

PAPER DETAILS

TITLE: VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE BOYUTUNUN TÜRKİYE VE AB EKSENİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ

AUTHORS: Duran BÜLBÜL,Nihat ÖZAY

PAGES: 52-62

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1020023>

VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE BOYUTUNUN TÜRKİYE VE AB EKSENİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

THE EVALUATION OF TAX EVASION AND ITS SIZE IN THE CONTEXT OF TURKEY AND EU

Doç. Dr. Duran BÜLBÜL | Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi
Nihat ÖZAY | Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi

ÖZET

Vergi gelirleri kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli ve büyük paya sahip kamu gelir kaynağıdır. Bu özelliği dolayısıyla vergi yükünün adaletli dağılımı kadar vergi kayıp ve kaçaklarının da önlenmesi önem arz etmektedir. Bu çalışmada, vergi kaçakçılığı öncelikle kavramsal olarak mevzuattaki yeri itibarıyla incelenmiştir. Akabinde vergi a  boyutu kayıtdışı ekonomi ile de ilintilendirilmek suretiyle Türkiye ve Avrupa Birliğı  lkeleri ekseninde değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergileme, Vergi Kaçakçılığı, Kayıtdışı Ekonomi

Jell Sınıflandırması: H26, O017

ABSTRACT

Taxation is the greatest and the most important source of government revenue for financing the government expenditures. During taxation, it is very important to reduce tax evasion as well as distributing tax burden equally in the society. In this paper firstly, tax evasion is described on the basis of tax laws. Then, the size of tax evasion will be analyzed with shadow economy in the context of Turkey and European Union.

Keywords: Taxation, Tax Evasion, Shadow Economy

Jell Classification Code: H26, O017

GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı, vergi kaçırانların toplumun geneli aleyhine haksız gelir elde etmelerine yol açarken, bunlar tarafından ödenmeyen vergilerle yapılacak kamu hizmetlerinden toplumun mahrum kalmasına ya da bu hizmetlerin yükünün diğer kesimler üzerine haksız olarak yüklenmesine neden olmaktadır. Bu makalede toplumsal adaleti zedeleyen vergi kaçakçılığının kayıtdışı ekonomi ile ilişkisi de incelenmek suretiyle AB ve Türkiye'deki boyutu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. Vergi Kaçakçılığı ve Toplumsal Etkileri

Kamu gelirlerinin temel kaynağı olan vergi, kamu harcamalarını karşılamak üzere devletin kişilerden hükümlanlık gücüne dayanarak ve ödeme güçlerine göre tek taraflı nihai ve zorunlu olarak aldığı paralardır.¹ Vergiler kamu gelir kaynağı olmasının yanı sıra, gelir dağılımının düzenlenmesi, bireylerin çalışma arzuları üzerinde olumsuz etkiler yaratmadan ve istenmeyen sapmalara neden olmadan üretim artışı sağlanması amaçlarını da gütmektedir.² Bir başka deyişle verginin mali amaçlarının yanı sıra mali olmayan pek çok amacı da bulunmaktadır. Gerek mali gerekse de mali olmayan bu amaçlar doğrultusunda devletin aldığı vergiler çeşitli düzenlemelere ve kurallara dayanmaktadır. Bu düzenlemeler genellikle kanun şeklinde olup, vergi kanunlarında devletin kullandığı egemenlik hakkının sınırları çizilirken, vatandaşlar tarafından da uyulması gerekli kurallar belirlenmektedir. Bu kurallara uyulmasını sağlayacak ve

aykırı hareket edenleri daha ağır bir külfetle karşı karşıya bırakacak şekilde çeşitli yaptırımlar da vergi kanunlarında düzenlenmiştir.

Vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve ceza öngörülen fiiller vergi suçları olarak tanımlanmaktadır³. Bu suçlar arasında yer alan **vergi kaçakçılığı** ise genel anlamda, mükelleflerin yasalara aykırı olarak kısmen veya tamamen vergi ödememeye yönelik çabaları sonucunda vergi kaybına sebebiyet vermeleri şeklinde tanımlanabilir⁴.

Vergi kaçakçılığı, kamu sektörünün sağladığı toplumsal ve bireysel bazda hizmetten faydalanan kişilerin yapılan giderlere katılma isteksizliğinin bir sonucu olarak da değerlendirilebilir. Kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcunu ödemeyen kimseler, vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında, haksız ve yasa dışı bir fayda sağlamış olurlar. Bu durum gönüllük esasına göre değil de zorunlu olarak ödenen vergiler hakkındaki toplumsal uzlaşmanın bozulmasına, vergide veriminin azalmasına ve dürüst yükümlülerin tepkisine yol açmaktadır.⁵

Vergi kaçakçılığı ülkedeki vergi yükü dağılımını etkilediğinden, vergi kanunlarına gönüllü uyum gösteren mükellefler açısından ilave bir maliyet unsuru anlamına gelmektedir. Vergi kayıplarının yüksek olduğu bir ortamda, artan kamusal ihtiyaçların karşılanması mevcut vergi tabanına daha yüksek oranda vergi uygulanmasına yol açacaktır.

