığı belirtilmiş ve hükümetin daha sert düzenlemelerle vergi tahsilâtını yoğunlaştırma çabasında görüldüğü ifade edilmiştir. Bu bağlamda gelir tahsilât usullerinin verimliliğinin artırıldığı kaydedilmiştir. Türk KDV sisteminin ilk rapora göre herhangi bir uyum çalışmasına tabi olmadığı belirtilerek Özel Tüketim Vergisinin dolayısıyla “dolaylı vergilerin” Topluluk müktesebatıyla uyumlaşmada sağlam bir hareket noktası olacağına altı çizilmiştir. İdari yapının modernleşmesi ve personel eğitiminin artırılmasına da atıfta bulunulmuştur. Ayrıca kaçakçılıkla mücadelede Gümrük Müsteşarlığının yeterli olmadığı ve iyileştirilmesi gerektiği önemle belirtilmiştir.

“Üçüncü İlerleme Raporunda” (CEC, 2000) Türkiye’nin makroekonomik istikrarı yakalayamadığı ve kamu maliyesinde sağlam bir temelin oturtulamadığı vurgulanmıştır^{xix}. KDV konusunda çok az bir gayret gösterildiği belirtilerek idari kapasitenin güçlendirilmesi hususunda beklenti olduğu işaret edilmiştir. Ayrıca denetim birimlerinin ve kurumlarının raporlarının aşırı bürokratik sistemin içinde kaybolup gittiği ve denetimci kadrosunun yetersizliği özellikle belirtilmiştir. Ancak uyum sürecinde vergi idaresinin güçlendirilmeye çalışıldığının gözlemlendiği de raporda yer almaktadır. Bununla birlikte raporun sonuç kısmında vergileme alanında büyük ölçüde uyumlaşma gerektiği ifade edilmiştir.

“Dördüncü İlerleme Raporunda” (CEC, 2001) Türkiye ekonomisine ilişkin olarak, yaşanan iki mali bunalım nedeniyle makroekonomik istikrarın bozulduğu ve bunun sonucunda kısa vadeli makroekonomik istikrarın tesis edilmesine öncelik verildiği belirtilmiştir (Aktan, 2004: 78). Hükümetin Şubat bunalımına yanıt olarak sıkı mali tedbirler alındığı işaret edilmiş ve dolaylı vergilerin bütçe gelirlerini artırdığı ifade edilmiştir. Ayrıca, geniş bir kayıtdışı sektörün varlığının, hane halkları arasındaki vergi yükünün dağılımını olumsuz yönde etkilediği özellikle belirtilmiştir. Vergileme alanında büyük derece uyumlaşma gerektiği önemle vurgulanmış buna rağmen özel tüketim vergisinde önemli bir aşama kaydedildiği ifade edilmiştir. Ayrıca, ilgili müktesebata uygun

olarak, şirketlerin sermaye artışları üzerindeki dolaylı vergilerin oranının azaltıldığı ve kişisel vergi kimlik numarasının kullanımının, 2001 yılında çeşitli malî işlemlere yayılmaya çalışıldığı kaydedilmiştir. İdarî kapasiteyle ilgili olarak ise, kişisel vergi kimlik numarasının uygulanmasıyla, vergi tahsilâtında etkinliğin artırıldığı yönünde değerlendirme yapılmıştır. Bununla ilgili olarak, Türkiye'nin, AB müktesebatını tatbik ve icra edebilmesi ve vergi tahsilâtını arttırabilmesi için vergi idaresinin modernleştirip güçlendirmesi gerekliliği konusunda görüş bildirilmiştir. Özellikle sanayi ve ticaret sektörlerinde vergi kaçığının yaygın olmaya devam etmesi ve Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının bu konuyu çözmeyi amaçlamasına rağmen somut sonuçlar elde edemediğine değinilmiş ve *Vergileme* konusunda, özellikle KDV sisteminde uygulanan oranların yakınlştırılması bakımından önemli ölçüde ilerlemeye ihtiyaç olduğu ifade edilmiştir.

“Beşinci İlerleme Raporunda” (CEC, 2002) başta 1999 yılı depremleri ve 2001 yılındaki bankacılık krizleri gibi beklenmedik olaylar olmak üzere artan finansman maliyetlerinin, sürdürülebilir bir kamu finansmanına ulaşılmasına yönelik çabaları engellediği belirtilmiştir. Artan finansman ihtiyacı nedeniyle, vergi oranları artırılmış, bir takım istisnalar kaldırılmış ve vergi kaçığının azaltılması ve vergi idaresinin etkinliğinin artırılmasına yönelik tedbirler alındığı belirtilmiştir. Bu raporda dolaylı vergiler alanında önemli gelişmeler kaydedildiği fakat doğrudan vergilendirme ve idari kapasite ve etkinlik konusunda gelişme olmadığı belirtilmiştir. Bununla birlikte vergi mükelleflerinin vergi verme sorumluluğunu arttırabilmek için Türk Gelir İdaresinin güçlendirilmesi ve modernize edilmesi hususuna dikkat çekilmiştir. Bununla beraber özellikle GSMH ve KDV kaynaklı hesaplamalar için istatistik sisteminin ve KDV toplama sisteminin modernize edilmesine, güncellenmesine ve GSMH'nın hesaplanmasında kullanılan üç yöntemin (üretim, harcama ve gelir tabanlı) bütünleştirilmesinin geliştirilmesine ihtiyaç olduğu önemle belirtilmiştir. KDV ile Gümrük Vergisinin tahsilâtı ve sahtecilikle mücadele için etkili araçlar oluşturulması gerekliliğine dikkat çekilmiş ve özellikle idari kapasitenin geliştirilmesi hususunda adımlar atılması yönünde tavsiyelerde bulunulmuştur.

“Altıncı İlerleme Raporunda” (CEC, 2003) özellikle işsizliğin önemli boyutlara ulaştığı ve geleneksel güçlü aile bağlarına bağlı olarak kayıtdışı geçici çalışmanın yaygın olduğu vurgulanmıştır. Bunun için kayıtlı istihdama yönelik özendirici önlemler alınması gerektiği belirtilmiştir. Kriz sonrası alınan tedbirlere binaen uygulanan bir vergi affı neticesinde kısa vadeli nakit girişi sağlanmış ancak vergi ödeyenlerin disiplini üzerinde olumsuz etki meydana getireceği ifade edilmiştir. Raporunda idari kapasiteyle ilgili olarak “vergi idaresinin vergi tahakkukunu, vergi tahsilâtını ve mükellef sicilinde yer alan mükelleflerin vergi durumunu izleyebilmesi için IT kapasitesi oluşturmak suretiyle, vergi dairelerinin etkinliğini arttırmak amacıyla bazı çalışmalar yapılmış olmakla birlikte, Türkiye, vergi mükelleflerinin riayetini arttırmak ve

AB müktesebatını uygulayabilmek ve icra edebilmek için, vergi idaresini modernleştirmeli ve güçlendirmelidir” ifadesi yer almaktadır. Ayrıca tahsil edilmemiş vergi stokunda azalma sağlayan “vergi barışı” mevzuatının, vergi mükelleflerinin riayetini teşvik edici yasal belirginliğinin olmadığı da belirtilmiştir.

