

## VERGİ DENETİMİNİN YENİ YAPISI VE DENETİMİN KAYITDIŞILIĞI ÖNLEME FONKSİYONU\*

**Yrd.Doç.Dr. Cemil RAKICI**  
Karadeniz Teknik Üniversitesi  
İİBF Maliye Bölümü  
[cemil.rakici@ktu.edu.tr](mailto:cemil.rakici@ktu.edu.tr)

### ÖZET

*Vergi denetiminin en önemli fonksiyonlarından birisi kayıtdışı ekonominin önlenmesidir. Kayıtdışı ekonomi, günümüz gelişmiş, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hemen hemen hepsinde görülen ve çözülmeye çalışılan temel problemler arasında yer almaktadır. Kayıtdışı ekonomi tek boyutlu olmayıp pek çok alanda karşılaşılan bir sorundur. Söz konusu alanlardan birisi de vergiseldir. Kayıtdışı ekonominin vergisel boyutu, yasal veya yasal olmayan faaliyetlerin tespit edilememesi şeklinde olabileceği gibi, sözkonusu tespit yapıldıktan sonra ilgili faaliyetin yeterince veya hiç vergilendirilememesi şeklindedir. İşte bu noktada vergi denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren faaliyetlerin yeterince vergilendirilmesi etkin bir vergi denetim sistemini gerektirmektedir. Bu çalışmada, Türkiye’de kayıtdışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** *Kayıtdışı Ekonomi, Vergi Denetimi, Denetim Birimleri*

### THE NEW STRUCTURE OF TAX AUDIT AND THE ROLE OF TAX AUDITING IN PREVENTING INFORMAL ECONOMY

#### ABSTRACT

*One of the most important functions of tax auditing is to prevent the underground economy. The underground economy is a problem prevailing in almost all today's advanced, less developed and developing countries and is among fundamental problems tried to be solved in almost all of them. The underground economy is not a one-dimensional problem but a problem encountered in many areas. Tax-related dimension is among these areas. The tax-related dimension of the underground economy can be in the form of not being able to detect legal and illegal activities and in the form of not being able to tax sufficiently or untaxing related activity after detection in question. At this point, the importance of tax auditing emerges. Especially, insufficient taxation of the activities giving rise to taxable event requires an efficient tax auditing. In this study, the efficiency of tax auditing in the prevention of the underground economy in Turkey will be analyzed.*

**Keywords:** *Underground economy, tax auditing, auditing units*

\* Bu çalışma daha önce III. Ulusal Kemal Akman MYO Tebliğ Günleri Sempozyumu 28-29 Nisan 2011 ‘de “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü” adı altında sunulmuştur. Fakat, 646 sayılı KHK ile vergi denetiminin yapısında ciddi değişikliğe gidilmiştir. Bu nedenle çalışma tekrar ele alınıp değişiklikler dikkate alınarak güncellenmiştir.

## 1. GİRİŞ

Esas amacı mükellefin yasalara uygun hareket edip etmediğinin kontrol edilmesi anlamına gelen vergi denetimi kayıtdışılığın önlenmesi açısından önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Kayıtdışı ekonomi gerek gelişmiş gerekse gelişmekte veya az gelişmiş ülkelerin çözüm bulmaya çalıştıkları temel ekonomik sorunlar içerisinde yer almaktadır. Gelişmiş ülkeler kayıtdışı ekonomiyi belli ölçüde çözüme kavuşturmuşlarsa da gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler açısından hala çözülmesi gereken en önemli ekonomik sorunlardan bir tanesidir. Kayıtdışı ekonominin önlenmesi adına pekçok çözüm alternatifleri sunulmaktadır. Söz konusu bu öneriler kayıtdışı ekonominin var olduğu çevre açısından farklılaşabilmektedir.

Kayıtdışı ekonomi sosyal, ekonomik, siyasal ve ahlaki açıdan pek çok alanı ilgilendirdiği için, birden çok anlam yüklenen ve farklı şekillerde tanımlanan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, konu hangi açıdan ele alınırsa o bağlamda bir tanımlamaya gidilmektedir. Bu çalışmada kayıtdışı ekonomi ekonomik ve vergisel açıdan ele alınacağı için bu doğrultuda bir tanımlama yapmak gerekirse kayıtdışı ekonomi; GSMH hesapları içinde yer almayan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu tanım doğrultusunda yasal ve yasal olmayan tüm faaliyetler kayıtdışı ekonomi kavramı içinde değerlendirilmektedir. Vergi denetimi, yasal faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğini kontrol ederken, yasal olmayan faaliyetlerinde tespit edilmesini sağlamaya çalışır. Dolayısıyla, vergi denetimi kayıtdışılığın önlenmesi açısından önemli görevler üstlenmektedir.

## 2. VERGİ DENETİMİ

Vergi denetimi, kayıtdışı ekonominin önlenmesinde son derece önemli bir unsurdur. Çünkü, denetim oranına bağlı olarak mükellef davranışı değişebilir. Denetimlerin yeterli olmadığını düşünen mükellef daha fazla kayıtdışına yönelecektir. Aksine, etkin denetim yapılması ve bunun mükellef tarafından bilinmesi ise mükellefin kayıtdışına çıkmasını engelleyecektir. Örneğin, GİB tarafından yapılan “Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri” adlı araştırmada yaklaşık % 72’lik bir grup hiç vergi ödememesine rağmen yakalanmayan insanlar olduğuna inanmaktadır (KMSEP, 2009: 23). Bu açıdan bakıldığında denetim oranı arttıkça, kayıtdışılığın azalacağı söylenebilir.

### 2.1. Denetim Kavramı

Denetim, sözlük anlamı itibarıyla boyutları ve biçimleri normalin dışında olan parçaların çıkarılması işlemidir. Genel anlamda ise denetim, işlerin ulaşılmak istenen hedeflere ulaşmayı mümkün kılacak biçimde yürütülmesini ve buna aykırı gidişlerin yoluna konulmasını sağlayan bir fonksiyondur (Yaraşlı, 2005: 246).

Denetim yapılabilmesi için bazı unsurların varlığı gereklidir. Söz konusu bu unsurları şu şekilde sıralayabiliriz: Denetlenecek organizasyonun amaçlarının bilinmesi, amaçlarla ilgili ölçülerin belirlenmesi, ölçülerin belirlenmesinde sorumlu olanların bilinmesi, denetleme noktalarının belirlenmesi, elde edilen sonuçların belirlenen standartlarla karşılaştırılması, sonuçta hataların düzeltilmesi ve sorumluların değerlendirilmesi (Yaraşlı, 2005: 247).