¹ Aytaç EKER, Duran BÜLBÜL, **Kamu Maliyesi**, Özbaran Ofset Matbaacılık, Ankara, 2013, s.118.

² David N. HYMAN, **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, 6. Baskı, Fort Worth, Harcourt Brace College Publishers, 1999, s.371.

³ Doğan ŞENYÜZ, Vergi Hukuku (Genel Kısım), Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 123.

⁴ EKER ve BÜLBÜL, a.g.e., s. 177

⁵ Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınları, İstanbul, 1996, s.279.

Diğer yandan vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik politika uygulamalarının da bir maliyeti söz konusu olup, bu yönüyle vergi kaçakçılığı ekonomide etkinlik kaybı oluşumuna da neden olur. Mükelleflerin vergi düzenlemelerine aykırı hareketler için danışmanlık vb. hizmetler için ayırdıkları kaynaklar ile vergi idaresinin vergi kayıplarını ortaya çıkarmak için yaptığı harcamalar etkinlik kaybının açık göstergesidir.⁶

2. Türk Vergi Mevzuatı'nda Vergi Kaçakçılığının Yeri

"Vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve ceza öngörülen fiiller"⁷ olarak tanımlanabilecek vergi suçları ve bu suçların işlenmesi halinde uygulanacak cezaların büyük bir kısmı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, vergi kaçakçılığı karşılığında öngörülen hapis cezasına göre üç grup halinde sınıflandırılabilir:

18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren (a) grubu fiiller: Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma.

3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren (b) grubu fiiller: Defter ve belgeleri yok etme, sahte belge düzenleme ve kullanma.

2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren (c) grubu fiiller: Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma ve bu belgeleri bilerek kullanma.

Vergi kaçakçılığına yönelik Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikler incelendiğinde, 20 yıllık bir süreç içinde vergi kaçakçılığı fiilinin kanun karşısındaki niteliğinin sırasıyla kusur, ağır kusur ve suç olarak değiştiği görülmektedir. 2008 yılında yapılan son değişiklikle vergi kaçakçılığı suçu, para cezasına çevrilebilen basit bir kabahat olmaktan çıkarılmış, Türk Ceza Kanunu anlamında **paraya çevrilemeyen bir suç olarak nitelendirilmiş** ve cezai müeyyidesi arttırılmıştır.

Ancak vergi kaçakçılığının azaltılabilmesi için cezaları arttırmak tek başına yeterli olmamaktadır. Bunun yanı sıra denetimde etkinliğin artırılması, yakalama riskinin yükseltilmesi, vergi sisteminin anlaşılır ve uygulanabilir olması, vergi yükünün adaletli dağıtılması gibi faktörler de etkili olmaktadır.

3. Gümrük Mevzuatı Kapsamında Vergi Kaçakçılığının Değerlendirilmesi

Gümrük mevzuatı kapsamında kaçakçılığa konu fiiller 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanunun 3. maddesinde kaçakçılık suçları gümrük rejimleri ihlalleri başta olmak üzere gümrük mevzuatına aykırı davranışlara bağlı olarak belirlenmiştir. Bu suçlardan bir kısmı vergi kaçakçılığı kapsamında

⁶ Joel SLEMROD, "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion", Journal of Economic Perspectives, cilt 21, sayı 1, 2007, s.41-42.

⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 123

değerlendirilebileceği gibi bir kısmında herhangi bir vergi kaybı veya kaçığı söz konusu olmamakta, ancak kaçakçılık olarak ele alınmaktadır. Başka bir ifadeyle 5607 sayılı Kanun kapsamındaki her kaçakçılık suçu bir vergi kaybına yol açmamakta, dolayısıyla da vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmemektedir.

Aldatıcı işlem ve davranışlarla gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin eşya ithal edilmesi Kaçakçılıkla Mücadele Kanunun 3/2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra düzenlenen suç, aldatıcı işlem ve davranışlarla doğrudan daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek amacıyla yapılan bir suçtur. Diğer suçlarda ise vergi ödememenin yanı sıra ticaret politikası önlemlerinden kaçma maksadı da söz konusu olabilmektedir.

