

# VERGİLEMEDE ADALET ve ETKİNLİK ANALİZİ: VERGİ YAPISI ile KAYIT DIŞI EKONOMİ İLİŞKİSİ

AN ANALYSIS OF EQUITY AND EFFICIENCY IN TAXATION: THE  
RELATIONSHIP BETWEEN SHADOW ECONOMY AND  
TAX STRUCTURE



Sercan YAVAN\*



Erkam SARI\*\*

## ÖZ

Vergilemede iktisadi etkinlik ve adalet ilkeleri, vergilerin ödenme şekilleri, vergi oranları ve mükellefler üzerine yansıtılacak matrahlara kadar bütün vergileme süreci içerisinde mühim bir yer teşkil etmektedir. Vergileme ilkeleri bağlamında vergilemede iktisadi etkinliğin ve vergilemede adaletin birbirleri ile çatışan ilkeler olduğu kabul edilmektedir. İdeal vergi yapısının oluşturulabilmesi için birbirleri ile çatıştığı varsayılan bu iki ilkenin göz önünde bulundurularak toplumun istek ve tercihlerini yansıtması gerekmektedir. İdeal vergi yapısından uzaklaşılması durumunda mükellefler vergi kaçakçılığı benzeri faaliyetler ile kayıt dışı ekonominin artmasına neden olabilecek ve bu durum neticesinde vergi yapısı uzun dönemde daha da kötüleşecektir. Vergi yapısı ve kayıt dışı ekonomi temelinde hareket eden bu çalışmamızda kayıt dışı ekonominin azalmasına bağlı olarak hem vergilemede

## ABSTRACT

Efficiency and equity principles of taxation, constitutes an important place in the taxation process; from the method of payments, tax rates to the tax assessment that is going to be reflected upon the taxpayers. Within the context of taxation principles, it is accepted that the equity and efficiency principles conflict with each other. To form an ideal tax structure, the requests and preferences of the society must be reflected by taking into consideration of these two principles that are supposed to conflict with each other. A deviation in the tax structure could result in evasion of taxes thus increasing the size of the shadow economy which would worsen the tax structure even further. In this study which is based on tax structure and shadow economy, we have tried to indicate that by lowering the size of the shadow economy, both the equity principle and the efficiency principle will improve. In this

\* Adnan Menderes Üniversitesi ,Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Araş.Görv.

\*\* Adnan Menderes Üniversitesi ,Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Araş.Görv.

iktisadi etkinliğin hem de vergilemede adaletin iyileştirilebileceği gösterilmeye çalışılmıştır. Bu bakımdan ideal vergi yapısının oluşması için kayıt dışı ekonomi ile mücadele ayrıca bir önem kazanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kayıt Dışı Ekonomi, Vergilemede Etkinlik, Vergilemede Adalet, Türk Vergi Sistemi.

respect fighting against the shadow economy will have a particular importance to form an ideal tax structure.

**Keywords:** Shadow economy, efficiency of taxation, fairness of taxation, turkish tax system

## 1- GİRİŞ

Devletin piyasanın neresinde ne ölçüde yer alacağı konusu birçok iktisat ekolü tarafından tarih boyunca tartışma konusu olmuştur. Klasikler devletin temel savunma ve adalet hizmetleri dışında hiçbir şekilde ekonomide yerinin olmadığını ifade ederken, bu görüşün 1929 Ekonomik Buhranı'na çözüm bulamayışı sebebiyle ortaya çıkan Keynesyen akım devletin ekonomi içerisinde daha aktif görev alması gerektiğini söylemiştir. Bu görüş John Maynard Keynes tarafından ortaya atılmış ve birinci dünya savaşı sonrası yaşanan büyük buhranın sonucu olarak ortaya çıkmış bir akımdır. 1929 krizi deflasyonist bir kriz olarak bilinmekle beraber, birinci dünya savaşı sonrası piyasa ekonomisi üzerinde birçok olumsuz etki ve bu sebeple meydana gelen talep yetersizliği bu krizi tetikler nitelikte olmuştur. Keynes bu duruma çözüm olarak piyasa talebinin artırılması gerektiğini savunmuş ve devletin piyasadaki talep artışını sağlayıcı rolünü üstlenmesi gerektiğini söyleyerek efektif talep olarak bilinen öneriyi ortaya atmıştır.

Keynesyen görüş, devlete ekonomi içerisinde aktif rol vermiş ve devletin ekonomiye müdahalesinin gerekliliğini vurgular iken, Milton Freidman tarafından ortaya atılan Monetarist yaklaşım ise, Keynes'in çözüm önerisi olarak ortaya attığı devlet müdahalesinin asıl krizin sebebi olduğunu söylemiştir. Bunun açıklamasını ise, hükümetlerin uyguladıkları keyfi para politikalarının ekonomi üzerinde istikrarsızlıklara neden olduğu yönündedir. Ortaya atılan tüm bu düşünceler sonrasında devletin fonksiyonlarının artışına neden olmuş ve devletin mali fonksiyonu dışında, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını da ortaya çıkarmıştır.

Devletin artan bu fonksiyonlarını yerine getirmek için kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynakların sağlanabilmesinde kullanılan en temel araç vergiler olmaktadır. Ancak vergiler devlet için gelir kaynağı olurken bireyler için gelirlerini azaltan bir unsur olmaktadır. Dolayısıyla bu vergilerin toplanmasında devlet en fazla vergi hasılatını elde etmek isterken, bireyler ise vergilerin harcanabilir gelirlerinde azaltma etkisinden dolayı vergi ödeme konusunda isteksiz olabilmektedir. Fakat bu bireylerin vergi ödemeleri konusundaki bu isteksizlikleri yalnızca vergilerin varlığından kaynaklanmamakta, aynı zamanda uygulanan vergilerin adalet yönüyle olumsuzluklara yol açmasından da kaynaklanabilmektedir. Dolayısıyla vergileme devlet açısından en az maliyetle en fazla geliri elde etmeyi yani etkinliği ifade ederken, bireyler açısından ise vergilerin adaletsiz olduğu yönündeki düşüncelerinde ileri sürülmesiyle vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olarak ifade edilebilmektedir. Kayıp ve kaçakların sonucunda oluşan kayıt dışı ekonomi uygulanacak vergi politikalarını etkilemektedir. Bunun nedeni devletin dolaysız vergiler yoluyla toplayamadığı gelirleri dolaylı vergiler yoluyla toplamayı tercih etmesi sonucunda vergilemede etkinlik ve adalet problemine yol açmaktadır.

Bu çalışmamızın ilk bölümü geçmişten bugüne Türk Vergi Sistemi'nin gelişimi ve değerlendirilmesi, ikinci bölümde kayıt dışı ekonomiye ilişkin genel durumla birlikte Türkiye'deki kayıt dışı ekonomi, üçüncü bölümde ise kayıt dışı ekonominin vergi yapısıyla olan ilişkisinin adalet ve etkinlik ilkeleri bakımından değerlendirilecek olup sonuç ve öneriler verilerek çalışma sonlandırılacaktır.