## 2.2. Vergi Denetimi, Denetimin Mevcut Yapısı ve Temel Sorunlar

Genel bir tanımlamayla vergi denetimi; vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi faaliyetidir (Tekin-Çelikkaya, 2007: 43). Söz konusu denetim faaliyetlerinin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere belli başlı amaçları bulunmaktadır. Bu amaçları kısaca şu şekilde özetleyebiliriz (Tekin-Çelikkaya, 2007: 43-46): Vergi denetiminden beklenen mali amaç, devletin gelir ihtiyacının karşılanmasıdır. Dolayısıyla, vergi denetimi kayıp ve kaçakların önlenmesinde rol üstlenerek devletin fazla gelir kaybına uğramasını önlemektedir. Denetimin diğer bir amacı ekonomiktir. Devletin vergi kaybı nedeniyle borçlanmaya gitmesi ve bu nedenle faizlerin artması, enflasyonun yükselmesi gibi bir takım olumsuz sonuçlarla karşılaşmaktadır ki, bu durum ekonomik istikrarsızlığa neden olmaktadır. Vergi denetiminin sosyal amacı ise, mümkün olduğu kadar bütün mükelleflerin vergisini ödemesi ve dolayısıyla vergi adaleti ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, bazı mükelleflerin kayıtdışı kalması hem vergi adaletini bozacaktır hemde gelir dağılımını vergi kaçırıcılar lehine bozacaktır. Vergi denetiminin hukuki amacı ise özellikle devletin saygınlığını ilgilendirmesi amacıyla vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır.

Kayıtdışı ekonominin, özellikle vergisel boyutunun önlenmesinde vergi denetiminin önemli bir rol üstlendiğini söyleyebiliriz. Çünkü, mükellef tarafından yerine getirildiğine inanılan etkin bir denetim görevi mükellefin kayıtdışı kalmasını önleyebilecek ve daha dikkatli olmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde denetimin yetersiz olduğunu düşünen mükellef yakalanma riskinin çok düşük olduğunu düşünerek daha rahat bir şekilde kayıtdışı kalabilecektir. Bu nedenle kayıtdışı ekonominin vergisel boyutu için etkin ve verimli bir denetim önem arz etmektedir.

Vergi ödeme yöntemlerine göre kayıtdışılık oranı değişebilmektedir. En fazla kayıtdışı kalınabilen yöntem, beyan yöntemidir. Beyan esasına dayalı vergilemede en önemli sorun vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Vergi idaresinin önemli görevlerinden birisi de vergi denetimidir. Ülkemizde, vergi denetim görevinin genel çerçevesi yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve istihbarat arşivi oluşturmak şeklindedir (Pehlivan, 2011: 107). Söz konusu görevler Vergi Usul Kanunu'nda açıklanmıştır.

Yoklama: VUK'un 127. maddesinde yoklama, "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanun'un 128. maddesinde de "vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanların yoklama yapmaya yetkili oldukları" belirtilmiştir.

Vergi İncelemesi: VUK'un 134. maddesine göre vergi incelemesi "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" şeklinde tarif edilmiştir. VUK'un 135. maddesinde hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri vergi incelemesine yetkili olanlardır.

Arama: VUK'un 142. maddesine göre, ihbar veya yapılan incelemeler neticesinde bir mükellefin vergi kaçırdığına dalalet eden emareler bulunursa, bu

mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Bilgi Toplama: VUK'un 148. maddesine göre, Kamu idareleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgiyi vermeye mecburdurlar.

İstihbarat Arşivi: Vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellefleri kolayca tespit etmek ve vergi inceleme elemanlarına sağlıklı bilgi akışını sağlamak istihbarat arşivinin amacıdır. VUK'un 152. maddesine göre ölüm vakaları ve bunlara ilişkin intikaller hariç, toplanan bilgiler istihbarat arşivinde gizli olarak saklanır.

Her ne kadar vergi denetimi yukarıdaki genel yapısıyla izah edildiyse de denetimin en önemli ayağını vergi incelemesi oluşturmaktadır. Vergi incelemesi, kayıtdışılığın önlenmesinde veya kayıtdışı vergisel faaliyetlerin tespit edilmesinde en önemli faktördür. Genel olarak Türkiye'de vergi inceleme elemanlarının genel yapısı ve denetim kadroları tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Vergi Denetim Kadroları**

	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
<b>Bakana Bağlı (1)</b>	<b>512</b>	<b>1.106</b>	<b>1.618</b>
Maliye Müfettişi	171	296	467
Hesap Uzmanı	341	810	1.151
<b>GİB'e Bağlı (2)</b>	<b>3.584</b>	<b>8.966</b>	<b>12.550</b>
Gelirler Kontrolörleri (Merkezi)	349	551	900
Vergi Denetmeni (Yerel)	3.235	8.415	11.650
<b>Toplam (1+2)</b>	<b>4.096</b>	<b>10.072</b>	<b>14.168</b>

Kaynak:[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_62.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm)(20.08.2011)

Vergi denetiminin gene ve en önemli ayağını; Bakana bağlı; maliye müfettişleri ve hesap uzmanları, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı gelirler kontrolörleri ve defterdarlık emrindeki yerel denetim birimi olan vergi denetmenleri oluşturmaktadır. Görüldüğü gibi değişiklikten önceki denetim yapısı Maliye Bakanı'na ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı ikili bir yapı arz etmektedir. Öteden beri bu durumda denetimde çift başlılığa yol açtığı iddia edilmektedir. Bu durum denetim elemanları arasında var olması gereken koordinasyonun sağlanamamasına, gerekli planlamanın yapılamamasına ve mükerrer incelemelere yol açmaktadır (Acar ve Aydın, 2011: 1). Dolayısıyla, denetim etkinliğinin azaldığı ileri sürülmektedir.

Öte yandan etkin bir vergi denetimi, vergi denetim elemanlarının sayısal olarak yeterli olmasını gerektirmektedir. Eğer yeterli sayıda denetim elemanı istihdam edilmiyorsa denetim görevinin tam olarak yerine getirilmesi sözkonusu değildir. Halen ülkemizde denetim oranı yaklaşık %2-3 civarındadır. Sözkonusu bu oran toplam mükellefler içerisinde çok az bir grubun denetlendiği anlamına gelmektedir. (Çolak, 2011: 1).