5607 sayılı Kanun kapsamındaki kaçakçılık suçlarını vergi kaçakçılığı yönüyle değerlendirme yapmak için söz konusu kanunda yer alan güm-

rük vergileri tanımı ile kaçakçılık suçu neticesinde bu tanıma uyan bir vergi kaybı olup olmadığına da bakmak gerekir.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda gümrük idaresi veya başka idarelerce, eşyanın ithali veya ihracına bağlı olarak uygulanan vergiler ile diğer malî yükümlülükler gümrük vergileri olarak tanımlanmıştır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu bu geniş tanım ile gümrük işlemlerine bağlı olarak alınan her tür vergi ve mali yükümlülüğü kaçakçılık konusu olarak ele almıştır. Bu yönüyle klasik gümrük vergisi veya tarifesinin yanı sıra KDV, ÖTV, anti dumping vergisi, telafi edici vergi, toplu konut fonu vb. adlar altında eşyanın ithali veya ihracına bağlı vergi ve mali yükümlülüklerde bir kayıp olması durumu da kaçakçılık kapsamında ele alınmaktadır.

4. Vergi Kaçakçılığının Boyutunun Tahminine Yönelik Çalışmalar

Şekil 1- Kıtalarla göre vergi kaçakçılığı boyutu ve sağlık harcamaları

	Ülke Sayısı	Toplam GSYH (\$'m)	Kayıtdışı Ekonomi Toplam Boyutu (\$'m)	Kayıtdışı Ekonomi/ GSYH Oranı	GSYH'nin Yüzdesi Olarak Ortalama Vergi Oranı	Toplam Vergi Kaybı (\$'m)	Toplam Sağlık Harcamaları (\$'m)	Sağlık Harcamalarının Vergi Kaybına Oranı
Dünya Geneli	235	62.646.553						
Vergi oranları ve sağlık harcamalarına ulaşılan ülkeler	145	61.737.918	11.148.970	18,1%	28,1%	3.132.861	5.708.145	54,9%
Bu Ülkelerin Dünya Nüfusuna Oranı	61,7%	98,2%						
Avrupa	36	18.947.416	3.882.593	20,5%	38,9%	1.510.329	1.742.451	86,8%
Africa	39	1.383.070	481.442	34,8%	16,5%	79.438	81.100	97,7%
Asya	40	19.333.826	3.421.985	17,7%	19,5%	667.287	1.077.743	61,8%
Kuzey Amerika	13	17.376.075	1.876.751	10,8%	24,1%	452.297	2.443.800	18,5%
Güney Amerika	12	3.632.841	1.336.330	36,8%	28,2%	376.845	271.707	138,5%
Avustralya	5	1.064.690	149.868	14,1%	31,0%	46.459	91.344	50,9%

Kaynak: The Cost of Tax Abuse : A Briefing Paper On The Cost of Tax Evasion Worldwide, The Tax Justice Network, Kasım 2011, s.3.

Dünyada ve Türkiye’de vergi kaçakçılığının net olarak tespitine yer veren istatistikler bulunmadığı için çeşitli yollarla tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Yapılan bu çalışmalarda vergi kaçakçılığı, doğrudan veya dolaylı ölçüm yöntemleri kullanılarak tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Doğrudan ölçüm yöntemleri milli gelir hesaplarına dayanan ölçüm, örnekleme yöntemi, aile bütçesini izleme yöntemi ve anket yöntemi olmak üzere dört şekilde yapılabilmektedir. Dolaylı ölçüm yöntemleri ise çoğunlukla kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün ortaya çıkarılması ve daha sonra bu verilerden yararlanmak suretiyle yapılan tahminlere dayanmaktadır.⁸

Vergi kaçakçılığının Türkiye’deki boyutunu tespit etmek amacıyla yapılan çalışmaların genel olarak kayıtdışı ekonomi ile denetim elemanlarınca yapılan inceleme sonucu tespit edilen matrah farkları kullanılarak tahmin edilmeye çalışıldığı görülmektedir.