## 2- TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI ve GELİŞİMİ

### 2.1- Osmanlı'da Vergi Sistemi

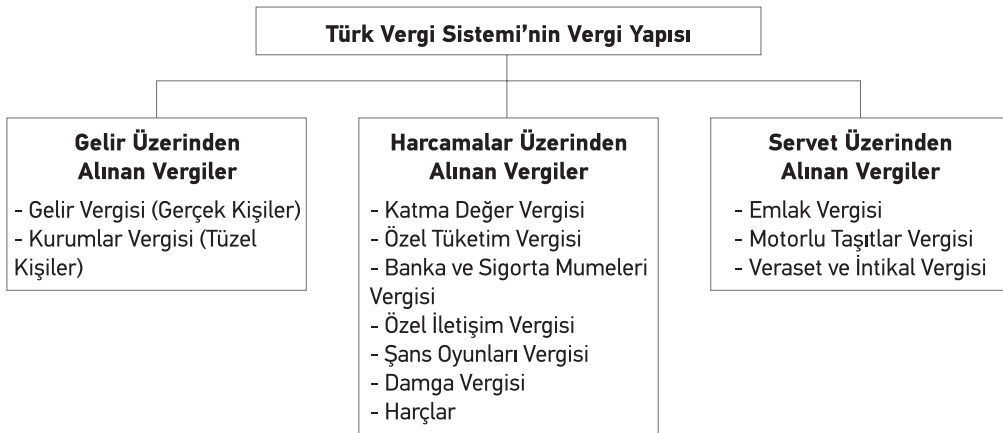
Vergi sistemimizin gelişimi incelendiğinde, Osmanlı İmparatorluğu ile Cumhuriyet sonrası dönemler itibarıyla; Osmanlı İmparatorluğu'nda; Şerî vergiler ile örfî vergiler bulunmaktaydı. Şerî vergiler; İslami kurallar çerçevesinde uygulanan vergileri kapsamaktaydı. Şerî vergiler arasında, zekat, mahsulden alınan devlet hissesi niteliğinde olan aşar (öşür), fethedilen ülkelerde bir kısım kişilerden ellerinde bırakılan topraklardan devlet hissesi olarak alınan iktisadi değeri ifade eden "haraç", Müslüman olmayan halktan askerlik hizmeti yapmamalarına karşılık olarak alınan bir vergi olan "cizye" vergileri yer almaktaydı.

Örfî vergiler ise, fethedilen ülkelerde uygulanmakta olan vergilerin devam edilmesi olarak ifade edilir. Örfî vergiler, gelire ihtiyaç duyulduğu zamanlarda olağanüstü koşullarda alınan "avarız vergisi", sahip olunan varlık ve kazanç gibi unsurların dikkate alınarak hazırlanmış olan "müsakkafat vergisi", 18 yaşın üzerindeki erkek nüfustan askerlik hizmetinden muaf olmasını sağlayan "baş vergisi" gibi Osmanlı yer alan yüze yakın örfî vergiler, vergi sisteminin ağırlık merkezi haline gelmiştir (Akdoğan, 2009, ss. 174–175). Osmanlı'da vergi sistemi yapısı temel olarak şeri vergilere dayandığı olağanüstü durumlarda ise örfî vergilerin söz konusu olduğu bir yapıyı içermektedir. Cumhuriyet sonrası ise birçok alanda yapılan köklü değişikliklerde olduğu gibi vergi sisteminde de birçok değişiklik yapılmış ve modern anlamdaki vergi sistemimizin temelleri atılmıştır.

### 2.2- Günümüzde Türk Vergi Sistemi

Mevcut Türk Vergi Sistemimizin yapısı, gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç ana gruba ayrılmış şekildedir. Şekil 1 Türk Vergi Sistemi'nin günümüzdeki yapısını göstermektedir.

Şekil 1: Türk Vergi Sistemimizin Yapısı



### 2.2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde gelir vergisine benzer mükellefiyetlerin konulması Tanzimat Dönemi'ne kadar uzanmaktadır. XVII. yüzyıldan itibaren uygulanmakta olan örfi vergilerin yerine getirilen dağıtma vergisi, emlak, arazi ve hayvan sahiplerine ve tüccar ile esnaflara tevzin defterlerine göre dağıtılan bir vergi şeklindeydi. Vergi sancaklar itibariyle vergilendikten sonra sancak meclislerince kazalara, kaza meclislerince kasabalara, mahallelere ve köylere dağıtılabırdı. 1863 yılından itibaren ilk kez "temettü vergisi" ayrı bir vergi olarak toplanmaya başlanmıştır. Bununla beraber 1907 yılına kadar temettü vergisi herhangi bir kanuna dayanmamış olmasından dolayı devletin her yerinde aynı esaslara göre toplanmamıştır. Arap vilayetleri, Erzurum ve Van' da uygulanmamış, temettü vergisi yerine örfi vergiler alınmıştır. 1907 yılında ilk defa bir temettü vergisi nizamnamesi yürürlüğe konulmuştur. Böylece vergiler nispi olarak veya maktu olarak alınabilmıştır. Osmanlı devletinde temettü vergisi 1914' e kadar son şeklini almış olmasına rağmen istenen önemli bir gelir kaynağı olamamıştır. 1925 yılında aşarın kaldırılması ile devlet gelirlerinde meydana gelen azalmayı kapatmak için çeşitli vergiler konmuştur. Bu vergilerinden en önemlilerinden biri kazanç vergisidir. Bu vergi ile birlikte daha önce tarım üzerinde olan vergi yükü diğer alanlara ticaret, sanayi ve buralarda çalışan ücretlilerin üzerine yansıtılmak istenmiştir.

1929 dünyada yaşanan ekonomik bunalım Türkiye'yi de etkilemiştir. Bu ekonomik bunalımın etkilerinin ticari ve tarım kesimi çalışanlarının gelirleri üzerinde olumsuz etkilerinden dolayı 1931 yılında yüksek ücretlilerin vergilendirilmesi "Kazanç Vergisine" ek olarak "İktisadi Buhan Vergisi" getirilmiştir. Bu vergi o yıllarda sadece yüksek ücret elde edenleri kapsamakla beraber, bu vergi artan oranlı olup tarifesi ücretlilerden alınan verginin iki katı şeklinde olmuştur. 1934 yılında ise, "İktisadi Buhan Vergisi", kazanç vergisinden ayrı olarak ücretliler dışındaki kazanç sahiplerini de kapsamış ve kazanç vergisi oranının beşte biri şeklinde olmuştur. (Tosuner & Arıkan, 2013, ss. 5-7).

1950 yılına kadar geçen 25 sene boyunca Kazanç Vergisi üzerinde birçok değişiklik yapılmış ve tam anlamıyla uygulanamamış bir vergidir. 1950 yılında gelir, kurumlar ve esnaf vergilerinin yürürlüğe girmesiyle, Kazanç Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 31.12.1949 tarihli 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 Sayılı Gelir Vergisi o dönem içerisinde çok büyük yenilikler içermektedir. Bu yenilikler arasında, tüzel kişiliğe sahip kurumların nasıl vergilendirileceği konusu ayrı bir kanun ile ayrılmış, sadece gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisi kapsamına alınmıştır. Ayrıca, verginin hesaplanmasında mükelleflerin gelir unsurlarının toplamından alınmaya başlanmıştır. 31.12.1960 tarihinde ise gelir vergisi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yeni düzenlemeye tabi tutulmuştur. 1980'li yılların başlarında vergi sistemimizde geniş değişiklikler yapılmıştır. Nitekim 1980-1983 tarihleri arasında çıkarılan kanunların yarısından fazlasını vergilerle ilgili çıkarılan kanunlar oluşturmuştur (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012, s. 16).