Tablo 1'de vergi denetim işiyle görevli temel denetim birimlerinin sayısı yer almaktadır. Çoğu taşra teşkilatında görevli olan vergi denetmenlerinden oluşan toplam

4.096 vergi denetim elemanı bulunmaktadır. Milyonlarca mükellefi bulunan yaklaşık 75 milyonluk bir ülke için bu sayı oldukça düşük bir rakamdır. Üstelik maliye müfettişi, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü gibi üst düzey merkezi denetim elemanı sayısı 861 kişi olup toplam içinde çok düşük bir paya sahiptir. Bunun yanı sıra denetim kadrolarının çok büyük bir bölümü boş olup yıllardan beri doldurulamamaktadır. Doldurulan kadrolar ise, denetim elemanının belli bir süre çalıştıktan sonra özel sektörü tercih etmesi veya üst düzey kariyer meslekleri tercih etmesi neticesinde tekrar boşalmaktadır. Tablo 2 denetim işiyle uğraşan birimlerin yaptıkları incelemeler sonucunda bulunan matrah farkları, boş olan kadroların doldurulmasının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

**Tablo 2: Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları**

Yıl	İncelenen Matrah (Bin TL)	Bulunan Matrah Farkı (Bin TL)	(%)	GSYİH (1998 Baz Yılı/Cari Fiyatlar)(Bin TL)	(%)	(%)	Toplam Vergi Hasılatı (Bin TL)	(%)
	(1)	(2)	2/1	(3)	(1/3)	(2/3)	(4)	(4/3)
2000	3.621.021	1.987.099	54,8	166.658.021	2,17	1,19	26.503.698	15,9
2001	7.289.622	13.478.317	184,8	240.224.083	3,03	5,61	39.735.928	16,5
2002	13.863.392	7.971.330	57,4	350.476.089	3,95	2,27	59.631.868	17,0
2003	25.563.195	18.834.977	73,6	454.780.659	5,62	4,14	84.316.169	18,5
2004	22.124.052	18.712.916	84,5	559.033.026	3,95	3,34	101.038.904	18,0
2005	32.548.467	38.715.354	118,9	648.931.712	5,01	5,96	131.948.778	20,3
2006	46.796.638	47.419.483	101,3	758.390.785	6,17	6,25	151.271.701	19,4
2007	63.409.073	30.450.980	48,0	843.178.421	7,52	3,61	171.098.466	20,2
2008	78.838.889	211.092.889	267,7	950.534.251	8,29	22,20	189.980.827	19,9
2009	125.603.952	97.972.236	78,0	952.558.579	13,18	10,28	196.313.308	20,6

Kaynak: Erdal GÜMÜŞ - Gamze Öz, "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler", EconAnadolu 2011: Anadolu International Conference in Economics II, Eskişehir/Turkey, June 15-17, 2011, s. 4.

Tablo 2’de 2000-2009 yılları arasında denetim birimleri tarafından yapılan vergi incelemesi sonuçları verilmektedir. Söz konusu incelemeler, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürlükleri tarafından yapılmaktadır. Tablodan açıkça görüldüğü gibi çok ciddi düzeyde matrah farkları tespit edilmiştir. Hemen hemen incelenen matrah kadar bulunan matrah farkı da sözkonusudur. Hatta bazı yıllar incelenen matrahtan çok daha fazla matrah farkı tespit edilmiştir. Örneğin, 2001, 2005, 2006 ve 2008 yıllarında % 100’ün üzerinde matrah farkı bulunmuştur. Ele alınan dönem içerisinde en yüksek matrah farkı % 267,7 ile 2008 yılında tespit edilmiştir. Yani, incelenen matrahın 2,5 katı kadar bir fark tespit edilmiştir. Ayrıca, GSYİH arttıkça incelenen matrahın ve bulunan matrah farkı da artmaktadır. Bu durum vergi denetiminin yapısında değişikliğe gidilmesi ve eleman sayısının yeterli düzeye çıkarılmasının ne kadar önemli olduğunu gösteren bir tablodur. Bunun yanı sıra vergi türleri açısından bir değerlendirme yapacak olursak, hemen hemen bütün vergi türlerinde matrah farkı tespit edilmiştir. Söz konusu durum aşağıdaki tablo 3’de görülmektedir.

**Tablo 3: 2009 Yılı Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları (TL)**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Gelir Vergisi	12.643	17.988	840.249.599	867.891.443	182.213.735
Kurumlar Vergisi	6.877	9.617	6.422.352.106	10.861.919.553	1.934.167.201
Katma Değer Vergisi	29.256	42.259	98.183.327.785	13.939.665.193	3.027.690.393
BSMV	429	889	1.244.994.497	231.057.441	3.500.987
Veraset ve İntikal Vergisi	128	131	932.565	64.671.761	4.306.425
Damga Vergisi	1.370	1.490	797.901.703	58.718.567.085	322.706.933
Geçici Vergi	9.910	14.063	1.724.854.983	11.677.808.662	1.736.985.596
Diğer	5.575	6.315	16.389.339.181	1.610.655.068	320.604.958
<b>Toplam</b>	<b>66.188</b>	<b>92.752</b>	<b>125.603.952.419</b>	<b>97.972.236.206</b>	<b>7.532.176.228</b>

Kaynak: GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu, Ankara 2010.

Tablo 3, 2009 yılında vergi türleri itibariyle yapılan inceleme sonuçlarını göstermektedir. Tablo 2 ve tablo 3 birlikte ele alındığında yapılan vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farklarının çok ciddi boyutlarda olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, vergi denetiminin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Mevcut eleman sayısı ile bu oranda bir matrah farkı tespit ediliyorsa denetim elemanı sayısının artırılmasıyla çok daha fazla matrah farkının tespit edilmesi mümkündür. Ayrıca, denetim elemanı sayısının artırılması mükellefin denetlenme ihtimalini arttıracaktır ki neticede caydırıcılık unsuru oluşturacaktır. Çünkü, etkin denetimle vergi kaçırma arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Yani, denetlenme ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükellefin vergi kaçırma eğilimi azalacaktır.

Gerek vergi denetiminin genel yapısı, gerekse eleman sayısı yanında alt yapı yetersizliği de etkin vergi denetimini etkileyen başka bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde vergi denetim etkinliğini sınırlayan hukuki ve maddi altyapı yetersizliğinin giderilmesi vergi denetiminin amaçlara uygun bir şekilde yapılmasında ciddi katkılar sağlayacaktır. Hukuki ve maddi altyapıya ilişkin sorunlar kısaca şunlardır (Yaraşlı, 2005: 248).

- Gelir, servet ve tüketim arasındaki ilişkilerden hareketle vergi matrahının belirlenmesine imkan veren servet beyanının bulunmaması,
- Ekonomide temel hareketlilik mal ve nakit hareketleridir. Vergi denetimi genelde mal hareketlerine yoğunlaşmaktadır. Buna rağmen mal hareketleri de yeterli bir şekilde denetlenmemektedir.
- Vergi inceleme elemanına gerekli ve zamanında bilgi sunabilecek veri tabanının yetersiz olması da denetimi olumsuz etkilemektedir.

### 3. Vergi Denetiminin Yeni Yapısı

Vergi denetiminde yeniden yapılanma ve denetim birimlerinin birleştirilmesi öteden beri düşünülen ancak, bu güne kadar hayata geçirilememiş bir konudur. Nihayet, 646 sayılı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde

Kararname" ile vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmiştir. Söz konusu bu yeni yapının özünü denetim birimlerinin birleştirilmesi oluşturmaktadır.