“Yedinci İlerleme Raporunda” (CEC, 2004) öncelikle vergi idaresine ilişkin güçlendirme çalışmasının yapılması gerektiği belirtilmiş ve Türk Kamu sektörüne ait muhasebe sisteminin saydamlaşması için vergi sisteminin hukuksal açıdan geliştirilmesi ifade edilmiştir. Vergi kaçığının engellenebilmesi ve idarenin etkinliğinin artırılabilmesi için vergi muafiyetinde tanınan fazla sayıdaki uygulamalarda sınırlandırmaya gidilmesi önemle vurgulanmıştır. Ancak yapılan düzenlemelerin sınırlı kaldığı da belirtilerek önemli bir gelişme sağlanmadığı yönünde tespit yapılmıştır. Bununla birlikte bu raporda kurumsal işbirliği ve karşılıklı yardım çerçevesinde dolaylı ve dolaysız vergilere ilişkin kayıp ve kaçakçılığı önleme konusunda işbirliği yapılmasının sağlanacağı ifade edilmiştir. Diğer raporlarda olduğu gibi bu belgede de vergi idaresinin kapasitesinin artırılmadan herhangi bir gelişme kaydedilemeyeceği önemle vurgulanmıştır. Ayrıca raporda, vergi kaçığının önemli bir sorun olduğu, vergi mükelleflerinin ödemelere gönüllü riayet etmeleri için gerekli bilincin verilmesi gerektiği ve yaygın bir şekilde görülen kayıtdışı ekonomiyle mücadelede başta denetim mekanizmasının geliştirilmesinin oldukça önemli olduğu tespitlerinin Türkiye'nin acil çözüme kavuşturulması gereken ihtiyaçları olarak altı çizilmiştir. Yüksek vergi oranlarının yatırımları engellediği ve bu nedenle Topluluk seviyesine çekilmesi gerektiği yönünde de tavsiyelerde bulunulmuştur.

Avrupa Birliği Komisyonunun Türkiye'ye ilişkin “Sekizinci İlerleme Raporunda”(CEC, 2005) vergi idaresini yeniden yapılandıran ve vergi tabanını genişletmeyi, kayıt dışı ekonomiyi küçültmeyi ve iş ve yatırım ortamını iyileştirmeyi hedefleyen daha kapsamlı bir vergi reformu girişiminin parçasını teşkil eden yeni bir vergi yasaının kabul edildiğini ve bu durumun kayıtdışılıkla mücadelede önemli bir adım olduğunu belirtmiştir. Kara para aklamayla mücadele kanunu ve süreçlerin etkinliğinde daha fazla ilerleme sağlanması gerektiği ifade edilmiştir. Vergi oranlarındaki yükseklikten bahsedilmekle beraber sabit ve mobil telefonlar üzerine konan vergilerin oranlarının olağanüstü seviyelerde olduğunun altı çizilmiştir. Bu rapora göre Türkiye, vergilendirme alanında sınırlı gelişme kaydetmiştir. Dolaylı vergiler alanında, KDV mevzuatı ile uyumlaştırma konusunda somut bir ilerleme kaydedilememiştir. KDV sistemi 1985'ten bu yana uygulanmakla birlikte, muafiyetlerin kapsamı, özel düzenlemeler, uygulanan indirimli oranların kapsamı ve düzeyi gibi konularda *müktesebat* ile tam uyum sağlanması için somut adımların atılması gerekmektedir. *Müktesebat*, Türkiye'nin, gıda, tıp ve sağlık hizmetleri, eğitim ve eğitim malzemeleri için uyguladığı % 8'lik indirilmiş KDV oranına izin vermektedir. Ancak, Türkiye'de, biri gerekli düzey

olan %5'in altında olmak üzere, iki ayrı indirimli oranın bulunması *müktesebata* uygun değildir. Bununla beraber Türkiye, *özel tüketim vergileri* alanında, tütün ürünleri konusunda *müktesebatla* uyumlaştırma yönünde bazı ilerlemeler kaydetmiştir. 2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri, ithal sigaralara yönelik ayrımcı vergileri ortadan kaldırmıştır. Bu durum, ithal ürünlerin benzeri yerli ürünlere oranla *fili* daha yüksek vergi uygulanmakta olduğu alkollü içecekler için geçerli değildir. Alkollü içeceklerle uygulanan gümrük vergileri *müktesebatla* uyumlu değildir. Vergiler, alkolün içeriği ve ürünün cinsine bağlı olarak kısmen farklılık arz etmekte ve Türkiye'de üretilen bazı alkollü içecekler (örneğin rakı), alkol içeriği aynı olmasına rağmen, ithal içkilere (viski, rom, vb) göre, daha düşük vergi uygulanmaktadır. İthal tütün ürünlerine ve sigaralara uygulanan özel gümrük vergileri de Tütün Fonu'nun ayrımcı uygulamaları arasında sayılabilir. Rapora göre bu tür ayrımcı uygulamalar, sadece *müktesebatla* değil, Türkiye'nin Gümrük Birliği Anlaşması ve Dünya Ticaret Örgütü kuralları çerçevesindeki yükümlülükleriyle de çelişmektedir. Rapor döneminde, doğrudan vergilendirme alanında bazı ilerlemeler kaydedilmiştir. Türkiye, serbest bölgelere ilişkin mevzuatına, 2008 yılına kadar kademeli olarak vergi teşviklerine son verilmesini ve mevcut durumdan geri gidilmesine engel olan hükmü (standstill clause) içeren değişiklikler getirmiştir. Yeni yasa çerçevesinde, serbest bölgelerde faaliyet göstermeye yeni başlayanlar, bu tip teşviklere elverişli olmayacaktır. Doğrudan vergilendirme alanında *müktesebatla* uyumlaştırmanın tamamlanması için daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Bunları yaparken Türkiye'nin işletme vergilendirmesi davranış kuralları ilkelerine aykırı düşecek yeni vergi önlemleri getirmekten kaçınması gerekmektedir. İdari işbirliği alanında bazı gelişmeler kaydedilmiştir. Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin sorumluluklarını gönüllülük esası çerçevesinde yerine getirmelerini teşvik edecek ve *müktesebatın* gerektiği gibi uygulanmasını sağlayacak şekilde bilgi teknolojisinin vergi dairelerinde kullanılması üzerinde yoğunlaşacak nitelikte kapsamlı bir *Vergi Politikası Stratejisinin* henüz mevcut olmadığı ifade edilmiş ve vergi idaresinin etkinliği ve verimliliği ile vergi tahsilâtını iyileştirme ve vergi mükellefi uyumunu artırma bakımından kapasitesinin düşük olduğu belirtilmiştir.