1998 yılında 4369 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanununda hayat standartı esas ve götürü usul kaldırılmış yerine basit usul getirilmiştir. Fakat dünyada yaşanan ekonomik krizler sonrası bu kanunun uygulanması güçleştiğinden 14 Ağustos 1999 yılında kabul edilen 4444 sayılı kanun ile 4369 sayılı Kanunun getirdiği bazı önemli değişiklikler 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012, s. 16). 2003 ve 2004 yıllarında vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapan yeni kanunlar çıkarılmıştır. Daha sonra çıkarılan bir çok kanunda da bazı değişikliklere gidilmiştir (Tosuner & Arıkan, 2013, s. 9).

## 2.2.2- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Türk Vergi Sistemi'nde harcamalar üzerinden alınan vergilerin kapsamının içerisinde yer alan ve en çok bilinenlerden olan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi olmak üzere birçok vergi harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamında bulunmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar olmak üzere çeşitli vergilerden oluşmaktadır.

- **Katma Değer Vergisi:** Harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamına girmekle birlikte, bu vergiler arasında en kapsamlı ve gelişmiş vergi türüdür. Katma değer vergisi, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanunla Türk Vergi Sistemimize girmiştir.1.1.1985 tarihinde itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Katma değer vergisinde günümüze gelene kadar ekonomik, sosyal ve mali amaçlar çerçevesinde sıkça yasal düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen 3065 sayılı Kanun ile kurulmuş olan sistem geçerliliğini sürdürmektedir (Akdoğan, 2009, s. 483).
- **Özel Tüketim Vergisi:** 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Kanun ile Türk Vergi Sistemindeki yerini almıştır. Özel tüketim vergisi 1.8.2002 tarihinde yürürlüğe girmesi ile akaryakıt tüketim vergisi, ek vergi, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri vergisiyle birlikte bazı fon uygulamaları kaldırılmıştır (Akdoğan, 2009, s. 519).
- **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi:** Banka ve sigorta muameleleri vergisi, bankacılık işlemlerinin vergilendirilmesi bakımından önem taşımaktadır.23.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Kanun ile Türk Vergi Sistemimizde uygulamaya girmiştir. Günümüze gelene kadar bu vergide birçok değişiklikler olmuştur.1985 yılı başında katma değer vergisi uygulanması sonrasında birçok vergi kaldırılmış olmasına rağmen, banka ve sigorta muameleleri vergisinin uygulamasının sürdürülmesi yoluna gidilmiştir (Akdoğan, 2009, s. 533).
- **Özel İletişim Vergisi:** 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39.maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde özel iletişim vergisi, esas itibariyle bazı iletişim hizmetlerini vergilendirmeyi amaçlamıştır. Özel iletişim vergisinin bir diğer özelliği, ülkemizdeki 1999 depremi sonrası devletin olağanüstü durumda gelir sağlaması amaçlanmıştır. Türkiye'de özel iletişim vergisi mahiyetindeki vergiler Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde bir araya getirilerek özel iletişim Kanunu adı altında birleştirilerek 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Çapar, 2004, s. 133).
- **Şans Oyunları Vergisi:** Her türlü şans oyunları faaliyetinden elde edilen hasılatın, elde edilen bu hasılatı vergilendirilmesi şans oyunları vergisi kapsamındadır. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 40.maddesinde 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler çerçevesinde uygulanmış olan şans oyunları vergisi, son olarak, 14.03.2007 tarih ve 5602 sayılı şans oyunları hasılatından alınan vergi, fon ve paylarının düzenlenmesi hakkında ile yeniden yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile, 6802 sayılı Kanunun 40.maddesi yürürlükten kaldırılmış, uygulamaya yeni düzenleme çerçevesinde yön verilmiştir (Akdoğan, 2009, s. 543).
- **Damga Vergisi:** Damga vergisi işlemler üzerinden alınan bir vergidir. Damga vergisinin önceki adı damga resmidir.1928 tarihli ve 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu 1964 yılına kadar uygulanmıştır. Aynı yıl yürürlüğe giren 01.07.1964 tarihli ve 488 sayılı Kanunla 1324 sayılı bu Kanun kaldırılarak "resim" sözcüğü yerine "vergi" sözcüğü ile değiştirilmiştir. Günümüzde uygulanmakta olan Damga Vergisi Kanunu 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 488 sayılı Kanun olup 01.11.1964 yılından günümüze kadar yürürlüktedir (Tosuner & Arıkan, 2013, s. 413).

- **Harçlar:** Bazı kamu hizmetleri karşılığında bir bedel olarak tanımlanmaktadır. Literatürde vergiden farkı, kısmi olarak kamu hizmetlerinin karşılığı sonucunda alınmasıdır. Ancak, vergi, kişi ve kurumlardan tamamen karşılıksız olarak alınmaktadır (Pehlivan, 2007, s. 88).

### 2.2.3- Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Türk Vergi Sistemi'nde uygulanmakta olan servet vergilerini iki temel kanun ile açıklamak mümkündür. Bu Kanunlar, Emlak Vergisi Kanunu ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'dur. İki vergi kanunu dışında servet intikallerinde vergi konusu ile bağdaşması gerekçesiyle Veraset ve İntikal Vergisi de bu bölümde anlatılacaktır.

- **Emlak Vergisi:** Emlak vergisi yerel nitelikte bir vergi olup, mükellef sayısı ve kapsama alanı açısından son derece önemli bir vergi niteliğindedir. Günümüzde uygulanan emlak vergisinin alt yapısını oluşturan yasal düzenleme, 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile gerçekleşmiştir. Şimdiye kadar çeşitli değişikliklere uğramış olan emlak vergisi 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla belediyelere bırakılmıştır. Emlak vergisi belediyeler için önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Emlak vergisi kendisi içerisinde bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki vergiden oluşmaktadır (Akdoğan, 2009, s. 559).
- **Motorlu Taşıtlar Vergisi:** Türk Vergi Sistemi'ne, motorlu taşıtlar vergisi 1957 yılında "Hususi Otomobil Vergisi" ismiyle girmiş olup, 1963 yılında motorlu kara taşıtları vergisi şeklini almıştır. O dönemde motorlu taşıtlar vergisi kısmi nitelikte bir servet vergisi idi, fakat 26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı Kanunla günümüzdeki anlamda tam olarak bir servet vergisi haline dönüşmüştür (Tosuner & Arıkan, 2013, s. 453).
- **Veraset ve İntikal Vergisi:** Türk Vergi Sistemi'nde uygulanmakta olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 1959 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu vergi, ivazsız yani karşılıksız olarak bir şekilde intikal eden iktisadi değerleri kapsamaktadır. Veraset ve intikal vergisinin özelliklerinden bir tanesi de veraset yoluyla gerçekleşen edinimlerin vergilendirilmesi miras payları üzerinden yapıyor olmasıdır. Ülkemizde uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda miras paylarının vergilendirme yöntemi benimsenmiştir (Ortaç, 2002, ss. 217–218).

### 2.3- Türk Vergi Sistemi'nin Yapısının Değerlendirilmesi

Türk Vergi Sistemi'nin yapısını incelerken gelir vergisi, harcama vergileri ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatları içerisindeki payları inceleyebiliriz. Dolaysız vergiler olarak kabul ettiğimiz gelir vergisi ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatını içerisindeki payı göre 2014 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre yaklaşık %32' sini oluştururken, dolaylı vergiler olarak kabul ettiğimiz harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı ise yaklaşık %68 olmaktadır. Dolaysız vergiler daha ayrıntılı bir şekilde ifade edildiği şekliyle gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %22,7 olurken, kurumlar vergisinin payı yaklaşık %8,8 oranında olmaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler ise çok az oranlarda toplanmaktadır. Toplam vergi gelirlerimizin yaklaşık %68'sini oluşturan dolaylı vergilerden olan katma değer vergisinin payı yaklaşık %32 olurken, özel tüketim vergisini payı %22,82, banka ve sigorta muameleleri vergisinin payı yaklaşık %1,87, özel iletişim vergisi payı yaklaşık %1,16, şans oyunları vergisi yaklaşık %0,19 ve damga vergisinin payı ise yaklaşık %2,61 olarak gerçekleşmiştir. Tablo 1'de Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin 2005-

2014 yılları arasındaki genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı gösterilmektedir. Aşağıdaki Tablo 2'de de bu durumu açıkça görmekteyiz.