### **3.1. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle Vergi Denetiminde Yapılan Temel Değişiklikler**

10 Temmuz 2011 tarihinde, 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de Vergi Denetim Yapısını değiştiren önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler özetle şunlardır.

1. 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19. ve 20. maddesinde değişikliğe gidilerek "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur.

2. "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakan'a bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş yardımcısı)"den oluşur şeklinde düzenlenmiştir. Yeni yapılanmada denetim birimleri artık "Vergi Müfettişi" adı altında faaliyet gösterecektir.

3. "Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere" grup başkanlıklarının kurulabileceği hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu grup başkanlıkları;

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

4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve yetkileri şu şekilde belirlenmiştir.

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

5. Vergi incelemesinde bulunanların yapamayacakları işlerde şu şekilde belirlenmiştir. “Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır”.

6. Belli konularda vergi inceleme elemanlarına görevlendirme yasağı getirilmiştir. Sözkonusu hüküm, “Kamu kurum ve kuruluşları kendi görev alanlarına giren konularla ilgili araştırma, inceleme, soruşturma, kontrol, tetkik, tahkik, denetim ve benzeri işler için Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemez” şeklindedir.

Vergi denetiminin yapısında ciddi değişiklikler getiren 646 sayılı KHK’deki yeni yapının yukarıda özetlenen ana hatları yanında, denetim birimlerinin mesleğe seçilmesi, atanması, yer değiştirmesi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına yapılacak devirler konusunda da düzenlemeler yapılmıştır.

### 3.2. Değişikliklerin Analizi

Yukarıda ana hatlarıyla özetlenen 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”nın kurularak denetim birimlerinin birleştirilmesi bazılarında göre reform niteliğinde bir değişiklik olarak kabul edilmektedir. Çünkü, vergi denetim birimlerindeki dağınıklık, birimler arasındaki rekabet, yetki çatışması, planlama ve koordinasyon eksiklikleri etkin vergi denetimini olumsuz yönde etkileyen unsurlar olarak görülmektedir. Dolayısıyla, denetim birimlerinin birleştirilmesi ve tek başlı bir yapının oluşturulması ile bu gibi sorunların ortadan kalkacağı ileri sürülmektedir (Gerçek, 2011: 3).



Yeni düzenlemede inceleme elemanlarının yapamayacakları işlerin belirlenmesi öteden beri bir sorun haline gelen yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olabilecek bir düzenlemedir. Özellikle merkezi denetim elemanları uzun yıllar süren bir evrenin sonunda yetişmektedir. Dolayısıyla, eleman ayrılmaları sistemde boşluklar meydana getirmekteydi. İşte bu düzenlemeyle belli kıstaslar getirilerek elemanların görevden ayrılmalarının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Genel hatlarıyla şu an için denetimde yeni yapının bir takım eksiklikleri giderici nitelikte olduğunu söyleyebiliriz. Ancak, yeni kurulan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”nın doğrudan Maliye Bakanına bağlı olması bağımsız denetim uygulamasını zedeler nitelikte olduğu söylenebilir (Gerçek, 2011: 3). Ancak, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi görev alanlarına giren konularla ilgili vergi müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemeyeceği hükmü yeni düzenlemede yer almaktadır. Söz konusu hüküm, denetim elemanlarının bağımsız denetim yapabilmelerine yönelik olduğu söylenebilir. Fakat, bundan daha önemlisi denetimin doğasında olan bağımsızlık unsuruna yönelik en azından özerk bir yapının oluşturulması daha etkin bir yapı ortaya çıkarabilirdi.

Yeni düzenlemede denetim elemanlarının tek çatı altında birleşmesi sağlanmıştır. Fakat, denetimde eleman kalitesi yanında, eleman sayısı da önem arz etmektedir. Kısa dönemde eleman sayısını arttıracak bir düzenleme yapılmaması şimdilik ciddi bir sorun olarak görülmektedir. Çünkü denetim elemanının yetişmesi uzun zaman almaktadır. Halbuki, hali hazırda Gelir İdaresi bünyesinde yetişmiş gelir uzmanları bulunmaktadır. Gelir Uzmanlarının da sisteme bir şekilde dahil edilmesi eleman yetersizliğinin giderilmesinde önemli rol oynayacaktır (Ozansoy, 2011: 2). Tüm bu değerlendirmelere rağmen yeni yapının etkinliği ancak uygulama sonrası ortaya çıkacaktır. Yani, bu yeni yapının denetim etkinliği ve özellikle denetimin kayıtdışılığı önlemedeki başarısı zamanla ortaya çıkacaktır.

#### **4. KAYITDIŞI EKONOMİ**

Kayıtdışı ekonomi konusunda karşılaşılan en önemli sorun nasıl tanımlanması gerektiği noktasındadır (Schneider ve Enste, 2000: 4). Çünkü, literatürde kayıtdışı ekonomi, çok farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Söz konusu bu durum, kayıtdışı ekonominin çok geniş bir içeriğe sahip olması ve konuyu ele alanın tercihlerine göre değişim göstermesinden kaynaklanmaktadır (Aydemir, 1995: 9). Dolayısıyla, ekonomik, mali, sosyal, siyasal, hukuki ve benzeri açılardan ele alınıp incelenen kayıtdışı ekonomi, inceleme alanına göre farklı şekilde tanımlanmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi, literatürde yeraltı ekonomisi, illegal ekonomi, görünmez ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomi, gözlenemeyen ekonomi, gayri resmi ekonomi, beyan dışı ekonomi, gri ekonomi, ikincil ekonomi, vergi dışı ekonomi, yasa dışı ekonomi, enformel ekonomi gibi çok çeşitli isimler altında tanımlanması yapılarak kullanılmaktadır (Ülgen ve Öztürk, 2007: 3). Kayıtdışı ekonominin bu kadar çok farklı isimler altında tanımlanmasının temel nedeni yasal alandan yasadışı alana kadar uzanan birbirinden çok farklı faaliyeti kapsamıdır (Yılmaz, 2004: 16). Söz konusu bu faaliyetler tablo 4’de görülmektedir.