D. Türkiye'de Vergisel Alanda Yapılan Değişiklikler

Avrupa Birliğine uyum sürecinde, özellikle son on yılda, önemli değişikliklere ve uygulamalara gidilmiştir. Bu süreç içerisinde malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımının önündeki engellerden birini teşkil eden ve rekabet ortamını bozan vergisel engellerin ortadan kaldırılması önemli bir unsurdur. Özellikle vergi sistemindeki dağınıklığın giderilerek sistemin basitleştirilmesi öncelikli yer tutmaktadır. Türkiye-Avrupa Birliği Ortaklık Konseyinin Ankara Anlaşması ve Katma Protokole dayanarak almış olduğu 6 Mart 1995 tarih ve 1/95 sayılı karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Gümrük

Birliği gerçekleşmiştir. Gümrük Birliği ile dolaylı vergiler alanında sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uyulması yeterli iken 1999 yılında Helsinki Zirvesinde Türkiye'nin Avrupa Birliğine aday adaylığı kabul edilmiş ve yeni bir boyut kazanan süreçte Türk Mevzuatının Topluluk Müktesebatına uyum zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde Özel tüketim Vergisi alanında uyumlaşma sağlanması orta vadeli taahhütler arasına girmiştir. Neticede Ağustos 2002'de 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanunla Avrupa Birliği tarafından yayınlanan hemen hemen tüm raporlarda görülen “dolaylı vergilerdeki dağılımın” giderilmesine yönelik talep bir ölçüde halledilmiştir^{xx}.

Müzakere sürecinde Avrupa Birliğinin eksik olarak tespit etmiş olduğu “vergi kimlik numarası uygulaması”nın getirilmesi konusunda 1998 yılında 4358 sayılı Kanun kabul edilmiştir^{xxi}. Ancak bu konu sağlıklı bir yapıya kavuşturulamamıştır. Çünkü mükellefler bir yandan vergi kimlik numarasına kavuşurken diğer taraftan vatandaşlık numarası adı altında devletin vermiş olduğu bir başka numaraya da sahip olmuşlardır. Birimler arası koordinasyonun sağlıklı yapılabilmesi bakımından bu ikiliğin giderilmesinde fayda vardır. Bu konuda ki dağılımı gidermek amacıyla Vergi Kimlik Numarası İç Genelgesi (2006/1) ile Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarasının vergi kimlik numarası olarak kullanılması hakkında TC vatandaşı olan gerçek kişiler, yabancı uyruklu gerçek kişilerle yerli ve yabancı tüzel kişilere verilmesine ilişkin esaslarla TC tabiiyetindeki gerçek kişilerin vergi dairelerindeki tarh dosyaları ile düzenlenecek basılı form ve evraklar hakkında yapılacak işlemler hakkında bir düzenlemeye gidilmiştir^{xxii}.

Bununla birlikte vergi mükelleflerinin internet üzerinden beyanname vermeleri sağlamak için Vergi İdaresi Otomasyon Projesi uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama ile mükellefler ‘müşteri’ olarak algılanarak, Müşteri İlişkileri Yönetimi (MİY) hizmetleri verilmesi hedeflenmektedir. Aynı zamanda vergi denetimine ilişkin işlemlerinde etkin olması amaçlanmaktadır^{xxiii}.

Avrupa Birliğinin tüm raporlarında yer alan vergi denetim kadrolarının yetersizliği hususu bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla 2002 yılında toplam 2689 adet olan toplam vergi denetim kadrolarında bulunan eleman sayısı Şubat 2006 itibarıyla 3394'e çıkarılmıştır^{xxiv}. Ancak bu sayısında yetersiz olduğu muhakkaktır. Aynı zamanda idari olarak değişim yapıldığını söylemek gerekir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan Gelirler Genel Müdürlüğü yerine 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı oluşturulmuştur^{xxv}.

Kayıtdışı istihdam nedeniyle önemli oranda vergi kaybına uğrayan Türkiye bu doğrultuda 4857 sayılı ve 2003 tarihli İş Kanunu, 4947 sayılı ve 2003 tarihli Sosyal Güvenlik Kumu Teşkilat Kanunu gibi bir takım yasaları uygulamaya sokmuştur. Ayrıca Türkiye'de kayıtdışı istihdama ve yabancı kaçak işçi istihdamına neden olan faktörlerin ortadan kaldırılması ve kayıtlı istihdama geçişin sağlanması için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının sorumluluğunda bir proje uygulamasına geçilmiştir. Kayıt Dışı İstihdamla

Mücadele Projesi (KADİM, 2006) adıyla hayata geçirilmek istenen çalışma ile özellikle kaçak çalışan yabancı işçiler ile çocuk işçilerin kayıt altına alınması hedeflenmektedir. Ayrıca kendi nam ve hesabına ve başkasının yanında ücretli olarak kayıtdışı çalışan kişilerinde kayıt altına alınması öngörülmektedir. Bunların yanında ayrıca ithalat ve ihracattaki vergi kayıp ve kaçığını ve mal giriş ve çıkışlarındaki kaçakçılık fiilleri ve yaptırımları ile kaçakçılığı önleme, izleme, araştırma usul ve esaslarını belirlemeye yönelik 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uygulamaya sokulmuştur^{xxvi}. Bu kanun ile temelde, Gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer mali yükümlülükler kontrol ve kayıt altına alınmak istenmiştir. Ancak işsizlik ve istihdam sorununun çözümüne yönelik geliştirilen ve 1997'de uygulamaya konulan Avrupa İstihdam Stratejisinin temel prensiplerine yönelik sağlıklı bir politika henüz geliştirilememiştir (EES, 1997). Bunun yanında Karapara ve kaçakçılıkla mücadele için 4208 sayılı Kanun ile kurulan Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) Avrupa Birliğine uyum sürecinde önemli bir kurum olarak göze çarpmaktadır^{xxvii}.