4.1. Kayıtdışı Ekonomi Üzerinden Vergi Kaçakçılığının Boyutunu Tahmine Yönelik Vergi Adaleti Ağı Tarafından Yapılan Çalışma

Vergi Adaleti Ağı tarafından 2011 yılında yapılan araştırmada, öncelikle her ülke için kayıtdışı ekonomi boyutu tespit edilmiş, daha sonra o ülkedeki kayıtdışı ekonomi şayet kayıt altında olsaydı ödenecek vergi (ortalama vergi oranları kullanılarak) hesaplanmıştır. Ortaya çıkan bu vergi kaybı ile de yapılan sağlık harcamalarının karşılanması yapılarak, rakamların büyüklüğü ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu çalışmaya ilişkin kısıtlar bazında veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Tabloya göre vergi kaçakçılığının dünya ge-

nelinde oluşan toplam kayıp 3.132.490 milyon ABD Doları olup, bu rakam tüm dünya genelinde yapılan sağlık harcamalarından daha fazladır. AB’nin de dahil olduğu 36 ülkeli Avrupa kıtası ise vergi kaybının en çok olduğu kıtadır. Buna göre Avrupa kıtasında 1.511.714 milyon ABD Doları vergi kaçağı bulunmakta olup, dünya genelinin yaklaşık yarısı (%48) Avrupa’da oluşmaktadır.

Vergi Adaleti Ağı tarafından yapılan bu araştırmaya göre, Türkiye’nin kayıtdışı ekonomiden kaynaklanan vergi kaybı 54,08 milyar USD olarak tahmin edilmiştir. Vergi kaçakçılığının oluşan kaybın en yüksek olduğu 10 ülke ile söz konusu çalışma kapsamında Türkiye’ye ilişkin veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre, kayıtdışı ekonomi sebebiyle oluşan vergi kaybının en yüksek olduğu 10 ülkenin 5’i AB üyesidir. AB üyeleri içerisinde en büyük kayıtdışı ekonomi 553.881 Milyon USD ile İtalya olup, kayıtdışı ekonominin İtalya’ya yol açtığı vergi kaybı 238.723 milyon USD’dir. Kayıtdışı ekonominin boyutu Almanya’da 529.547, Fransa’da 384.000, İngiltere’de 280.760, İspanya’da 316.666 milyon USD’dir.

Kayıtdışı ekonominin yol açtığı vergi kaybı ise Almanya’da 214.996, Fransa’da 171.264, İngiltere’de 109.216, İspanya’da 107.350 milyon USD’dir.

Bu çalışmaya göre dünyada elde edilen her 6 dolardan 1 doları vergi otoritesinden kaçırılmaktadır. Bu oran Avrupa’da daha yüksek olup her 5 Euro’dan 1 Euro kayıtdışı elde edilmektedir. Bu oran İtalya ve Yunanistan’da ise her 4 Euro’dan 1 Euro şeklindedir.

⁸ Vito TANZI, Parthasarathi SHOME, “A Primer on Tax Evasion”, IMF Staff Papers, cilt 40, sayı 4, 1993, s.821.

⁹ The Cost of Tax Abuse : A Briefing Paper On The Cost of Tax Evasion Worldwide, The Tax Justice Network, Kasım 2011, s.4

Şekil 2- Vergi kaçakçılığının rakamsal olarak en yüksek olduğu on ülke ve Türkiye'deki durum

Ülke	GSYH	Nüfus	Kişi Başı Milli Gelir	Kayıtdışı Ekonomi Boyutu	Vergi Yüğü %	Hükümet Harcamaları GSYH Oranı	Kayıtdışı Ekonomi Boyutu	Kayıtdışı Ekonomiden Kaynaklanan Vergi Kaybı
	US\$m		\$	%	%	%	US\$m	US\$m
ABD	14.582.400	312.582.000	46.651	8.6	26.9	38.9	1.254.086	337.349
Brezilya	2.087.890	190.755.799	10.945	39.0	34.4	41	814.277	280.111
İtalya	2.051.412	60.705.911	33.793	27.0	43.1	48.8	553.881	238.111
Rusya	1.479.819	142.914.136	10.355	43.8	34.1	34.1	648.161	221.023
Almanya	3.309.669	81.724.000	40.498	16.0	50.6	43.7	529.547	214.996
Fransa	2.560.002	65.821.885	38.893	15.0	44.6	52.8	384.000	171.264
Japonya	5.497.813	127.720.000	43.046	11.0	28.3	37.1	604.759	171.147
Çin	5.878.629	1.339.724.852	4.388	12.7	18	20.8	746.586	134.385
İngiltere	2.246.079	62.300.000	36.053	12.5	38.9	47.3	280.760	109.216
İspanya	1.407.405	46.162.024	30.488	22.5	38.9	41.1	316.666	107.350
Türkiye	735.264	73.722.988	9.973	31.3	23.5	23.4	230.138	54.082

Kaynak: The Cost of Tax Abuse : A Briefing Paper On The Cost of Tax Evasion Worldwide, The Tax Justice Network, Kasım 2011, s.4