**Tablo 1:** Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2007-2016)

Yıllar	Gelir Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)	Toplam KDV Tahsilatı (Dahilde +İthalde)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)	Gelir+ Kurumlar+ KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)
2007	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8
2008	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8
2009	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6
2010	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7
2011	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9
2012	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	204.939.340	64,6
2013	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7	234.038.952	63,7
2014	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5	256.765.377	63,9
2015	105.395.330	22,7	37.009.625	8,0	153.844.174	33,1	296.249.129	63,7
2016	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	168.808.352	31,9	339.392.924	64,1

**Kaynak:**[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_63.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_63.xls.htm), (“Gelir İdaresi Başkanlığı,” n.d.-a, son erişim 28 Ağustos 2017)

**Tablo 2:** Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (2007-2016)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri (%)	Vergi Gelirleri (%)	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelileri (%)	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler (%)	Diğer Gelirler(Faizler, Paylar ve Cezalar) (%)	Sermaye Gelirleri (%)
2007	100	84	4	1	8	3
2008	100	84	3	0	8	4
2009	100	84	4	0	10	1
2010	100	87	4	0	8	1
2011	100	89	3	0	7	1
2012	100	87	4	0	7	1
2013	100	88	3	0	6	2
2014	100	87	4	0	7	2
2015	100	89	4	0	6	2
2016	100	87	4	0	6	2

**Kaynak:**[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm), (“Gelir İdaresi Başkanlığı,” n.d.-b, son erişim 28 Ağustos 2017)



Vergi sistemimiz incelendiğinde vergi gelirlerinin çoğunun dolaylı vergiler yoluyla elde edildiği gözle çarpılmaktadır. Hatta dolaylı vergiler içerisindeki katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dolaylı vergilerin büyük bir kısmını teşkil etmektedir. Dolayısıyla devlet dolaysız vergiler ile toplayamadığı geliri dolaylı vergiler yoluyla daha az maliyet ve daha az risk ile toplayabilmektedir. Ancak dolaylı vergilerin kişiselleştirilememesi yani kişilerin durumlarını dikkate alınmaksızın alınması vergileme ilkelerinden eşitlik ilkesinde sapmalara yol açmaktadır. Ancak etkinlik boyutu yönüyle daha az maliyetli ve yüksek getirisi olan dolaylı vergiler politika uygulayıcıları tarafından daha fazla tercih edilmektedir.

### 3- KAYIT DIŞI EKONOMİ KAVRAMI

Son otuz yıllık süreçte sanayileşmiş ve sanayileşmekte olan ülkelerde gündeme gelen kayıt dışı ekonomi ikinci bir sektör doğurmakta, ekonomik ve mali açıdan devletin üzerinde baskı yaratmaktadır. Kayıtların dışında hareket eden bu ekonomik sahada gerçekleştirilen işlemler kayıtlara alınamaz, yapılan işlemler vergi kayıpları oluşturur ve daha birçok açıdan devletin düzenlemeleri yok sayılır. (Özsoylu, 1996, s. 9). Gitgide önemli bir mevzu haline gelen kayıt dışı ekonomi özellikle iki açıdan kamunun endişelenmesini gerektirmektedir (Schneider & Neck, 1993, s. 344);

- 1- Ağır vergi yükü nedeni ile daimi bir şekilde yükselen kayıt dışı ekonomi vergi tabanında erozyona, vergi gelirlerinde bir azalmaya ve böylelikle bütçe açıklarında artışa neden olmaktadır.
- 2- Büyüyen kayıt dışı ekonomi resmi göstergelerde yansımaları neden olmakta ve bundan dolayı uygulanması düşünülen politikaların etkilerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin başlıca etkilerinden biri verginin konusuna giren işlemlerin vergilendirilememesi ve kayıt dışındaki ekonomik oyunculara yansımaları gereken vergi yükünün resmi ekonomi içerisinde kalan diğer oyunculara aktarılmasıdır. Bu açıdan değerlendirildiğinde kayıt dışı ekonominin ulaştığı boyutun hacmine göre vergi yapısında değişikliklere neden olacak bir nüfuz sahası vardır.

Kayıt dışı ekonomi başta vergi idaresi olmak üzere resmi makamların bilgisi dışında gerçekleştirilen yasal veya yasadışı ekonomik faaliyetler yoluyla elde edilen para veya para ile ifade edilebilen menfaatler olarak tanımlanabilir (Bakkal, 2007, s. 6). Kayıt dışı ekonomiyi kendi içerisinde bir ayrıma tabi tutarsak hiç kayıtlara girmeyen ekonomi, yarı-kayıtlı ekonomi ve yasadışı iktisadi faaliyetlerin bulunduğu yeraltı ekonomisi olarak üç başlık karşımıza çıkacaktır (Sugözü, 2010a, s. 11). Bu üçlü ayrıma göre bakıldığında gelişmiş ülkelerde yeraltı ekonomisi olarak bilinen yasadışı iktisadi faaliyetler daha yaygın iken gelişmekte olan ülkelere biri olarak kabul edilen Türkiye açısından incelendiğinde üretim ile tüketim arasındaki sürecin belge ve kayıt düzeninden yoksun olduğu ve vergi idaresinin bilgisinin kısmen veya tamamen dışında olduğu görülmektedir (Bakkal, 2007, s. 7).

Kayıt dışı ekonomi gizli ekonomi, illegal ekonomi, görünmez ekonomi, marjinal ekonomi gibi çok sayıda farklı kavramlarla karşımıza çıkabilmektedir. Yabancı literatüre bakıldığında kayıt dışı ekonomi kavramının kullanılmadığını ve bunun Türkçe literatürde yaygın olduğu görülmektedir. Türkçe literatürde kayıt dışı ekonomi kavramı denildiğinde vergi kayıtları bakımından noksanlık veya kayıtların hiç yapılmıyor olması anlaşılmaktadır (Kırbaş, 2012a, s. 19). Hiç kayıtlara girmeyen ekonomi ve yarı-kayıtlı ekonomi Türkiye açısından daha önemli başlıklar olarak karşımıza çıkmakta ve kayıt dışı ekonomi bu iki başlık açısından incelenmeyi gerekli kılmaktadır.

Yeraltı ekonomisi, vergi tabanının belirlenmesi ile ilgili yapılmış çalışmalarda yer almamakta olup zaten bu alanda gerçekleşen işlemlerde katma değer yaratılmasından ziyade bu değer yasadışı olarak el değiştirmesi ön plandadır. Bundan dolayı yasadışı ekonomik faaliyetler konumuzun dışında kalmaktadır (Us, 2004, s. 4).