**Tablo 4: Kayıtdışı Ekonomik Faaliyetler**

Faaliyet Türleri	Parasal Faaliyetler		Parasal Olmayan Faaliyetler	
Yasa Dışı Faaliyet Kaynaklı Kayıtdışılık	Çalıntı eşya ticareti, uyuşturucu satışı ve üretimi, fuhuş, kumar vb.		Kaçakçılık ürünlerinin takası, kişinin kendisi için uyuşturucu üretmesi vb.	
Yasal Faaliyet Kaynaklı Kayıt dışılık	Vergi Kaçakçılığı	Vergiden Kaçınma	Vergi Kaçakçılığı	Vergiden Kaçınma
	Yasal bir şekilde mal ve hizmet üretimi sırasında kendi çalışmasından elde edilen geliri göstermeme, vb.	Çalışanları veya elde ettikleri geliri düşük gösterme	Yasal mal ve hizmet takası	Kendi kendine veya bir yakın yardımıyla iş yapma

Kaynak: Friedrich SCHNEIDER-Dominik ENSTE, “Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences”, **IMF Working Paper**, No: WP/00/26, 2000, s. 5.

Tablo 4’de görüldüğü üzere kayıtdışı ekonomi yasal faaliyetlerden yasal olmayan faaliyetler içerisinde parasal ve parasal olmayan faaliyetler olarak çok geniş bir yelpaze içerisinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kayıtdışı ekonomi konusunda tek bir tanım yapmak zorlaşmaktadır. Buna rağmen kayıtdışı ekonomi konusunda geniş bir tanımlama yapacak olursak, kayıtdışı ekonomi: Devletin düzenlemelerinden, vergilemesinden veya gözleminden tamamen veya kısmen kaçırılan ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirler olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, yasal olmayan faaliyetler, yasal fakat kısmen veya tamamen kayıtdışı kalan faaliyetler ve vergi kaçırma amacı taşıyan veya taşımanın ölçüm dışında kalan tüm faaliyetler gelir oluşturdukları sürece kayıtdışı ekonomi içerisinde yer almaktadır (Savaşan, 2004: 53).

#### 4.1. Kayıtdışı Ekonominin Temel Nedenleri

Kayıtdışı ekonominin çok geniş bir yelpaze içerisinde kendisini göstermesi nasıl ki, tanımlanmasını zorlaştırmaktaysa, nedenlerinin de ne olduğunun tam olarak ortaya konulmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca, kayıtdışı ekonominin nedenleri ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre de farklılık gösterebilmektedir. Bir bütün halinde kayıtdışı ekonomiyi ortaya çıkaran başlıca nedenleri şu şekilde özetleyebiliriz (KMSEP, 2009: 12-30):

Ekonomik yapı, verimlilik, işletme büyüklüğü ve bürokratik unsurlar: Küçük işletmelerin varlığı ve yaygın olması gerek denetlemeyi zorlaştırarak gerekse yasal düzenlemelerin dışında kalmaları kayıtdışı ekonomiyi arttırmaktadır. Ayrıca, tarım ve hizmetler sektörünün yeterince denetlenememesi kayıtdışına neden olmaktadır.

KOBİ'lerde belge düzeninin istenilen düzeyde olmaması ve bürokratik formalitelerin fazlalığı da kayıtdışıya yol açan diğer nedenlerdendir.

**Enflasyon ve ekonomik krizler:** Enflasyon nedeniyle reel gelirlerinde azalma meydana gelen sabit gelirli tüketiciler ve enflasyon nedeniyle maliyetlerinde artış meydana gelen üreticiler uğradıkları kayıpları telafi edebilmek için kayıtdışı kalmayı özellikle kayıtdışı istihdamı tercih edebilmektedirler. Ayrıca, ekonomik krizlerin de kayıtdışı faaliyetlerin artmasına yol açtığını söyleyebiliriz. Çünkü, kriz dönemlerinde iş gücü kayıtlı ekonomiden bulamadığı iş imkanını kayıtdışı sektörde aramaktadır. Bunun yanında üreticiler de krizin olumsuz etkilerini bertaraf edebilmek için kayıtdışıya yönelmektedirler. Özellikle kriz dönemlerinde kayıtsız çalıştırılan emek gücü maliyetleri oldukça azaltmaktadır.

**Nakit ekonomisi:** Ekonomik faaliyetlerin daha çok nakit para ve takas usulü ile yapılması kayıt dışı kalmayı kolaylaştırmaktadır. Özellikle finans sektörünün gelişmemiş olduğu ülkelerde kayıt dışı kalmak daha kolaydır. Ama, para hareketlerinin kolayca izlenmesi kişileri kayıt dışı kalmaktan alıkoyan bir unsurdur. Mal hareketleri ise kolayca izlenemediğinden özellikle kayıt dışı kalmak isteyenlerin takas yoluyla faaliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

**Vergisel nedenler:** Kayıt dışı ekonomiye yol açan faktörlerin bazıları ise vergisel nedenlerden oluşmaktadır. Söz konusu nedenler;

- Vergi mevzuatlarının karmaşık olması gerek kanunların anlaşılmasını gerekse uygulanmasını zorlaştırmaktadır.
- Yüksek vergi oranları, ek vergiler, vergi oranlarının sürekli değişmesi,
- Muafiyet ve istisnalar
- Etkin vergi denetiminin yapılamaması, denetimde koordinasyon eksikliği,
- Vergi cezalarının caydırıcılıktan uzak olması
- Mükellefe yardımcı olacak müşavirlik hizmetlerinin yetersiz olması,

**Kayıt dışı istihdam:** Kayıtlı istihdamın işverene olan maliyeti kaçak işçiliği artırarak kayıt dışına neden olmaktadır. Kaçak işçilik üç farklı şekilde kayıt dışına neden olmaktadır. Birincisi, işçinin hiç kayıt yaptırmaması; ikincisi, kayıtlı olmakla birlikte prim ödeme gün sayısının düşük gösterilmesi ve elde edilen gelirin resmi kayıtlarda görülmemesidir. Ücretlerden yapılan sigorta primi ve benzeri kesintiler özellikle özel sektörde ücretin pazarlık usulü ile brüt değil de net ücret üzerinden belirlenmesi, bu gibi ödemelerin işveren tarafından ödenmesine neden olur ki bu durum işveren maliyetlerini oldukça artırır. Artan işveren maliyetleri kaçak işçi çalıştırmasına neden olmaktadır.

#### **4.2. Kayıtdışı Ekonominin Etkileri**

Kayıtdışı ekonominin etkileri konusunda birbirinden farklı çeşitli görüşler vardır. Bazıları, kayıtdışı ekonomiyi bir ülke ekonomisini olumsuz yönde etkileyen en önemli faktör olarak görürken bazıları ise kayıtdışı ekonominin olumlu yönlerine vurgu yapmaktadırlar.

#### 4.2.1. Kayıtdışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

Kayıtdışı ekonominin olumsuz olduğu ve pek çok soruna yol açtığı söylenebilir. Kayıtdışı ekonominin olumsuz etkilerini ana başlıklar altında şu şekilde özetleyebiliriz. Kamu maliyesini olumsuz etkiler, rekabet eşitsizliği doğurur, etkin kaynak kullanımını engeller, gelir dağılımında adaleti bozar ve iktisadi göstergelerde güvensizliğe neden olur (Yaraşlı, 2005: 155-158).