Araştırma verilerine göre Türkiye’de kayıtdışı ekonominin GSYİH’ya oranının %31,3 olduğu tahmin edilmiş olup, Türkiye’deki kayıtdışı ekonominin boyutu 230,1 milyar USD, buna bağlı vergi kaybı ise 54,08 milyar USD olarak tahmin edilmiştir. Bu rakam GSYİH’nın yaklaşık olarak %7,35’i büyüklüğüne tekabül etmektedir. Kayıtdışı ekonomiden kaynaklanan bu vergi kaybı Türkiye’nin toplam sağlık harcamalarının %121’i oranında olup, toplam sağlık harcamalarından yaklaşık 10 milyar USD daha fazladır.¹⁰

Ülke	Kayıtdışı Ekonomi Boyutu %	Vergi Yüğü %	Kamu Harcamaları GSYH Oranı %	Kayıtdışı Ekonomi Boyutu (milyon\$)	Kayıtdışı Ekonomiden Kaynaklanan Vergi Kaybı (milyon\$)	Toplam Sağlık Harcaması (milyon\$)	Kayıtdışı Ekonominin Sağlık Harcamalarına Oranı %
Türkiye	31.3	23.5	23.4	230.138	54.082	44.851	121

Kaynak: The Cost of Tax Abuse : A Briefing Paper On The Cost of Tax Evasion Worldwide, The Tax Justice Network, Kasım 2011, s.12

4.2. Vergi Kaçakçılığının Boyutunu Tahmin Bakımından Vergi Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Vergi kaçakçılığının tespitine yönelik olarak vergi idaresi denetim elemanlarınca bulunan matrah farkının, incelenen matraha oranlamasıyla vergi kaçakçılığı rakamlarına ulaşmaya da çalışılmaktadır. Vergi Denetim Kurulu’nca 2011-2014 yıllarında yapılan vergi incelemelerine ilişkin denetim sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

¹⁰ The Cost of Tax Abuse, s.12

Şekil 4- Vergi Denetim Kurulu'nca yapılan vergi inceleme sonuçları (2011-2014)

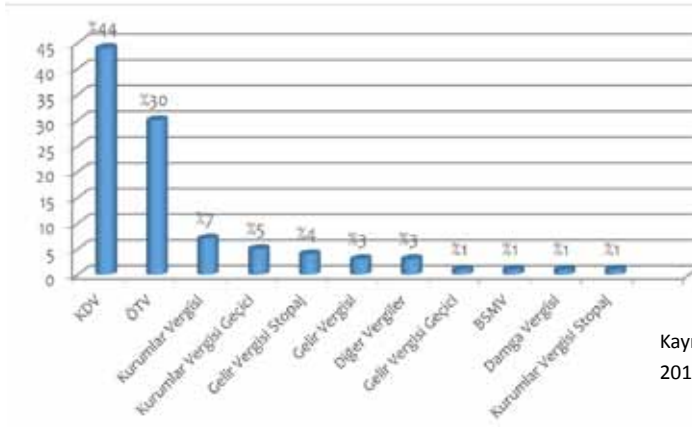
YIL	İncelenen Mükellef Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi İstenilen Ceza (TL)
2011	16.267		3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012-2014 Faaliyet Raporları

Maliye Bakanlığı bünyesindeki vergi inceleme yetkisini haiz tüm denetim elemanlarının 2011 yılında tek çatı altında toplanması ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı denetim sonuçlarının yer aldığı yukarıdaki tabloya göre, 2011 yılında 16.267 olan incelenen mükellef sayısının sonraki yıllarda büyük oranda artarak yıllık ortalama 50-60 bin sayısına ulaştığı görülmektedir. 2012 yılında, 46.845 mükellefin incelenmesi sonucunda 131.000.851.812 TL'lik matrah farkı bulunmuş, bu matrah farkı için 4.535.523.091 TL vergi tarhi istenilmiştir. 2013 ve 2014 yıllarında, 2012 yılına kıyasla daha düşük matrah farkı bulunmuş olmasına karşın

tarhi istenilen vergi 2012 yılına kıyasla ortalama iki kat artmıştır. Bu durum vergi inceleme sonuçlarından hareketle genel bir değerlendirme yapılmasının sağlıklı bir sonuç vermeyeceğinin bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Aşağıdaki grafikte ise vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçlarının, tarhi istenilen vergi bazında oransal dağılımı gösterilmiştir. Bu dağılıma bakıldığında, KDV'nin %44 ile en büyük paya sahip olduğu, onu %30 ile ÖTV'nin takip ettiği görülmektedir. Denetim elemanlarınca bulunan matrah farkının, $\frac{3}{4}$ 'lük kısmının dolaylı vergiler, $\frac{1}{4}$ 'lük kısmının ise dolaysız vergilere yönelik olduğu görülmektedir.