### 3.1- Saklı Ekonomi: Kayıtsız ve Yarı Kayıtlı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin başka bir ayrımı da saklı ve yeraltı ekonomisi olarak ikili bir inceleme olarak durmaktadır. Yeraltı ekonomisi içerisinde yasadışı ekonomik faaliyetler ile kara para aklaması gibi konumuzun dışında kalan yasadışı faaliyetler bulunurken saklı ekonomi içerisinde kayıtsız ekonomi (hiç kayıtlara girmeyen), yarı-kayıtlı ekonomi ve kayıt dışı istihdam olarak kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır. Kayıtsız ekonomi, küçük ve marjinal faaliyetler olarak değerlendirilen, yasalara göre kayda geçirilmesi gereken fakat geçirilmeyen ekonomik faaliyetlerdir. Tarım ve hizmet sektörlerinde yaygın olan bu faaliyetlerin hacmi büyük boyutlara ulaşabilmekte lakin bu faaliyetleri kayda alıp ortaya çıkartılan geliri hesaplamak ve bunu vergilendirmek zor gözükmemektedir (Kırbaş, 2012a, s. 21).

Yarı-kayıtlı ekonomide ise mükellefler vergi vermemek veya verginin bir kısmını vermemek amacıyla faaliyetlerinin bir bölümünü kayıtların dışında tutmaktadır. Sektörlerin çoğunda ortaya çıkabilecek yarı-kayıtlı ekonominin boyutu ise sektörden sektöre değişmekte, bunda her bir sektörün kendi yapısı etkili olmakta, sektörün yapısına göre faaliyetlerin tespit edilmesi ve denetlenmesi güç olabilmektedir. Yarı-kayıtlı ekonomi ile kayıtsız ekonomi arasındaki fark yarı-kayıtlı ekonomide yapılan işlemlerin bir kısmı kayıt altında iken kayıtsız ekonomide tamamen kayıtların dışında kalmaktadır (Sugözü, 2010a, s. 15).

Tablo 3'te kayıtsız ekonomi ile yarı-kayıtlı ekonomi arasındaki farkı daha açıkça göstermek için bu alanlarda faaliyet gösteren iş kolları verilmiştir.

**Tablo 3:** Kayıtsız Ekonomi ve Yarı-Kayıtlı Ekonomide Ağırlıklı İş Kolları

	Kayıtsız Ekonomi	Yarı-Kayıtlı Ekonomi
İş Kolları	İşportacılar	Kereste ve mobilya ticareti yapanlar
	Resmi otopark dışındaki bölümleri otopark olarak işletenler	Küçük sanayi bölgelerinde oto tamir bakımı yapanlar
	Sebze-meyve satan tablacılar	Proje büroları
	Seyyar nakliyatçılar	Döviz büroları
	Belli bir işyeri olmaksızın küçük çapta imalat ve ticaret yapanlar	Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler
	Büfe dışında jeton ve bilet satanlar	Tarımsal ürünleri alıp satanlar
	Kayıtlı olmaksızın e-ticaret yapan satıcılar	Gayrimenkul kiraya verenler

**Kaynak:** (Sugözü, 2010b, ss. 16–17)

### 3.2- Türkiye’de Tahmini Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıtlı dışı ekonomi, kayıtlı ekonomiyeye oranla alternatif maliyeti daha düşük bir alan olup bireyleri ve kurumları kayıt dışı ekonomiyeye yönlendirmektedir. Özellikle işgücü maliyetlerinin yüksek durumda olması, işverenleri kayıt dışı istihdama yönlendirmektedir. Nüfus artış hızını göz önüne aldığımızda büyüme oranları yetersiz kalmakta, yeteri kadar istihdam yaratılamamasının etkisi ile bireyler kayıt dışı istihdam olanaklarına başvurumaktadırlar (Sarılı, 2002, s. 40). Bunun yanında vergi sisteminde uygulanan muafiyet ve istisnaların sayıca çok olması kayıt dışı ekonomiyi büyütmemektedir. Mükellefler muafiyet ve istisna sınırlarını aşmamak amacıyla kazançların bir kısmını saklayarak kayıt dışına

çıkılmaktadırlar. Ek olarak vergi bürokrasinin yoğun olması, kayıt dışı sektörde faaliyet gösterenlerin neden olduğu haksız rekabet ve son yıllarda gelir dağılımına bağlı olarak vergi direncinin yükselmesi Türkiye’de kayıt dışı ekonomiyi kronik bir sorun haline getirmektedir (Sarılı, 2002, ss. 41–42).

Kayıt dışının literatürde çeşitli ölçme yöntemleri bulunmaktadır. Türkiye’de kayıt dışının belirlenmesinde farklı yöntemler kullanılarak çeşitli çalışmalar yapılmış, Tablo 4’de bu çalışmalar gösterilmiştir. Buradan görüleceği üzere tahmini kayıt dışı ekonomi hakkında kesin bir sonuca varmak mümkün gözükmemektedir. Ancak denilebilir ki Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları yüksek seviyelerde seyretmektedir.

**Tablo 4:** Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ölçülmesine Yönelik Çalışmalar

Araştırmacı	Yıl	Yöntem	Kayıt Dışı Ekonomi/GSMH
Derdiyok	1989	Vergi Yaklaşımı	%46.9
Özsoylu	1990	Nakit Oranı	%11.7
Yazıcı	1991	Vergi Yaklaşımı	%16.4 - %29.9
Temel	1992	Ekonometrik Yaklaşım	%8.1
Şimşek	1992	İşlem Hacmi Yaklaşımı	%1.9
Altuğ	1992	Kayıt Dışı İstihdam Yaklaşımı	%35
İlgin	1992	Ekonometrik Oran	%47.2
Çetintaş	1992	Ekonometrik Parasal Tahmin	%23
İlgin	1993	Basit Parasal Oran	%55.3
Kasnakoğlu	1997	Nakit Oranı	%30 - %61
		Ekonometrik Yaklaşım	%9 - %13
		İşlem Hacmi Yaklaşımı	%31
Dünya Bankası	1999	Karma Yöntem	%32.7
Vergil	2000	Ekonometrik Parasal Tahmin	%24.7
Schneider	2001	Karma Yöntem	%33.2
İlgin	2001	Basit Parasal Oran	%66.2
Dünya Bankası	2004	Karma Yöntem	%31.5
Dünya Bankası	2007	Karma Yöntem	%29.1
Schneider ve Savaşan	2007	DYMIMIC	%35
Akalın ve Kesikoğlu	2007	Parasal Oran	%17 - %130

**Kaynak:** İhsan Cemil Demir ve Mustafa Küçükilhan, “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, AİBÜ-İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2013, 38, <http://www.iibf-dergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/view/330>.

Kayıt dışı ekonomi yalnızca Türkiye için değil dünya ülkelerinin büyük bir bölümü için ciddi bir sorundur. Örneğin, yapılan bir çalışmaya göre 27 AB üyesi ülkenin 2003-2013 yılları aralığındaki kayıt dışı ekonominin boyutu %22.3 iken %18.4’e gerilemiştir (Schneider, 2013, s. 5). 2000 yılının verilerine göre 24 Afrika ülkesinde kayıt dışı ekonominin oranı %41.2, 17 Güney Amerika ülkesinde %41.5,

OECD ülkelerinde %16.4 ve aralarında Türkiye'nin de yer aldığı 25 Asya ülkesinde bu ortalama %26.3 olarak belirlenmiş olup Türkiye'de bu oran %32.1 ile ortalamanın üzerinde çıkmıştır (Schneider, 2005, ss. 607–611). Buradan da görüleceği üzere kayıt dışı ekonominin oranı ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ile bağlantılı olup, gelişmişlik seviyesi yükseldikçe kayıt dışı ekonominin oranı da azalmaktadır. Tablo 5'te dünyada kayıt dışı ekonominin ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre oranları verilmiştir. Bu tabloya göre Türkiye gelişmekte olan ülkeler kategorisine yakın olup bu kategoride olması da ekonomik ve mali yapısı bakımından oldukça uygun durmaktadır.