Yapılan birçok düzenlemenin yanı sıra 2006 yılına Devlet Bütçesinde vergi gelirlerine ilişkin olarak vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalardan oluşan ve vazgeçilebilen vergi geliri olarak adlandırabileceğimiz vergi kayıplarına ilişkin tahminlere yer verilecektir^{xxviii}. Bu uygulama ile vergi kayıp ve kaçaklarında, devlet, vazgeçmiş olduğu vergi gelirlerine yönelik bir tahmin de bulunarak muafiyet ve istisnalar bakımından daha sağlıklı karar verebilecek pozisyona gelebilecektir. Ancak kayıtdışılığın kısa vadede çözümlenmesinin mümkün olamayacağını ifade etmekte yarar vardır. Çünkü kayıtdışılığın önlenmesi için ekonomik, siyasi, mali, hukuki, sosyal, ahlaki vb. birçok olgu ve değer ahenk içinde karşılıklı ve birbirleriyle bağlantılı olarak olumlu bir şekilde etkileşiminin sağlanması gerekmektedir. Bu çerçevede kısa vadeli olarak 2006 yılında 5018 sayılı kanunun öngördüğü iç denetim sistemi oluşturulması hedeflenmektedir.

V.Sonuç

Vergi Kaçakçılığı kayıtdışı ekonomi çerçevesinde daha anlamlı ifade edilebilen bir olgudur. Çünkü kişiler vergi kaçakçılığı ile gelirlerini artırma amacı güderken kayıtdışı ekonomik faaliyetlerde bulunmaları da aynı amaca yönelik isteklerden doğmaktadır. Gelirlerini artırmak isteyen insanlar, faaliyetlerinin bir kısmını ya da tamamını kayıtdışında tutmak suretiyle, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazanç üzerinden vergi ödemeyerek refah seviyelerini artırmış olurlar. Kişilerin bu faaliyetlerde bulunmalarının temel nedeni ise kayıtdışı yapılan bu faaliyetlerin söz konusu gelir getirici özelliklere sahip olmaları, dolayısıyla avantajlı konumda bulunmalarıdır (Fleming, 2000: 391).

Kayıtdışı ekonomiyi yalnızca vergisel açıdan sistem dışı kalmak şeklinde değerlendirmek her ne kadar doğru olmasa da vergisel açıdan sistem dışında kalmayı kayıtdışı ekonomi içinde yer almak olarak saymak mümkündür. Bu nedenle vergisel açıdan kayıtdışılıkla mücadelede sadece vergisel araçların tercih edilmesinin de doğru olmayacağını unutmamak gerekir. Vergisel olarak önemli oranda bir kaçağa sahip olan Türkiye hem kendi çıkarları hem de Avrupa Birliğine girebilmek için bu sorunu çözmeye yönelik bir takım önlemler almaya çalışmaktadır. Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan Vergi Güvenlik Tedbirlerinin yeterli olmayışı hükümetleri hukuki düzenlemelerin yanı sıra idari ve teknik çözüm arayışlarına yöneltmiş aynı zamanda, kamu veya özel olsun, kurum ve kuruluşlarla işbirliğine itmiştir.

Vergi sisteminin piyasa ekonomisiyle uyum içinde olması gerekmektedir. Bunun için kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak amacıyla özel sektörden alınan bu kaynakların vergi yükünün adil dağılımı ve mükellefler üzerindeki etkilerin yapısal reformlar (Musgrave ve Musgrave, 1989: 33) çerçevesinde sağlıklı olarak değerlendirilmesi gerekir. Gerçekte, vergilemeye yalnızca devlete değil, ekonominin tümüne kaynak yaratan bir araç olarak bakmalıdır. Şöyle ki; bir yandan devlet harcamaları karşılanırken, diğer taraftan sosyo-ekonomik planlar çerçevesinde ekonominin üretim kapasitesi arttırılmalıdır. Diğer bir söylemle, vergi ile toplanan paraların israf edilmeyerek, üretim ve yatırımları caydırıcı etkilerin oluşturulmaması şarttır. Gelir ve servet dağılımını bozarak üretken yatırımları ve en önemlisi istihdamları caydırmaması gerekir. Ayrıca, vergi kanunlarında yaşanan ikircikli durumlar ve bunların uygulamalarının karmaşık yapıda olmaları da birçok hukuki boşluk doğurmakta ve netice itibarıyla vergi kayıp ve kaçağına ortam hazırlamaktadır.

Vergilemeye makro açıdan baktığımızda, istihdam, enflasyon, ekonomik büyüme ve gelir dağılımı üzerinde oldukça geniş bir etki meydana getirdiğini kolaylıkla görebiliriz. Hiç şüphesiz, vergileme düzenindeki değişimler, toplam talebi ve bu suretle istihdam seviyesini de etkilemektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 269 270). Yüksek vergi oranları kayıt dışı istihdamı körükleyici rol oynamaktadır. Aynı şekilde, enflasyonist bir baskının iyice hissedildiği ve üretim fiyatlarının gelirleriyle aynı oranda hareket etmediği bir durumda, reel gelir etkilenecek ve kişiler vergiden kaçınma veya vergi kaçırma pozisyonlarına gireceklerdir. Bununla birlikte, çeşitli nedenlerle zaman içerisinde kamu kesimi harcamalarının bütçe yasalarıyla belirlenmesinden sonra, artması beklenen vergi gelirlerinin ön görülen miktarlarda oluşmaması nedeniyle (geleceğe dönük “mali yükümlülüklerin toplanmasını” ifade eden) borçlanma olgusunun gündeme gelmesi (Hall ve Taylor, 1993: 50) ve bütçede ağır bir yük oluşturması da mali açıdan önemli bir faktör sayılabilir.

Ayrıca, mükelleflerin vergilemeye karşı sahip oldukları olumsuz değer yargıları ve bu konuya seçmen olarak (genel itibarla) bedavacılık (Buchanan, 1991:15 21; Buchanan, 1997: 216 225) anlayışıyla yaklaşımları vergi kayıp ve kaçağında önemli oranda rol oynamaktadır^{xxix}. Bunun yanında, kişilerin vergiye

gösterdiği direnç ve netice itibariyle oluşan tepkilerin boyutu da önemlidir. Türkiye’de yapılan çalışmalar göstermektedir ki mükelleflerin davranışları vergi ödeme veya kaçınma değil genel itibariyle vergiyi kaçırma yönündedir.