Kamu maliyesine etkisi: Kayıtdışı ekonominin var olduğu bir ülkede kayıtdışılığın boyutuna göre mali mevzuat ve hukuk düzeninde önemli boşlukların varlığından söz edilebilir. Sözkonusu boşluklar kayıtlı olmadan faaliyet göstermeyi özendirir gibi, kayıtlı mükelleflerin de kayıtdışı kalmasını özendirir. Dolayısıyla bu durum kamu mali dengesini bozarak bütçe açıklarının artmasına neden olur. Eğer artan bütçe açıkları vergilerin oran ve miktar olarak arttırılmasıyla telafi edilirse kayıtdışı ekonominin daha da artacağı söylenebilir. Açıkların vergilerle değil de borçlanmayla kapatılması durumunda ise farklı ekonomik sorunlar baş gösterecektir. Şöyle ki, artan bütçe açıklarına paralel artan kamu borçları nedeniyle faiz oranlarında yükselmeye neden olup, bu durum dışlama etkisine yol açarak yatırım ve istihdamın azalması ve işsizliğin artmasına neden olabilecektir. Artan faiz oranları borçlanma maliyetini arttırarak faiz ödemelerinin bütçe üzerindeki yükünü daha da arttırarak bütçenin bir nevi faiz bütçesine dönüşmesine neden olacaktır. Türkiye'nin 2001 yılı devlet bütçesi bu durumu doğrular niteliktedir. Çünkü, 2001 yılı bütçesinde konsolide bütçe vergi gelirlerinin, borç faizlerini karşılama oranı yaklaşık % 92 civarındaydı. Yani konsolide bütçe vergi gelirleri tek başına borç faizlerini karşılayamadığı gibi yaklaşık % 8 gibi bir vergi açığı sözkonusuydu. Devlet borçlanmasının artması ayrıca enflasyonun artmasına ve bunun neticesinde ekonomik istikrarın bozulmasına neden olacaktır. Bütçede oluşan açıkların borçlanma dışında bir de para basarak finansmanı da sözkonusudur. Para basımı ile açıkların kapatılması da enflasyona neden olup istikrarı bozmaktadır.

Rekabet üzerindeki etkisi: Vergi üretilen mal ve hizmetler içerisinde önemli bir maliyet unsurudur. Faaliyetlerine kayıtlı bir şekilde devam ederek vergisini ödeyen mükellefler ciddi bir vergi maliyetiyle karşı karşıya kalırken, kayıtdışı faaliyet gösterenler ise bu ciddi maliyetten kurtulmuş bir şekilde üretim yapmaktadırlar. Dolayısıyla, kayıtdışı kalabilen mükellef çok ciddi bir avantaj elde ederek rekabet gücü artmaktadır. Bunun aksine vergi maliyetlerine katlanmak zorunda kalan kayıtlı mükellefin ise rekabet gücü azalacaktır. Bu durum ekonomik bazı sıkıntılara yol açabilecektir. Rekabet gücünün azalması özellikle küçük işletmelerin kapanmasına ve dolayısıyla işsizliğin artmasına yol açabileceken, öte yandan rekabet gücü zayıflayan işletmelerin de kayıtdışına yönelmesine neden olabilecektir.

Etkin kaynak kullanımına etkisi: Bir ekonomide en önemli amaçlardan birisi de kaynakların etkinliğinin sağlanmasıdır. Kaynak etkinliğinin sağlanması, kaynakların kullanımında ve dağılımında etkinliğin sağlanmasıyla gerçekleşir. Kaynak kullanımında etkinlik, kaynakları israf etmeden kullanmayı gerektirirken, dağılımda etkinlik ise kaynakları yerli yerinde kullanmayı yani en verimli alanlarda kullanmayı gerektirir (Pehlivan, 2010: 59). Tam rekabet şartları altında kaynakların etkin kullanıldığı varsayılır. Oysa günümüzde, genelde aksak rekabet şartlarının varlığı kaynakların etkin kullanımını engeller. Buna ilaveten kayıtdışı ekonominin varlığı kaynakların etkin kullanımını önler. Çünkü, kaynaklar kayıtdışı kalabilen sektörlere doğru kaymaktadır.

Eğer kaynaklar yasal olmayan faaliyetlerin yer aldığı sektörlere doğru kayarsa kaynaklar daha da etkinsiz kullanılmış olacaktır.

Gelir dağılımı üzerindeki etkisi: Kayıtdışı ekonomi gelir dağılımında adaleti bozabileceği gibi, gelir dağılımında ki adaletsizliklerin de kayıtdışı ekonomiye yol açabileceği ileri sürülmektedir. Düşük gelirli kesimler gelirlerini arttırmak amacıyla kayıtdışı istihdama yönelmeleri ve bilhassa kırsal kesimdeki kadın ve çocukların kayıtdışı ekonomik faaliyetlerde bulunması kayıtdışı ekonomiyi arttırmaktadır (Us, 2004: 11). Buna ilaveten kayıtdışı ekonominin de varlığı gelir dağılımında adaletsizliklere yol açmaktadır. Çünkü, kayıtdışı ekonomi vergilerin eksik ödenmesine veya hiç ödenmemesine neden olmaktadır. Dolayısıyla, yetersiz vergi gelirleri devlet borçlanmasına neden olmaktadır. Devletin yüksek oranda borçlanması dışlama etkisi nedeniyle işsizliğin artmasına kadar pek çok ekonomik sorunlara yol açabilecektir. Dolayısıyla, işsizlik sonucu gelir dağılımı bozulacaktır. Buna ilaveten, devlete borç veren kesimle, borçları finanse eden kesim farklı gruplar olduğu durumda gelir dağılımı borçları finanse eden kesim aleyhine bozulacaktır. Özellikle az gelişmiş ve ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde devlet borçlanması alt ve orta gelirli grupların daha çok etkilendiği dolaylı vergilerle finanse edilmesi gelir dağılımında adaletsizliği arttırmaktadır. Ülkemizin vergi yapısına bakacak olursak dolaylı vergilerin % 70'e yaklaştığı görülmektedir.

Kayıtdışılık nedeniyle sosyal güvenlik sisteminde meydana gelen açıklar en fazla düşük gelirliileri etkilemektedir. Çünkü, sosyal güvenlik hizmetlerine alt gelir gruplarının daha fazla ihtiyacı bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu durum gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırarak sosyal adaleti zedelemektedir (Ülgen ve Öztürk, 2007: 5).

Kayıtdışı nedeniyle ekonomik göstergelerin pek çoğu gerçek durumu yansıtmamaktadır. GSMH'nın gerçek büyüklüğü, işsizlik oranları, toplam vergi gelirleri gibi istatistikteki eksiklik uygulanan politikaların da etkinliğini azaltıcı etki meydana getirir.