**Tablo 5:** Dünya'da Kayıt Dışı Ekonomi Sınıflandırması

Ülke Grupları	Kayıt Dışılık/GSMH
Sanayileşmiş Ülkeler (G-8)	%8-%10
Gelişmiş Ülkeler	%10-%20
Gelişmekte Olan Ülkeler	%30-%60
Az Gelişmiş Ülkeler	%60-%80

**Kaynak:** (Kırbaş, 2012b, s. 28)

### 3.3- Vergi Yapısı ve Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin büyümesi devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. İşletmelerin yaratmış oldukları katma değer için eksik beyan edilmesine bağlı olarak KDV ve KDV'ye bağlı olarak da kurumlar vergisi ile gelir vergisi de eksik beyan edilmiş olmaktadır ("Kayıtlı Ekonomiye Geçiş", y.y.-a).

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutunu kesin olarak bilememekle beraber 2002-2013 arasında %32.4'ten %26.5'e düştüğü bildirilmektedir ("Kayıtlı Ekonomiye Geçiş", y.y.-b). TÜSİAD'ın yayınlamış olduğu bir rapora göre Türkiye'de dolaysız vergilerin payı 2000-2009 arasında %48.3'ten %36.5'e kadar düşmüş ve buna bağlı olarak dolaylı vergilerin payı %51.7'den %63.5'e kadar çıkmıştır (Mutlu & Çelen, 2012, s. 49).

27 AB üyesi ülke için yapılmış bir çalışmada 2000-2012 yılları aralığında dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki ağırlığı %33.9'dan %34.5'e hafif bir yükseliş sergilemiştir ("Taxation trends in the European Union - European Commission", y.y., s. 178). Bu ülkelerin görece düşük düzeyde dolaylı vergilere sahip olmasının başlıca etkeni ekonomik ve mali açıdan gelişmiş düzeyde olmaları ve dolaysız vergiler üzerinden kamu ihtiyaçlarını giderebiliyor olmalarıdır. Tablo 6'da 2002 verilerine göre bazı OECD ülkelerinde dolaylı-dolaysız vergilerin kendi aralarındaki payları ve kayıt dışı ekonomi oranları gösterilmiştir.

**Tablo 6:** Bazı OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Vergi Yapısı ve Kayıt Dışı Ekonominin Oranı

Ülkeler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Kayıt Dışı Ekonomi Oranı
ABD	23.7	76.3	%8.6
Almanya	48.9	50.7	%16.8
Avusturya	44.1	55.2	%13.8
Belçika	36.1	62.2	%21.5
Danimarka	34.2	65.6	%17.5
Fransa	46	53.7	%14.8
Hollanda	48.5	50.3	%12.8
İngiltere	39.4	60	%12.3
İspanya	44.2	55.2	%22.3
İsveç	38	61.6	%18.7
İsviçre	30.4	69.6	%9.5
Kanada	31.6	68.4	%15.4
Norveç	40.6	59.4	%18.7
Türkiye	65.6	34.4	%30-60

**Kaynak:** H. M. Ay ve E. Talaşlı, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, Maliye Dergisi 154 (2008): 150.

Türkiye’de tahmini kayıt dışı ekonominin en önemli göstergesi olan toplanamayan vergi miktarının vardığı boyutun muazzam seviyelere ulaştığı aşikâr durumdadır. Bildirilmesi ve toplanması gereken dolaysız vergiler elde edilemediğinden kamu otoritelerini dolaylı vergilere yönlendirmekte ve vergi yapısında bozulmaya neden olmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilerde meydana gelen bu kaçak toplam vergi gelirlerini azaltmakta, dolaysız vergi gelirlerinin de payının az olmasına neden olmaktadır. Kamunun ihtiyaç duyduğu kaynaklar ise bu durumda dolaylı vergilerin payının artırılması yolu ile elde edilmek zorunda kalmaktadır.

Özellikle kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde gelir üzerinden alınan vergiler beklenen hasılatın altında kalmaktadır. Bunun nedeni bireylerin ve kurumların vergiden kaçınması veya vergiden kaçması olarak karşımıza çıkmakta ve oluşan bu durum bütçe açığının kapatılması için harcama üzerinden alınan vergilerin yükseltilmesine neden olmaktadır (Kanlı, 2007a, s. 41). Kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerin vergi yapıları incelendiğinde dolaylı vergilerin ağırlığının yüksek olduğu görülecektir. Ekonomik faaliyetlerin kayıt içine alınması ile dolaylı vergilerin payı azaltılabilecek ve bu ise dolaylı vergilerin ortaya çıkardığı vergide adalet ilkesine uygun bir durum yaratılabilecektir. Bunun nedeni ise kayıt dışı ekonominin boyutu azaltıldıkça vergi adaletine daha uygun olan dolaysız vergilerin payının toplam vergiler içerisindeki payının yükseltilmesidir (Kanlı, 2007b, s. 41).

Önemli bir husus olarak belirtmek gerekir ki kayıt dışı ekonomi ile vergi kaybı arasındaki ilişki simetrik bir seyir izlememektedir. Burada kastedilen, kayıt dışı ekonomi küçüldükçe vergi kaybında yaşanacak azalma birbirlerinden farklı oranlarda olacaktır. Kayıt dışı ekonominin boyutuna bağlı olarak kayıtlı ekonominin taşıdığı vergi yükü de değişecektir. Bunun nedeni yansıma oranları olarak karşımıza çıkarken, kayıt dışı alan bu oranlara bağlı olarak kayıtlı ekonominin alanındaki katma de-

ğeri ve buna bağlı olarak da bunun üzerindeki vergi miktarını yükseltecektir. Genel bir ifade ile kayıt dışı ekonomi vergi tabanının oranını azaltmakta, buna bağlı olarak kayıt içi ekonominin vergi tabanını genişletmektedir. Vergi oranları sabit tutulacak olursa sağlanacak ek dolaylı vergi geliri vergi tabanındaki genişlemeye bağlı olacaktır (Önder, 2001a, ss. 249–250).

Gelişmiş ülkeler kişi başı gelirleri yüksek olduğundan gelir vergisine ağırlık verebilmektedirler. Bunun nedeni vergi sonrasında harcanabilir gelir yine yüksek seviyelerde kalmakta ve bireyler üzerinde yüksek bir baskı oluşturmamaktadır. Öte yandan gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeler bu bakımdan hem dezavantajlı durumda olup hem de dolaylı vergilerin toplanması daha kolay olduğundan dolaylı vergilere ağırlık vermek zorunda kalmaktadırlar (Spiro, 2005, s. 183). Önder'e göre kayıt dışı ekonomi ve vergi arasındaki ilişki aşağıdaki gibidir (Önder, 2001b, s. 251);

- Vergi ile kayıt dışı ekonomi birbirlerini besleyen olgulardır, öyle ki kayıt dışılık arttıkça vergi gelirlerinde bir azalma gerçekleşmekte ve vergi oranları yükseldikçe kayıt dışılık artmaktadır.
- Kayıt dışı ekonominin oranı ile vergi kaybının vergi gelirlerine olan oranı birbirine paralel bir seyir izlememektedir. Kayıt dışı alan azaldıkça toplam vergi tabanı genişlemekte, öte yandan kayıt içi ekonominin vergi tabanı daralmaktadır.
- Kayıt dışılığın artmasındaki önemli nedenler arasında toplumsal kesimler arasındaki vergi yükü dağılımı ve vergi adaleti gibi unsurlar etkili olmaktadır.
- Kayıt dışı ekonominin oranı yükseldikçe vergi tabanı daralmakta ve bu süreç vergi oranlarının yükseltilmesi sonucu beraberinde getirerek kayıt dışılığı daha da beslemektedir.