Kayıt dışı ekonomi, aşırı vergi ve pirim yükünün, piyasa işlem maliyetini firmalar ve tüketiciler açısından, taşınamaz hale gelmesi karşısında, piyasanın vergi yasasını fiilen tadili, yani gayri resmi uyumlaştırmasıdır (Akalin, 2002: 215). Meydana gelen bu maliyet artışı aynı zamanda istihdam açısından da söz konusu olmakta ve kayıtdışı istihdamı körükleyerek vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Kayıtdışı istihdamın devlet gelirlerinde meydana getirdiği kayıp oldukça önemli boyutlara ulaşmaktadır. Ancak yapılan düzenlemelere rağmen Türkiye’nin vergi kayıp ve kaçıkları konusunda hukuki, idari, ekonomik, sosyal ve altyapısal olarak birçok düzenlemeye ihtiyacı vardır. Avrupa Birliği gibi oldukça gelişmiş bir organizasyona dahil olabilmek ve bu ilişkisini sağlıklı bir biçimde sürdürebilmek için bu sorunu etraflıca ele alıp çözmesi gerekmektedir. Belge düzeninin sağlıklı bir yapıda olmadığı, kayıtdışı istihdamın büyük bir oranda görüldüğü, işletme yapılarının gelecek vaat etmediği, vergi bilincinin yerleşmediği ve üstelik vergi kaçırmanın ahlaki bir sorun olarak görülmediği, vergi cezalarının hiçbir caydırıcı etkisinin hissedilmediği ve denetim mekanizmalarının yetersizliği gibi daha birçok problemle karşı karşıya kalan Türkiye’nin yalnızca hukuki ve idari düzenlemelerle bu sorunu aşacağı ihtimali yoktur.

Söz konusu kayıtdışılık yalnızca Avrupa Birliği raporları, direktifleri ve tavsiyeleri ile Türkiye Cumhuriyeti hükümetlerinin ürettiği çözüm önerileri sayesinde halledilebilecek bir sorun da değildir. Bunların yanında özellikle sivil toplum kuruluşlarının ve yerel idarelerin vergi bilincini aşılmalari ve bu bilincin kişilerde erken yaşlarda oluşumunun sağlanması oldukça önemlidir. Sistemi düzeltebilecek birçok teknik ve idari düzenlemeler getirilebilir ancak vergi ödeyenlerin sağlıklı bir vergi ahlakı ve bilincine sahip olmaları ve vergi mekanizmasını denetleyecek birimlerin sayısının yeterli düzeye getirilmesi de oldukça önem arz etmektedir.

Kaynaklar

- Akalin Güneri (2002), Ekonomi-Politik Kriz Ve Piyasa Ekonomisine Geçiş, Akçağ Yayınları, No:438/6, Ankara
- Aktan Coşkun Can (1994), Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat, Takav Matbaası, Ankara
- Aktan Coşkun C. Vd. (2004), Yeni Avrupa ve Türkiye, Türk Harb-İş Sepam Yayınları, Ankara
- Barro, J. Robert (1993), Macro Economics, Fourth Edition, John Wiley&Sons, Inc., New York.
- Benlikol Sabahattin (1995), Hilal Müftüoğlu, Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliğine Uyumu, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 1995-36, İstanbul

- Bernardi Luigi (2003), "Tax Systems And Tax Reforms In Europe: Rationale And Open Issues Of More Radical Reforms", *Societa Italiana Di Economia Pubblica*, Working Papers No:200/2003, Pavia March
- Bilici Nurettin, (2007), Avrupa Birliği Türkiye İlişkileri –Temel Bilgiler, İktisadi ve Mali Konular, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Buchanan James (1991), "Economics In The Post-Socialist Century", *Economic Journal*, Vol:101
- Buchanan James (1997), "Society And Democracy" *Post-Socialist Political Economy*,
- Caridi, Paolo, Passerini, Paolo (2001), "The Underground Economy, The Demand For Currency Approach And The Analysis Of Discrepancies; Some Recent European Experience", *Review Of Income And Wealth*, Series:47, No:2, June
- Carone Giuseppe, Salomaki Aino (2001), "Reforms In Tax-Benefit Systems In Order To Increase Employment Incentives In The Eu", *Economic Paper*, (Ecfin 511-En-01), No:160, September
- Çağan Nami (1981), Aet Hukukunda Vergilendirme, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65 İnci Yaş Armağanı, Ayrı Bası, Olgaç Matbaası, Ankara
- Çimen, Ahmet (1996), Gümrük Birliği Ve Avrupa Topluluğu Türkiye İlişkileri, Ankara
- Çomaklı, Şafak Ertan (2007), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergisel Kayıtdışılık, Atatürk Üniversitesi Bap No:2003/295, Turhan Kitabevi, Ankara
- Çomaklı, Şafak Ertan (2003), "İkili İlişkiler Çerçevesinde Ab Ve Türkiye Bütçelerinin Ekonomi-Politik Analizi", *Ekonomi Yaz Seminerleri&Konferansları*, Pamukkale Üniversitesi, Denizli
- Derdiyok Türkmen (1993), "Türkiye'nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini", *İktisat Dergisi*, Mayıs, Sayı:14
- Doğan, Can, Kapuzusođlu Tuncay (2005), *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:283, Mart
- Dreher Axel, Kotsogiannis, Christos, Mccorrison (2005), How Do Institutions Affect Corruption And The Shadow Economy, Center For Economics And Business Research (Copenhagen) And Autonomous University Of Barcelona, 21 February
- Engin, İsmail (2006), Vergi Rekabeti, Spk Yayınları, No:198, Ankara
- Eyidemir, Hamza (2002), "Vergisel Yaklaşım Açısından Kayıt Dışı Ekonomiye Giriş -1", *Maliye Ve Sigorta Yorumları*, Sayı:375, 1 Eylül
- Feige, Edgar (1990), "Defining And Estimating Underground And Informal Economies:The New Institutional Economics Approach", *World Develoment*, Vol:, No:7

- Fleming Matthew, Roman John Ve Farrell Graham (2000), "The Shadow Economy", *Journal Of International Affairs*, 53/No:2 Spring
- Ghersı, Enrique (1997), "The Informal Economy In Latin America", *The Cato Journal*, Vol, 17, No:1, Spring/Summer
- Giles David (1998), *The Underground Economy: Minimizing The Size Of Government*, University Of Victoria, Canada, March
- Hall, Robert Ve Taylor, John (1993), *Macro Economics*, Fourth Ed. W.W. Norton & Company New York
- Kandan, Sait (1966), *Müşterek Pazar Memleketleri Vergi Sistemleri*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:1966-123, Damga Matbaası
- Kasnakoğlu, Zehra (1993), "Monetary Approach To The Measurement Of Unrecorded Economy In Turkey", *Odtü Gelişme Dergisi*, Vol:20, No:1-2
- Kepenek, Yakup Ve Yentürk, Nurhan (2000), *Türkiye Ekonomisi*, 10.B., Remzi Kitabevi, Yayın No:99, Ocak
- Kızılot, Şükrü (2005), "Asgari Ücretin Yüzde 70'i Yine Kesinti", *Hürriyet Gazetesi*, 24 Aralık
- Kızılot, Şükrü Ve Çomaklı Şafak (2004), "Vergi Kayıp Ve Kaçakları Ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi Ve Boyutlarının Mevzuat Açısından İncelenmesi", *Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçakları Ve Önlenmesi Yolları*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Musgrave, A.Richard Ve Musgrave B.Peggy (1989), *Public Finance In Theory And Practice*, Fifth Edition, Mcgraw Hill International Editions Finance Series
- Najman Boris (2003), "Development Economic Policy: How To Integrate Shadow Economy?", *Reinventing Development Conference*, Institute Of Economic Sciences, Belgrade, 7 November
- Özsoylu, Ahmet F. (1993), "Gizli Ekonomi- Tanımı, Sebepleri Ve Türkiye'deki Boyutları", *İktisat Dergisi*, Sayı:335/336, Şubat-Mart
- Sayar, Nihad (1961), *Âmme Maliyesi*, Y.Y.,
- Schneider, Friedrich (2005), *Shadow Economies Of 145 Countries All Over The World: What Do We Really Know?*, Revised Version, June
- Schneider Friedrich Ve Savaşan Fatih (2005), "The Size Of Shadow Economies Of Turkey And Of Her Neighbouring Countries From 1999 To 2005", *First International Conference On Business, Management And Economics*, Izmir, Turkey, June 16 – 19
- Schneider, Friedrich (2003), "The Size And Development Of The Shadow Economies And Shadow Economy Labor Force Of 22 Trabsation And 21 Oecd Countries: What Do We Really Know?", *The Informal Economy In The Eu Accession Countries*, Editor: Boyan Belev, Center For The Study Of Democracy, Sofia