Şekil 5: Vergi türleri itibarıyla inceleme sonuçlarının tarhi istenilen vergi bazında oransal dağılımı

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
2012-2014 Faaliyet Raporları

Vergi denetim sonuçları, vergi kaçakçılığının varlığı ve vergi mevzuatına uyum konusunda bir çıkarsama yapılmasını sağlasa da bu sonuçlardan hareketle vergi kaçakçılığı oranları tahmininde bulunulması çok sağlıklı bir yöntem olarak değerlendirilmemektedir. Bunun başlıca nedeni, vergi inceleme oranlarının toplam mükellefe oranının düşük olması ile inceleme sonuçlarının yıldan yıla çok farklı sonuçlar vermesidir.

Diğer yandan, vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkları ile tahsil edilen tutarlar her zaman aynı çıkmamaktadır. Bu durum 2011-2014 yılı vergi inceleme sonucu bulunan matrah farkları ve bunlara yönelik tarhi istenilen vergi tutarlarından da görülmektedir. Diğer yandan, bazı incelemelerle ilgili çok yüksek rakamdaki vergi ve cezalar yargı da kısmen ya da tamamen kaldırılmakta veya uzlaşma sırasında önemli bir kısmı indirilmektedir. Bu nedenle, matrah farkına istinaden bulunan oranlara ihtiyatlı yaklaşmak gerekmektedir.

4.3. IX. Kalkınma Programı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu'na Göre Vergi Kaçakçılığının Boyutu

Ülkemizde halihazırda Onuncu Beş Yıllık Kalkınma Programı uygulanmakla birlikte vergi kaçakçılığının boyutuna yönelik çalışmaların Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Programı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda ele alındığı, yakın tarihli bu nitelikte bir çalışmanın bulunmadığı görülmektedir. Dokuzuncu Kalkınma Planının önceliklerinden birisi kayıt dışı ekonomiyle mücadele olmuştur. Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Programı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda yapılan vergi kaçakçılığının boyutuna yönelik tahminlere istinaden Dokuzuncu ve Onuncu Kalkınma Planları döneminde, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının koordinatörlüğünde diğer kamu idarelerinin de katılımıyla 2008-2010, 2011-2013 ve 2015-2017 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planları hazırlanmıştır.

2015-2017 Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Eylem Planında; kayıt dışı ekonominin GSYH'ya mevcut oranı %26,5 olarak verilmiş olup, eylem planı çerçevesinde bu oranın 5 puan düşürülerek 2018 yılında %21,5 olması hedeflenmiştir.

Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Programı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporuna benzer bir çalışmanın Onuncu Beş Yıllık Kalkınma Programı kapsamında yapılıp sonuçlarının bir önceki çalışmayla kıyaslanmamış olması bir eksiklik olarak değerlendirilebilir. Her ne kadar tarih aralığı eski olsa da söz konusu Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu sonuçlarının incelenmesinde yarar bulunmaktadır. Raporda, vergi inceleme sonuçlarına göre beyan dışı kalan matrahın olması gereken matraha oranlaması yapılarak, 1985-2004 yılları için vergi kaçakçılığının boyutu tahmin edilmeye çalışılmış olup, aşağıda tablo halinde yıllar itibarıyla gösterilmiştir:

YILLAR		YILLAR	
1994	53	2004	46
1993	26	2003	42
1992	37	2002	37
1991	33	2001	65
1990	39	2000	35
1989	31	1999	45
1988	24	1998	28
1987	21	1997	28
1986	56	1996	21
1985	50	1995	30

Kaynak: Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Programı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu

Denetim sonuçlarından, özellikle ekonomik krizlerin olduğu 1994 ve 2001 yıllarında vergi kayıp ve kaçaklarının arttığı görülmektedir. Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi vergi kayıp ve kaçakları

İngiltere 109.216, İspanya 107.350 milyon ABD Doları kayba uğramıştır. Bu rakamlara göre yaklaşık bir oranlama yapıldığında İtalya'nın vergi kaybı Türkiye'den 4½ kat, Almanya'ninki 4 kat, Fransa'ninki 3½ kat, İngiltere ve İspanya'ninki 2 kat daha fazladır.