#### **4- VERGİLEMEDE ADALET ve ETKİNLİK İLKELERİ BAKIMINDAN KAYIT DIŞI EKONOMİ**

Arz yönlü iktisat görüşüne göre vergi indirimleri ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar yaratarak büyüme hızının artırılması yanında vergi kapasitesini de genişleterek vergi gelirlerini arttıracaktır. Bu çerçevede 2000 yılında KDV üzerinde değişiklikler yapılmış, 2006 yılında da Kurumlar Vergisi oranında bir indirimle gidilerek bu anlayışa uygun hareket edilmiştir. Bu değişiklikler aynı zamanda küresel rekabete ayak uydurmak, yabancı sermayenin ulusal sınırlar içerisine çekilmesi, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak amacı ile vergi yükünün düşürülmesi gibi ayrıca nedenler içermektedir (Armağan, 2007a, s. 250). 1998 yılında 7 dilimden oluşan gelir vergisi 1999 yılında 6 dilime, 2005 yılında 5 dilim ve 2006 yılında 4 dilime düşürülmüştür. Kurumlar vergisi oranı ise 1990-1993 yılları arasında %46 iken 1994-1998 yılları aralığında %25'e düşürülmüş, 1999-2004 yılları aralığında %30'a yükseltilmiş, 2005 yılında %33 olarak belirlenmiş ve son olarak 2006 yılından itibaren %20 olarak uygulanmıştır (Armağan, 2007b, ss. 229–233). Vergi yükünün düşürülmesi hem etkinlik hem de adalet ilkeleri bakımından olumlu sonuçlar doğurabilecek potansiyele sahiptir.

Gelir üzerinden alınan vergiler toplumun tüketim ve tasarruf eğilimleri üzerinde değişikliklere neden olmaktadır. Vergilerin etkisi sonucu tasarrufların toplam hacminde meydana gelecek azalma yatırımları olumsuz yönde etkileyerek ülkenin büyüme hızını düşürebilmektedir. Bu bakımdan toplam tasarrufu en az etkileyecek vergilerin saptanması vergide etkinlik ilkesi açısından önemlidir (Demircan, 2004a, s. 110). Açıkgoz'un yapmış olduğu bir çalışmada dolaysız vergilerden büyümeye doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmuş olup küçük çapta da olsa negatif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre dolaysız vergilerde meydana gelen bir azalma az da olsa büyüme üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır (Acikgoz, 2008, s. 105). Bu durum vergide etkinlik ilkesine uygun bir yapıda olup uzun vadede dolaylı vergilerin oranının azalmasını sağlayarak adalet ilkesini de iyileştirebilir.

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında aynı yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Örneğin, KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artmasının kayıt dışı ekonomiyi artırdığı, sabit sermaye yatırımlarının GSMH içerisindeki payının artmasının ise verimlilik ve istihdam üzerinde olumlu sonuçlar yaratarak kayıt dışı ekonomiyi azaltmaktadır. Kalıcı büyüme oranları beraberinde refah artışını da getireceğinden uzun vadede kayıt dışı ekonomi azalacaktır (Yurdakul, 2008, s. 219).

Gelir üzerinden alınan vergiler gibi harcama üzerinden alınan vergiler de tasarruf ve yatırım ilişkisinde olumlu ya da olumsuz sonuçlar yaratma potansiyeline sahiptir. Lüks tüketim mallarına yönelik dolaylı vergilerin yükseltilmesi yoluyla ülke kaynakları daha akılcı alanlara yönlendirilebilir veya toplam tüketimin azaltılması istenildiğinde vergi oranları yükseltilerek tasarruf miktarında bir artış sağlanabilir. Bu bakımdan harcama üzerinden alınan vergiler de vergide etkinlik ilkesi açısından değerlendirilebilir. Burada önemli olan husus vergilendirilecek mal türlerinin hem lüks mal olarak değerlendirilebilmesi hem de mal talebinin fiyat esnekliğinin düşük olmasıdır (Demircan, 2004b, s. 111). Belirtildiği üzere harcama üzerinden alınacak vergiler lüks tüketim mallarına yönelik bir şekilde aktarılabilsen vergide adalet ilkesi görece iyileşecek ve bunun yanında tasarruf ve yatırım miktarları üzerinde bir iyileşme yaratarak etkinlik ilkesini de pekiştirebilir.

Vergi yapısı aynı zamanda vergi yükü ile de ilişkilidir. Vergi yükünün yükselmesi kişiler ve kurumlar üzerinde baskı yaratarak, vergi direncine bağlı bir şekilde kayıt dışı ekonomiye yönlendirmeye neden olmaktadır. Bu bakımdan kayıt dışı ekonominin azaltılması için vergi yükünün azaltılması gerekmektedir. Bu amaç çerçevesinde yapılacak vergi indirimleri uzun vadede vergi kayıplarını ve kaçaklarını azaltarak ekonomiyi canlandıracak ve potansiyel vergi alanları yaratarak vergi gelirlerini yükseltecektir (Demircan, 2004b, s. 106). Vergi yükünün azaltılması kısa vadede mali açıdan olumsuz sonuçlar doğurabilecek olup uzun vadede atılması gereken bir adım olarak sıkça karşımıza çıkmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenlerinden biri olan yüksek vergi oranları bireylerin ve kurumların vergiye karşı tepkileri ile ilişkilidir. Düşük vergi oranları vergi matrahlarında meydana gelecek erozyonu azaltacak, vergiden kaçınma ve kaçırmanın azaltılmasını sağlayarak vergi tabanının genişlemesine olumlu yönde katkı sağlayacaktır (Demircan, 2004b, s. 106).

Marjinal tüketim eğiliminin yüksek, kişi başı gelirin düşük olduğu ülkelerde dolaylı vergilerin özellikle lüks tüketim mallarına aktarılması gerekmektedir. Bu durum hem vergilemede adalet ilkesi bakımından bir gereklilik olup hem de gelir dağılımı üzerinde olumlu sonuçlar yaratacaktır. Laffer eğrisi üzerinden düşünüldüğünde dolaylı vergi oranlarında yapılacak bir indirim toplam vergi gelirlerini artırıcı bir etki yaratabilir ve aynı zamanda kayıt dışına geçişi de önleyebilir (Demircan, 2004a, s. 112).

Toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin paylarına ilişkin yaygın görüşe göre dolaylı vergilerin oranı dolaysız vergilere oranla daha yüksek ise vergi adaletinden bahsedilemez. Anayasamızın 73.maddesi uyarınca "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" ilkelerine göre Türkiye'deki dolaylı vergilerin oranı adalet ilkesine aykırı durmaktadır (Sugözü, 2010b, s. 97). Türkiye'de vergi yapısına bakıldığında dolaylı vergilerin dolaysız vergilere olan oranının gelişmiş ülkelerdeki trendin aksi bir yönde ilerlediği görülmektedir. Kayıt dışı ekonomiye geçiş dolaysız vergilerden elde edilen geliri kısarak dolaylı vergilerin artırılmasına neden olmuş ve vergi yükünü yoksul kesimin üzerine doğru itmiştir. Gelirin azaldığı durumda tüketime bağlı alınan verginin gelire oranı gittikçe yükselmekte olup gelir dağılımını ciddi ölçüde sekteye uğratmaktadır. En yoksul %20'lik dilim en zengin %20'lik dilime oranla %6.6 seviyesinde daha fazla tüketim vergisine katlanmakta ve vergide adalet ilkesi bakımından kaygı verici sorunlar yaratmaktadır (Kırbaş, 2012a, ss. 46-47).