- Schneider, Friedrich (2002), "Shadow Economy", *Shadow Economy Encyclopedia*, June
- Schneider, Friedrich, Kirchler Erich, Maciejovsky Boris (2001), "Social Representations On Tax Avoidance, Tax Evasion And Tax Flight: Do Legal Differences Matter?", Johannes Kepler University Of Linz Working Paper No:0104, March
- Schneider, Friedrich (2000), "Dimensions Of The Shadow Economy", *The Independent Review*, Vol:V, N:1, Summer
- Sennholz, Hans (2003), *The Underground Economy*, Ludwig Von Mises Institute, Online Edition Copyright
- Straub Stephane (2003), *Informal Sector: The Credit Market Channel*, Michigan State University And University Of Edingburgh, 16 May
- Şenyüz, Doğan (2003), *Türk Vergi Sistemi*, Dokuzuncu Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa,
- Temel Adil, Şimşek Ayşegül Ve Yazıcı Kuddusi (1994), *Kayıtdışı Ekonomi, Tanımı, Tespit Yöntemleri Ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü*, Dpt Yayınları, Ankara
- Özelmas Ekrem (1974), *Ortak Pazar Türkiye İlişkileri*, İ.İ.T.İ.A. Türkiye Ekonomisi Enstitüsü Yayınları, No:4, İstanbul
- Vogelaar T.H.W. (1970), *Tax Harmonization In The European Community*, *Common Market Law Review*, Vol.7,
- Vostroknutova, Ekaterina (2003), "Shadow Economy, Rent Seeking Activities And Perils Of Reinforcement Of The Rule Of Law", William Davidson Institute, Working Paper Number:578, Michigan 48109-1234, U.S.A., June
- Yamak, Nebiye (1996), "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü", *İşletme Ve Finans*, Sayı:126
- Yereli Ahmet Burçin Ve Karadeniz Oğuz (2004), "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerine Etkisi", *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 19. Maliye Sempozyumu Uludağ Üniversitesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mayıs.
- The Underground Economy (Global Evidence of Its Size and Impact)* (1997), Editors:
- Owen LIPPERT and Michael WALKER, The Fraser Institute, Vancouver, British Columbia, Canada
- Confederation of British Industry (1968), *Taxation in Western Europe (Batı Avrupa'da Vergileme)*, (Çev:Ahmet Rasim DURU), İstanbul Sanayi Odası, İstanbul
- Transparency International (2004), *Global Corruption Report*, Pluto Press, London,
- Official Journal of the European Communities (OJEC) No.L.331 of 27 December 1977

- Official Journal of the European Communities (OJEC) No.L.336 of 27 December 1977
- Report on the Scope for Convergence of Tax Systems in the Community (1980), Bulletin of the European Communities (BEC), Supplement 1/80, 26.3.1980.
- Communication from the Commission to the Council and to the European Parliament.
- Community Action to Combat International Tax Evasion and Avoidance, COM Commission of the European Communities(1991), Tax Law and Cross-border Cooperation
- Between Companies, European File, Office for Official Publications of the European Communities, 1-2/91, Luxembourg, January
- Lüksembourg Jobs Summit, European Employment Strategy(EES), November 1997
- Commission of The European Communities, The Fight Against Fraud, 1989, 1990, 1991 ve devam eden yıllara ait çalışma raporları
- Report Of The European Anti Fraud Office; Activity report for the period; 1999-2000, 2000-2001
- Fourth Activity Report (for the year ending June) 2003
- Supplementary Activity Report for the Year 2004
- Fifth Activity Report for the year ending June 2004
- Negotiating Framework Principles (NFP) Governing The Negotiations, 3 Ekim 2005
- Commission of the European Communities (CEC), 1998 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 1998, Brussels
- Commission of the European Communities(CEC), 1999 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 1999, Brussels
- Commission of the European Communities(CEC), 2000 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 2000, Brussels
- Commission of the European Communities(CEC), 2001 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 2001, Brussels
- Commission of the European Communities(CEC), 2002 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 2002, Brussels
- Commission of the European Communities(CEC), 2003 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 2003, Brussels
- Commission of the European Communities(CEC), 2004 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 2004, Brussels
- Commission of the European Communities(CEC), 2005 Regular Report On Turkey's Progress Towards Accession, November 2005, Brussels
- T.C.Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü (2003), 2002 Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı, 14 Ekim

Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarını hilekârlık ve diğer düzensizliklere karşı korumak amacıyla Komisyon tarafından yürütülen yerinde kontrol ve teftişlere ilişkin 11 Kasım 1996 tarih ve 2185/96 sayılı Konsey Tüzüğü

Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi, Başbakanlık Genelgesi, (2006/28), 04 Ekim 2006 Tarihli Resmi Gazete, (Sayı: 26309)

4358 sayılı “Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Ve Noterlik Kanunu, İcra Ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi Ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu İle Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” K.T. 02.04.1998, R.G.T. 04.04.1998.

3628 sayılı “Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu” K.T. 19.04.1990, R.G.T. 04.05.1990.

4760 sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu” K.T. 06.06.2002, R.G.T. 12.06.2002.

4857 sayılı “İş Kanunu” K.T. 22.05.2003, R.G.T. 10.06.2003.

4947 sayılı “Sosyal Güvenlik Kurumu Teşkilat Kanunu” K.T. 16.07.2003, R.G.T. 24.07.2003.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, K.T. 10.12.2003, R.G.T. 24.12.2003.