Çalışmamızda verilen bilgilerden de görüleceği üzere, Türkiye AB üyesi ülkelere kıyasla oldukça yüksek oranda kayıt dışı ekonomik faaliyetlere sahiptir. Bu durum Türkiye'de vergi ahlakının yeterince yerleşmediğini ve mali düzenlemelere uyulmadığını ortaya koymaktadır. Aynı zamanda bu durum Türkiye'de sosyal adaletsizliğin yaygınlığına da işaret etmektedir. Toplumdaki bireylerin yaygın olarak yasal yükümlülükler ve kurallardan kaçıyor olması ve devletin bu durumu düzeltmek için uygulamaları hayata geçirememesi ise Türkiye'nin AB üyeliği önünde önemli bir engel teşkil etmektedir.¹³ Nitekim ilerleme raporlarında bu yönde önemli eleştiriler bulunmaktadır. Öte yandan, 1 Temmuz 2013'te AB üyesi olan Hırvatistan'ın SCHNEIDER tarafından yapılan ve yukarıda tablo halinde verilen 2011 yılına ilişkin kayıtdışı ekonomi tahmininde Türkiye'den daha yüksek bir kayıtdışılığı sahip olması ise dikkat çekmektedir.

Türkiye'de kayıtdışılığın azaltılması ile vergi kaçakçılığının önlenmesi noktasında yeterince başarılı olamamasının nedeni olarak vergi cezası uygulamalarının vergi kaçakçılığını bastırarak kadar güçlü olmaması gösterilebilir. İşyeri kapatma cezası, kaçakçılık nedeniyle hapis ve meslekten men cezası gibi caydırıcılığı yüksek olan cezalar yargılamanın uzun sürmesi, suçun faillerinin tespiti, suçun delillendirmesi vb. yönlerde yaşanan sorunlar nedeniyle nadiren uygulanmaktadır.¹⁴

Türkiye'deki vergi denetimi ise etkinlik yönüyle üzerinde tartışılması gereken bir konudur. Denetimin daha ziyade kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaşması, yapılan beyanların doğruluğunu incelemeye odaklanması, kayıtdışı faaliyette bulunanlara yönelik yeterli denetim yapılamaması vergi denetiminde etkinliği ve dolayısıyla da vergi

kaçakçılığı ile mücadeleyi olumsuz etkilemektedir. Öte yandan, vergi yükünün adil bir şekilde dağılmaması da kayıtdışılığın ve buna bağlı vergi kaybının artmasının bir başka nedeni olarak ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Kayıtdışı ekonomi ve özelinde vergi kayıp ve kaçak, gerek Türkiye'nin gerekse de üyelik müzakereleri yürüttüğü AB'nin en önemli sorunları arasında yer almaktadır. AB bütçesini oluşturan kalemler içerisinde bulunan vergilerin yanı sıra GSMH paylarından birliğe aktarılan üye ülke paylarını kayıtdışı ekonomi etkilemektedir. Benzer şekilde Türkiye'de de toplam bütçe gelirleri içinde vergilerin payı yüzde 84'leri bulmaktadır. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi hem bütçe gelirlerinin artırılması hem de vergi adaletinin sağlanması bakımından son derece önemlidir.

Vergi kaçakçılığının bu önemi dolayısıyla ülkeler bu durumun tespiti halinde çeşitli cezai müeyyideler uygulamaktadırlar. Bu duruma rağmen bireylerin vergi kaçırıyor olmaları bunların nedenleri üzerinde de durulmasını gerektirmiştir. Bu nedenlerin bilinmesi halinde vergi kaçırma-ya karşı daha etkin mücadele edilebileceği gibi, eğer vergi sisteminin yapısından kaynaklanan sorunlar varsa bunlar da giderilmiş olacaktır. Vergi kaçakçılığı ile ilgili yapılan çoğu çalışma daha çok kaçakçılığın boyutlarının ölçümü üzerine yoğunlaşmıştır. Yapılan bu çalışmalar çoğunlukla kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün ölçülmesi ve daha sonra bu verilerden yararlanmak suretiyle yapılan tahminlere dayanmaktadır.

Vergi Adaleti Ağı tarafından yapılan çalışmaya göre, kayıtdışı ekonomiden kaynaklanan vergi kaybının dünya genelinde toplam 3.132.490 milyon ABD Doları olduğu, dünyada elde edilen her 6 dolardan 1 doların vergi otoritesinden kaçırıldığı tahmin edilmiştir. Dünya genelindeki vergi kaybının %48'i AB'nin de dahil olduğu 36 Avrupa

¹³ Gülay Akgül YILMAZ, AB'ne Üyelik Sürecinde Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 25, S 2, 2008, a.g.m., s.284.

¹⁴ İsmail TÜRK, *Kamu Maliyesi*. 5. Baskı, Turhan Yayınevi Ankara 2005, s.202.

ülkesine aittir. Bu çalışmaya göre vergi kaçakçılığından dolayı İtalya 238.723, Almanya 214.996, Fransa 171.264, İngiltere 109.216, İspanya 107.350 milyon ABD Doları kayba uğramıştır.