#### 4.2.2. Kayıtdışı Ekonominin Olumlu Etkileri

Kayıtdışı ekonomi ile ilgili özellikle liberal görüşe sahip bazı kimseler kayıtdışı ekonominin bir takım yararlı yönlerine vurgu yapmaktadırlar (Mavral, 2001: 251). Bunlara göre vergi dışı kalan ekonomik faaliyetler sonucu artan gelirin yatırımlara dönüşmesi ve dolayısıyla üretim ve istihdam artarak işsizlik azalacaktır. Ayrıca, toplanan vergilerin verimsiz kullanıldığı varsayımından kayıtdışı kalmanın ekonomik açıdan daha olumlu olduğu kabul edilir. Buna ilaveten niteliksiz işgücüne istihdam oluşturması açısından (Us, 2004: 15) ve işsizliği azaltarak yoksulluğu önlediği kabul edilir (Işık ve Acar, 2003: 130).

Kayıtdışı ekonominin toplumda meydana gelebilecek sosyal patlamaları önleyebilecek bir olgu olduğu da sayılan olumlu etkiler arasında gösterilmektedir. Çünkü, özellikle kayıtlı sektörde istihdam imkanı bulamayan iş gücünün kayıtdışı sektörde çalışma imkanı bulması belli bir gelir elde etmesine neden olacaktır. Bu yüzden kayıtdışı ekonominin varlığının olumlu olduğunu kabul edenler vardır. Kayıtdışı ekonominin bu şekilde bir takım olumlu yönlerinden bahsetmek mümkünse de, uzun

dönemde etkisi negatif olacaktır. Bu nedenle kayıtdışı ekonomi üzerine gidilmesi ve çözülmesi gereken bir sorundur.

#### 4.3. Kayıtdışı Ekonominin Boyutları

Kontrol altına alınabilecek bölgesinin olmaması ve her zaman ortaya çıkabilecek bir olgu olması nedeniyle kayıtdışı ekonominin tam olarak hangi boyutta olduğu belirlenmemektedir (Kıldış, 2000: 117). Fakat, kayıtdışı ekonominin az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere göre daha yüksek boyutta olduğu tahmin edilebilmektedir. Tablo 5’de bu durum açıkça görülmektedir.

**Tablo 5: Bazı Ülkelerde Kayıtdışı Ekonominin Boyutları**

Afrika		Asya		Güney Amerika	Geçiş Ekonomileri	Avrupa			
Nijerya	% 57.0	Türkiye	% 32.1	Arjantin	% 25.4	Azerbaycan	% 60.6	Almanya	% 16.3
Senegal	% 43.2	Hindistan	% 23.1	Bolivya	% 67.1	Gürcistan	% 67.3	İsviçre	% 8.8
Mısır	% 35.1	Japonya	% 11.3	Brezilya	% 39.8	Rusya	% 46.1	İngiltere	% 12.6
Cezayir	% 34.1	İran	% 21.9	Meksika	% 30.1	Macaristan	% 25.1	Fransa	% 15.1
Etiyopya	% 40.3	İsrail	% 21.9	Şili	% 19.8	Polonya	% 27.6	Norveç	% 19.1

Kaynak: Friedrich Schneider, Size and Measurement of the International Economy in 110 Countries Around the World, 2002’den aktaran APK Kurulu Raporu No : 11, 2005

Tablo 5’ten de açıkça görüldüğü gibi gelişmiş ülkelerdeki kayıtdışı ekonominin boyutları az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere oranla daha düşüktür. Afrika ve Geçiş ekonomileri en yüksek kayıtdışı ekonomiye sahip ülkeler konumundadır. Kayıtdışının göreceli olarak daha düşük olduğu ülkeler ise Avrupa ülkeleridir. Avrupa’da kayıtdışı ekonominin en düşük olduğu ülke % 8.8’le İsviçre’dir. Sürekli enflasyonun yaşandığı, spekülasyon kazançlarının arttığı, gelir dağılımında adaletsizliğin yaşandığı ve ekonominin denetim dışı kaldığı ülkeler genellikle kayıtdışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerdir (Kalça, 1996: 80). Gerçekten de tablo 5’de yer alan ülkeler incelendiğinde yukarıda sıralanan ekonomik sorunların ciddi düzeyde yaşandığı ülkelerde kayıtdışı ekonominin yüksek olduğu, söz konusu sorunları kısmen halletmiş ülkelerde ise kayıtdışı ekonominin daha düşük olduğu görülmektedir.

#### 4.4. Kayıtdışılıkla Mücadelede Son Yıllarda Türkiye’de Alınan Tedbirler

Türkiye’de kayıtdışı ekonomiyle mücadele kapsamında son yıllarda yatırım ortamının iyileştirilmesine yönelik bürokrasinin azaltılması, enflasyon muhasebesine geçilmesi, vergi oranlarının indirilmesi, vergi-sosyal güvenlik ve vergi işlemlerinde otomasyona geçilmesi gibi tedbirler alınmasına rağmen kayıtdışılığın boyutu istenilen düzeye indirilememiştir. Bunlara ilaveten son yıllarda ekonomik istikrarla birlikte kayıtdışı ile mücadele için uygun bir zemin oluşmuş ve genel ve sektörel düzeyde bir takım önlemler alınmıştır. Söz konusu önlemler şu şekildedir (KMSEP, 2009: 36-37).

- Vergi gelirlerinde önemli paya sahip olan mükelleflere ayrı hizmet verilmesi ve bunların izlenmesine yönelik 2007 yılında “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı” faaliyete geçirilmiştir.
- Akaryakıttan kaynaklanan kaçakları önlemek amacıyla akaryakıt ürünlerinde marker uygulaması, akaryakıt istasyonlarında belge düzeninin sağlanması ve akaryakıt pompalarının ödeme kaydedici cihazlara bağlanması uygulamaya konulmuştur.
- Elektrik, doğal gaz, petrol, LPG gibi enerji sektöründe faaliyette bulunmak isteyenlere yönelik lisans alma zorunluluğu getirilmiştir.
- Alkollü içki ve sigaralarda bandrollü izleme sistemi kurularak faaliyete geçirilmiştir.
- KADİM (Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele) Projesi kapsamında, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı bünyesinde “Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Koordinatörlüğü” kurulmuştur.
- Sosyal Güvenlik Kurumu bünyesinde denetim yapmak üzere yeni Kontrol Memuru gibi pek çok eleman alımı gerçekleştirilmiştir.
- Mali kuruluşlarca yapılacak işlemlere taraf olanların vergi kimlik numarasının ilgili belge ve kayıtlarda kullanımı zorunlu hale getirilmiştir.
- Belli tutarı aşan tahsilat ve ödemelerin bankalar ve PTT vasıtasıyla yapılması uygulamasına geçilmiştir.
- Mali kayıtları esas alan veri ambarı uygulamasına geçilmiştir.