5607 sayılı “Kaçaklıkla Mücadele Kanunu” K.T. 21.03.2007, R.G.T. 31.03.2007.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Kimlik Numarası İç Genelgesi Seri No: 2006/ 1, Tarih 31.10.2006, Sayı B.07.1.GİB.0.05.70/7033–158–84223

[Http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf)

<http://www.masak.gov.tr/tr/>

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Notlar

ⁱ Bunların yanında; gizli, gri, gölge, resmi olmayan, el altı, mahrem, yasadışı, gözlemlenemeyen, beyan edilmemiş, kaydedilmemiş, ikincil, paralel, kara vb. terimleri görmek mümkündür.

ⁱⁱ Roma Antlaşmasının ikinci maddesi, Avrupa Ekonomik Topluluğunun –şimdi ki adıyla Avrupa Birliğinin- gagesini “bir müşterek Pazar kurulması ve üye devletlerin ekonomik politikalarının tedricen birbirlerine yakınlaştırılması yolu ile topluluğun bütünü içinde, iktisadi faaliyetlerin ahenkli şekilde gelişmesini; devamlı ve dengeli bir gelişimini; gittikçe artan bir istikrarı; topluluğun üyeleri içinde refah seviyesinin hızla artmasını teşvik etmek” olduğu belirtilmektedir. Anlaşmanın üçüncü maddesine göre üye devletlerarasında gümrük resimleri, ithalat ve ihracattaki miktar sınırlamaları kaldırılacak ve üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi uygulanacaktır. Anlaşmanın gümrük birliğine ayrılan birinci faslının birinci bölümü (12–17 nci maddeler) üye devletlerarasında gümrük resminin kaldırılmasına; ikinci bölümü (18–29 uncu maddeler) ortak bir gümrük tarifesinin düzenlenmesine ayrılmıştır. Üçüncü Kısımın ikinci faslı (95–99 uncu maddeler) sair vergiler üzerinde kabul edilen esasları belirtmektedir. Bu konu hakkında bkz: KANDAN Sait, Müşterek Pazar Memleketleri Vergi Sistemleri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:1966–123,Damga Matbaası, 1966.

ⁱⁱⁱ Bkz SCHENEIDER, Friedrich, "The Size and Development of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force of 22 Trabsation and 21 OECD Countries: What do we really know?", The Informal Economy in the EU Accession Countries, Editor: Boyan BELEV, Center for the Study of Democracy, Sofia, 2003 ve BERNARDI Luigi, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: Rationale and Open Issues of More Radical Reforms", Societa Italiana di Economia Pubblica, Working Papers NO:200/2003, Pavia March 2003.

^{iv} —İşçi ve işveren kesintileri(150.54 + 114.17=) 264.71 YTL

—İşçiyi ödenecek net asgari ücret 380.46 YTL

—Kesintilerin net ücrete oranı 264,71 / 380,46 = % 70

—Kesintilerin brüt ücrete oranı 264,71 / 531.00 = % 50

— Kesintilerin toplam maliyete oranı 264,71 / 645,17 = % 41

^v Türkiye üzerine yapılan bir çalışmada mükelleflere yöneltilen "vergi denildiğinde aklınıza gelen şey"

sorusuna verilen yanıtta kişilerin %96'sı vergiyi sevimsiz ve ağır bir yük olarak görmekteydiler. Ayrıca söz konusu çalışmada kişilerin, vergi kaçırma durumunda herhangi bir vicdani rahatsızlık hissetmedikleri de belirtilmiştir. Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Çomaklı, Şafak Ertan, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergisel Kayıtdışılık, Atatürk Üniversitesi BAP No:2003/295, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

^{vi} Örneğin; hukuksal alanda oluşan bir boşluğun, kayıtdışı faaliyetlerde bulunan bir ekonomik birim tarafından kullanılması sonucu, yasa koyucu önlem almak için yeni düzenlemeler getirebilir. Ancak, ekonomik faaliyet yapan birim tarafından belirlenen bu boşluk eğer gelir getirici/kar sağlayan bir durumu ifade ediyorsa, söz konusu birim tarafından yeni hukuksal açıklar aranmaya başlanacaktır.

^{vii} 1.1.2004 tarihinden önce %65'ler civarında bir vergi yükünden bahsetmek mümkündü. Ancak, fon payı uygulaması 4842 sayılı Kanunla 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldı. Bu nedenle 1.1.2004 tarihinden itibaren verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde fon payı hesaplanmayacak. Bu durum vergi yükünü %45'ler civarına indirmektedir.

^{viii} Burada özellikle "rüşvet" suçundan da bahsetmek gerekir. Şöyle ki kayıtdışılığı oluşturan diğer nedenlerin yanında "rüşvet" ve "yolsuzluğun" yaygın olması da şirketlerin yer altı işlemlerine kaymalarına neden teşkil etmektedir.

^{ix} BKK'nın sayılarının tespiti Vergi kanunlarının yürürlüğe girdiği yıllardan bu yana çıkan BKK'nı sayısal olarak hesaplamak oldukça zordur. Örneğin vergi kanunlarına ilişkin 2006'da 92; 2005'te 86; 2004'te 94; 2003'te 78 olmak üzere dört yılda toplam 350 adet BKK bulunmaktadır.

^x 1957–1958 yıllarında enflasyon oranı yüzde 20-25 dolaylarında iken, 1970'li yılların ikinci yarısından itibaren bu rakamlar üçe dörde katlanmıştır.

^{xi} Bu hk. bkz. T.H.W. Vogelaar, Tax Harmonization in the European Community, Common Market Law Review, Vol.7, 1970.

^{xii} Bu konu hk bkz. Report on the Scope for Convergence of Tax Systems in the Community, Bulletin of the European Communities, Supplement 1/80, 26.3.1980.

^{xiii} Bu düzenlemelerin temeli 1958 yılında yürürlüğe giren Roma Anlaşmasına dayanmaktadır. Bu Anlaşmaya göre "...Avrupa'yı bölen engellerin kaldırılarak ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmesinin sağlanması..." işaret edilmiştir (Roma Anlaşması: Belçika, Fransa, İtalya, Lüksemburg, Hollanda ve Batı Almanya tarafından 25 Mart 1957 yılında imzalanan ve 1 Ocak 1958 tarihinde yürürlüğe giren anlaşmadır. Söz konusu anlaşma ile Avrupa Ekonomik Topluluğu kurulmuştur).

^{xiv} Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarını hilekârlık ve diğer düzensizliklere karşı korumak amacıyla Komisyon tarafından yürütülen yerinde kontrol ve teftişlere ilişkin 11 Kasım 1996 tarih ve 2185/96 sayılı Konsey Tüzüğü.