Vergi Adaleti Ağı tarafından yapılan araştırma verilerine göre Türkiye’de kayıtdışı ekonominin GSYİH’ya oranının %31,3 olduğu tahmin edilmiş olup, Türkiye’deki kayıtdışı ekonominin boyutu 230,1 milyar USD, buna bağlı vergi kaybı ise 54,08 milyar USD olarak tahmin edilmiştir.

AB ve Türkiye kayıtdışı ekonomi tahminlerine bakıldığında ise, Türkiye’nin AB kayıtdışı ekonomi ortalamasının yaklaşık 8-9 puan yukarısında olduğu görülmektedir. Birlik içerisinde ise daha çok Birliğe yeni katılan Doğu Avrupa ülkelerinin yüksek kayıtdışılığa sahip olduğu görülmektedir. Eski AB üyelerinden ise İtalya ve Yunanistan’ın AB ortalamasının üzerinde kayıtdışı ekonomiye ve dolayısıyla da AB ortalamasının üzerinde vergi kaçakçılığına maruz kaldıkları görülmektedir. Vergi kaçakçılığının tespitine yönelik olarak vergi idaresi denetim elemanlarınca bulunan matrah farkının, incelenen matraha oranlamasıyla vergi kaçakçılığı rakamlarına ulaşmaya da çalışılmaktadır. Ancak, vergi denetim sonuçlarından hareketle vergi kaçakçılığı oranları tahmininde bulunulması çok sağlıklı bir yöntem olarak değerlendirilmemektedir. Bunun başlıca nedenleri; vergi inceleme oranlarının toplam mükellefe oranının düşük olması, inceleme sonuçlarının yıldan yıla çok farklı sonuçlar vermesi, vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkları ile tahsil edilen tutarların birbiriyle doğru orantılı olmaması, inceleme sonucu uygulanan vergi ve cezaların kısmen ya da tamamen yargı kararları ile kaldırılması veya uzlaşma sırasında önemli bir kısmının indirilmesidir. Belirtilen bu nedenlerden ötürü matrah farkına istinaden bulunan vergi kaçakçılığı boyutu tahminlerine ihtiyatlı yaklaşmak gerekmektedir.

Türkiye’de vergi kaçakçılığının önlenebilmesi için ağır vergi yükü altındaki mükellefleri gözetken, vergisini ödemeyeni cezalandırırken yükümlülüklerini yerine getiren mükellefleri ise ödüllendiren

uygulamalara geçilmelidir. Ayrıca Türkiye’de sıklıkla başvuru alan “yapılandırma”, barış” gibi adlar altındaki örtülü af uygulamalarından vazgeçilerek yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin daha kârlı çıktığı, buna mukabil ödevlerini yerine getiren dürüst mükelleflerin bu şekilde cezalandırıldığına dair kamuoyunda oluşmuş genel kanaatin önüne geçilmelidir.

Diğer yandan vergi bilincinin oturması ve vergisini isteyerek ödeyen mükelleflerin çoğaltmasını sağlayacak uygulamalara başvurulmalıdır. Bununla birlikte, mükelleflerin vergi kaçırımları halinde yakalanacaklarını bilmeleri, vergi kaçakçılığına uygulanacak cezai yaptırımların ağırlaştırılmasından daha caydırıcı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Programı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2007-2013, DPT
- EKER, Aytaç, BÜLBÜL, Duran, Kamu Maliyesi, Özbaran Ofset Matbaacılık, Ankara, 2013
- HYMAN, David N., Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy, 6. Baskı, Fort Worth, Harcourt Brace College Publishers, 1999.
- NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi. 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1996
- Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Kayıtdışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Kalkınma Bakanlığı, 2015
- SCHNEIDER, Frederick, “Size and Development of the Shadow Economy of 31 European Countries and 5 other OECD Countries from 2003 to 2011 (Gözden geçirilmiş Eylül 2011 versiyonu)
- SLEMROD, Joel, “Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion”, Journal of Economic Perspectives, cilt 21, sayı 1, 2007
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Hukuku (Genel Kısım), Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005
- TANZI, Vito, SHOME, Parthasarathi, “A Primer on Tax Evasion”, IMF Staff Papers, cilt 40, sayı 4, 1993.
- The Cost of Tax Abuse : A Briefing Paper On The Cost of Tax Evasion Worldwide, The Tax Justice Network, Kasım 2011
- TÜRK, İsmail, Kamu Maliyesi. 5. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2005
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yıllık Faaliyet Raporları (2011-2014)
- YILMAZ, Gülay Akgül, AB’ne üyelik sürecinde Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 25, S 2, 2008
- <http://www.atherney.com/index.../the-shadow-economy-in-Avrop.html>