## 5. SONUÇ

Vergi idaresinin ve özellikle mükellefin yasalara uygun bir şekilde hareket edip etmediğinin kontrol edilmesi anlamına gelen vergi denetimi, kayıtdışı ekonominin önlenmesinde son derece önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Vergi denetimi ile kayıtdışı ekonomi arasında negatif yönlü bir ilişkinin varlığından bahsedebiliriz. Söz konusu negatif ilişki, denetim oranının artması veya denetimin sıklaştırılması sonucu kayıtdışı ekonominin azalması anlamına gelmektedir. Ters durumda ise yani denetim oranının düşük olduğunu ve denetlenme ihtimalinin az olduğunu düşünen mükellefin vergi kaçırma eğilimi artabilecektir. Dolayısıyla, kayıtdışılığın önlenmesinde etkin vergi denetimi önemle üzerinde durulması gereken bir konudur.

Son yıllarda kayıtdışı ekonominin önlenmesine yönelik bir takım tedbirler alınmıştır. Bu bağlamda, en son vergi denetiminin yapısında değişiklik meydana getiren 646 sayılı KHK ile yapılan değişikliklerin kayıtdışı ekonominin önlenmesi için atılan bir adım olarak görülebilir. İlgili kararname ile “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurularak, öteden beri yapılması planlanan denetim elemanlarının tek çatı altına alınması sağlanmıştır. Bu sayede vergi incelemesinin tek elden yürütülecek olması denetimde etkinliği sağlayabilecek bir uygulama olduğunu söyleyebiliriz. En azından mükerrer incelemeleri ortadan kaldırması açısından önemli olup çok başlılığı ortadan kaldıracaktır.

Vergi denetiminin kayıtdışı ekonomi açısından daha fonksiyonel hale gelebilmesi için denetim elemanlarının nitel ve nicel olarak kapasitelerinin artırılması gerekmektedir. Her ne kadar mevcut uygulama ile denetim elemanlarının gerek mesleğe seçiliş, gerekse yetiştirilmeleri açısından nitelikli olduklarını kabul etsek de, sayı olarak milyonlarca mükellefin bulunduğu bir ülke için yetersiz olduklarını söyleyebiliriz. Zaten, bu yetersizliği denetim oranları ortaya koymaktadır. Durum bu iken, maalesef yeni değişiklikler denetim elemanlarının sayıca yetersizliğini çözecek bir değişiklik ortaya koyamamaktadır. Değişiklikle yapılan farklı denetim birimleri “Vergi Müfettişi” adı altında birleştirilmiştir. Bu değişiklik mevcutların bir araya getirilmesi olduğundan denetim elemanlarının sayısı değişmeyecektir. Halbuki, şu an halihazırda görev yapmakta olan yeterliliğe tabi özel yarışma sınavıyla mesleğe seçilen 3000’in üzerinde gelir uzmanı vardır. En azından kısa dönemde denetim elemanı sayısını arttırmak için mevcut gelir uzmanlarının ilave bir eğitimden geçirilerek denetim kadrolarına alınmaları sağlanabilir.

Vergi denetimin özerkliği konusunda da öteden beri çeşitli tartışmalar yaşanmakta olup, denetimi esas bağımsız kılacak özerk bir yapılanmaya gidilmesi daha etkin denetim yapılmasının yolunu açacaktır. Fakat, yeni yapılanmada “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”nın doğrudan bakana bağlanmış olması bağımsız denetimi zedeleyeceği ve denetimde siyasi müdahalelerin olabileceği konusunda şüpheler vardır. Bu nedenle, etkin bir vergi denetimi için denetim elemanına bağımsız çalışabilmenin imkanı sağlanması gerekir.

Netice itibariyle, kayıtdışı ekonominin önlenmesinde önemli bir fonksiyon üstlenmiş olan vergi denetiminin daha etkin hale getirilmesi için 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklikleri eksikliklerine rağmen olumlu olduklarını söyleyebiliriz. Ancak, sözkonusu değişiklikler vergi denetimini ne kadar etkinleştirecek veya kayıtdışı ekonomiyi ne kadar önleyeceği konusunda şu an için kesin bir şey söylemek zordur. Bu soruların cevabı ancak uygulama neticesinde görülebilecektir.

#### KAYNAKÇA

- Acar Fatih ve Aydın Fazıl (2011), “*Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Ve Sosyal Güvenlik Politikası Açısından Öneriler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 270.
- Aydemir, Şinasi (1995), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Acar Matbaacılık, İstanbul.
- APK (2005), Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı Rapor No: 11.
- Çolak, Mustafa (2011), “*Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadeleye Denetim Desteği*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 217.
- Gerçek, Adnan (2011), Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi Ve Sonuçları, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 224.
- GİB (2010), Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu, Ankara.
- Gümüş, Erdal ve Öz, Gamze (2011) “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler”, *EconAnadolu 2011: Anadolu International Conference in Economics II*, Eskişehir/Turkey, June 15-17.
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_62.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm)(22.03.2011).



- Işık, Nihat ve Acar, Mustafa (2003), “*Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme*”, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı: 21.
- Kalça, Adem (1996), “*Kayıtdışı Ekonominin Bazı Makro Ekonomik Değişkenler ve Crowding-Out Üzerindeki Etkileri*”, Doktora Tezi, KTÜ-SBE, Trabzon.
- Kıldış, Yusuf (2000), “*Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutları ve Çözüm Önerileri*”, Maliye Yazıları Dergisi, Sayı: 66.
- KMSEP (2009), “*Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 87, Ankara 2009.
- Mavral, Ülker (2001), Kara Para, Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları, *Maliye ve Hukuk Yayınları*.
- Ozansoy, Ahmet (2011), “*Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu*”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 224.
- Pehlivan, Osman (2010), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pehlivan, Osman (2011), *Vergi Hukuku*, Trabzon.
- Savaşan, Fatih (2004), “*Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri*”, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya.
- Schneider, Friedrich ve Enste, Dominik (2000), “*Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences*”, IMF Working Paper, No: WP/00/26, 2000.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2004), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2007.
- Us, Vuslat (2004), “*Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği*”, Türkiye Ekonomi Kurumu, Tartışma Metni, 2004/17.
- Ülgen, Sinan ve Öztürk, Ulaş (2007), “*Kayıtdışı Ekonomi Türkiye Serüveni*”, Deloitte, CEO Serisi.
- Yaraşlı, Genç Osman (2005), Türkiye’de Vergi Reformu, *Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı*, Yayın No: 2005/367, Ankara.
- Yılmaz, Gülay Akgül (2004), “*Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya.