^{xv} Avrupa Komisyonu, dolandırıcılıkla daha etkin mücadele edebilmek için, "EC, ECSC Decision 1999/ 352" sayılı Karar ile 28 Nisan 1999 tarihinde kendi bünyesinde Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Bürosu'nu (OLAF) kurmuştur. Bağımsız bir yapı olan ve 1 Haziran 1999 tarihinde faaliyete başlayan OLAF'a idari düzeyde dolandırıcılık soruşturmaları yapma sorumluluğu yüklenmiştir. OLAF, dolandırıcılık, yolsuzluk ve Avrupa Birliği'nin mali çıkarlarını olumsuz yönde etkileyen diğer yasadışı faaliyetlerle mücadele etmek amacıyla, Birlik müktesebatı ve üçüncü ülkelerle yapılan anlaşmalar ile Komisyona verilen yetkileri soruşturmalarda kullanmaktadır. Birliğin mali çıkarlarının korunmasının da ötesinde Büronun sorumluluğu, Birlik çıkarlarını, idari ve cezai kovuşturmayla neden olabilecek bütün fiillere karşı korumaktır. OLAF Birlik üyesi ülkelere, Birliğin mali çıkarlarının korunması konusunda uygun birimler arasında düzenli bir işbirliğinin sağlanması amacıyla destek vermektedir. Büro, dolandırıcılıkla mücadele teknikleri geliştirilmesine de katkı sağlamaktadır. <http://www.masak.gov.tr/tr/>

^{xvi} Bu konu hk detaylı bilgi için bkz. Report Of The European Anti Fraud Office; Activity report for the period; 1999-2000, 2000-2001, Fourth Activity Report for the year ending June 2003, Supplementary Activity Report for the Year 2004, Fifth Activity Report for the year ending June 2004, ve Commission of The

European Communities, The Fight Against Fraud, 1989, 1990, 1991 ve devam eden yıllara ait çalışma raporları.

^{xvii} Türkiye'nin tam üyelik başvurusundan sonra Türkiye'nin adaylık sürecinin değerlendirilmesine yönelik bir takım raporlar, dokümanlar ve strateji belirleyen belgeler hazırlanmıştır. 16 Temmuz 1997 tarihli "Gündem 2000", 4 Mart 1998 tarihli "Türkiye için Avrupa Stratejisi", Cardiff Zirveri Kararları bunlar içerisinde önem arz eden bazı kaynaklardır.

^{xviii} Helsinki Zirvesinde Türkiye, Avrupa Birliğine "aday ülke" olarak kabul edilmiştir.

^{xix} İlerleme Raporları, Türkiye'nin AB'ye tam üyelik hedefine ulaşmaya yönelik olarak kaydettiği ilerlemeleri ve daha sonraki aşamalarda yapması gerekenleri detaylı olarak açıklarken, 8 Kasım 2000 tarihinde Ulusal Programa eşlik edebilecek bir metin olarak değerlendirilen Katılım Ortaklığı Belgesi ile Türkiye'nin üyelik yönündeki temel hedeflerinin ne olması gerektiği ortaya konulmak istenmiştir. Bu çerçevede 19 Mart 2001 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından Ulusal Program kabul edilmiştir. Ayrıca 26 Mart 2003 tarihinde Kopenhag Zirvesinde alınan kararlara bağlı olarak (2000 yılındaki katılım ortaklığı belgesinden çok farklı olmayıp gözden geçirilmiş hali olan) Türkiye'ye yönelik yeni bir Katılım Ortaklığı Belgesi açıklanmıştır. Buna bağlı olarak Türkiye, Gözden Geçirilmiş Ulusal Program yayınlamıştır.

^{xx} Bu doğrultuda Katma Değer Vergisi Kanunu ile mal ve hizmetlerden alınan 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kalkmıştır. Bu vergilerle birlikte yaklaşık 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmış ve yerine sadece Özel Tüketim Vergisi adı altında tek bir dolaylı vergi getirilmiştir. Ayrıca bu kanun ile KDV'de beş adet olan oran âdeti üçe düşürülmüş ve %26 ve %40 olan oranlar kaldırılarak genel olarak %18'ik bir oran kabul edilmiştir.

^{xxi} 4358 sayılı 02.04.1998 kabul tarihli "Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Ve Noterlik Kanunu, İcra Ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi Ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu İle Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun".Resmi Gazete no:23307.

^{xxii} Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz. "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Kimlik

Numarası İç Genelgesi Seri No: 2006/ 1, Tarih 31.10.2006, Sayı B.07.1.GİB.0.05.70/7033-158-84223".

^{xxiii} Bu proje ile mükelleflerin beyannamelerini internetten verebilecekleri belirtilmekte, yılda yaklaşık 70 milyon beyanname ve bildirim formunun sisteme otomatik aktarılmasıyla, vergi dairelerinde veri giriş hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımçılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapılması hedeflenmektedir.

^{xxiv} Bu konu hakkında detaylı bilgi için bkz: <http://www.gib.gov.tr/gelir2.nsf>

^{xxv} Bu oluşum ile gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımçılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapılması hedeflenmektedir.

^{xxvi} 5607 sayılı Kaçaklıkla Mücadele Kanunu, K.T. 21.03.2007, R.G.T. 31.03.2007.

^{xxvii} MASAK, karapara aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevlendirilmiş ve 17 Şubat 1997 tarihinde fiilen göreve başlamıştır. Bu konu hk bkz <http://www.masak.gov.tr/> Bu kanundan önce 3628 sayılı 1990 tarihli "Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu" ile karapara ile bir ölçüde mücadele edilmeye çalışılıyordu.

^{xxviii} 2006 yılı bütçesi 10.12.2003 tarihinde TBMM'de kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre hazırlanan ilk bütçe olma özelliğine sahiptir. Kanunun genel gerekçesinde; bütçe hakkının iyi kullanılması, etkinliğin artırılması, şeffaflığın sağlanarak harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin sağlanması, etkin bir iç kontrol sisteminin getirilmesi, moderne bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması vb ifadeler kullanılmaktadır. Bu kapsamda 01.01.2005 tarihinden itibaren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kalkmış ve Merkezi Yönetim Bütçe kavramı oluşturulmuştur. Ayrıca bu uygulama, devletin "Stratejik Hedef ve Planlamalar" yapması yönünde bir eğilim oluşturmayı da hedeflemektedir.

^{xxix} Mükellefler; siyasi iradeden oy karşılığı bir takım beklentiler içine girerler. Bu durum kendini genellikle "vergi afları", "sektörlerine ilişkin özel indirim vs. içeren kanunların çıkarılmasını beklemek" vb. şeklinde göstermektedir. Bu konu hk. bkz. AKTAN Coşkun Can, Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat, TAKAV Matbaası, Ankara 1994 ve DÖNMEZ Recai, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üni. Yayın No:597, Eskişehir 1992.