## 5- SONUÇ

Ülkelerin ekonomik durumlarına bağlı olarak değişen oranlarda varlığını gösteren kayıt dışı ekonomi gelişmiş ülkeler için dahi bir sorun teşkil etmektedir. Türkiye'nin de içerisinde kabul edildiği gelişmekte olan ülkeler kategorisi içerisinde ise kayıt dışı ekonomi olgusu artık kronikleşmiş ve yapısal bir sorun olarak durmaktadır. Kayıt dışı ekonominin azaltılmasında muhakkak ki vergi denetimi önemli bir mekanizmadır fakat bu makale kapsamında kayıt dışı ekonominin azaltılmasında ve dolayısı ile etkin ve adaletli bir vergi yapısının oluşturulmasına dair bilgiler verilmiştir. Buna bağlı olarak vergi denetimine ait hususlar bu makale kapsamına girmediğinden vergi denetimi makale konusunun dışında bırakılmıştır.

Kayıt dışı ekonomiyi azaltacak çözüm önerileri sayıca çok olup, makalenin konusu vergi yapısı ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkiyi irdelediğinden çözüm önerilerimiz bu kapsamda sınırlandırılmış olup kayıt dışı ekonomiyi azaltacak diğer çözüm önerileri de mutlaka göz önünde tutulmalıdır. Siyasal, sosyal ve ekonomik sorunların yanında mali alanda da etkisi gösteren kayıt dışı ekonomi ülkeleri vergi gelirleri çerçevesinde zor duruma düşürmektedir. Vergi oranları ile ters bir ilişki sergileyen kayıt dışı ekonomi yine vergi ile çift yönlü bir ilişki göstermektedir. Öyle ki vergi oranları kayıt dışı ekonomiyi, kayıt dışı ekonomi de vergiler üzerinde doğrudan etkiler yaratmakta ve sorunun çözümünü zorlaştırmaktadır.

Gelişmiş ülkeler kişi başı gelirleri yüksek olduğundan vergi yapısının beraberinde getirmiş olduğu vergi yükü bireyleri ve kurumları kayıt dışına fazla sürüklemeyen iken Türkiye'nin de içerisinde yer aldığı gelişmekte olan ülkelere kişi başı gelirin düşük olmasından dolayı vergi yükü vergi direncine bağlı olarak bireyleri ve kurumları kolaylıkla kayıt dışı ekonomiye yönlendirebilmektedir. Yine gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaç duyduğu kamu gelirleri bu bağlamda çelişkili bir durum yaratmakta ve yüksek vergi yüküne bağlı olarak kayıt dışı ekonomiyi beslemektedir. Kısa ve orta vadede kolay bir çözümü olmayan bu sorunun orta ve uzun vadede çözümü kişi başı gelirin yükseltilerek bireylerin vergiye karşı gösterdikleri vergi direncini hafifletmek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede hızlı ve devamlı büyüme oranlarına ihtiyaç duymaktayız. Bunun sağlanması için gerekli vergi politikaları içerisinde hem gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin oranlarının azaltılması, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin ise lüks tüketim mallarına doğru kaydırılması suretiyle tasarruf ve yatırımların artmasını sağlamaktır. Bu politikalar eşliğinde harcanabilir gelirin yükselmesi sağlanarak toplam hasılanın artması ve buna bağlı olarak da toplam vergi gelirlerinin uzun vadede yükselmesi teorik olarak mümkün gözükmektedir.

Vergileme yapısının sonucu oluşan kayıt dışı ekonomi sonuçlarının neticesi olan vergilemede adalet ve etkinliğin en optimal düzeyde sağlanmasına yönelik uygulanabilecek bazı vergi politikaları önerileri aşağıda sıralanmıştır;

- Tasarrufların yatırıma dönüştürülebilmesi ve yabancı sermaye çekmek amacıyla dolaysız vergilerde yeni düzenlemeler yaparak var olan oranların düşürülmesi,
- Bireyleri tasarrufa yönlendirmek ve gelirin etkin alanlarda kullanımı açısından lüks tüketim malları benzeri ürünlere yönelik olarak dolaylı vergilerin oranının yükseltilmesi,
- Gelir vergisi tarifesindeki dilimlerin sayısının azaltılması,
- Günah vergileri olarak bilinen (sağlığa zararlı mallara koyulan vergiler) yeni tür vergiler getirilerek vergi tabanının genişletilmesi.



Vergide etkinlik ilkesi bakımından hem kısa hem uzun vadede olumlu sonuçlar doğuracak bu politikalar vergide adalet ilkesi bakımından kısa vadede bir çelişki yaratabilecek olup uzun vadede kişi başı gelirin yükselmesi yoluyla ilerleyen zamanlarda adalet ilkesinde bir iyileşme sağlanabilecektir.

#### KAYNAKÇA

- ACIKGOZ, S. (2008). Tax Revenue, Taxation Mix And Economic Growth Relationship In Turkey: 1968-2006. *Ekonomik Yaklaşım*, 17(60-61), 91. <https://doi.org/10.5455/ey.10671>
- AKDOĞAN, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ARMAĞAN, R. (2007a). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3). Tarihinde adresinden erişildi <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sduibfd/article/download/5000122610/5000112915>
- ARMAĞAN, R. (2007b). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3). Tarihinde adresinden erişildi <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sduibfd/article/download/5000122610/5000112915>
- BAKKAL, U. (2007). *Kayıt Dışı Ekonomi*. İstanbul: Derin Yayınları.
- ÇAPAR, M. (2004). Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, (52), 121-134.
- DEMİRCAN, E. S. (2004a). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21). Tarihinde adresinden erişildi <http://kisi.deu.edu.tr/fatma.yapici/edemircan.pdf>
- DEMİRCAN, E. S. (2004b). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21). Tarihinde adresinden erişildi <http://kisi.deu.edu.tr/fatma.yapici/edemircan.pdf>
- EDİZDOĞAN, N., ÇELİKKAYA, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Dora Yayın.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (y.y.-a). Tarihinde 28 Ağustos 2017, adresinden erişildi [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_63.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_63.xls.htm)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (y.y.-b). Tarihinde adresinden erişildi [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm),
- KANLI, M. (2007a). Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi. Marmara Üniversitesi, İstanbul. Tarihinde adresinden erişildi <http://www.kayitdisiekonmi.com/files/2010y/4.pdf>
- KANLI, M. (2007b). Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi. Marmara Üniversitesi, İstanbul. Tarihinde adresinden erişildi <http://www.kayitdisiekonmi.com/files/2010y/4.pdf>
- Kayıtlı Ekonomiye Geçiş. (y.y.-a). Tarihinde 27 Ekim 2015, adresinden erişildi [http://kayitliekonmiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=k\\_11\\_vergi\\_rejimi\\_sonucu](http://kayitliekonmiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=k_11_vergi_rejimi_sonucu)
- Kayıtlı Ekonomiye Geçiş. (y.y.-b). Tarihinde 27 Ekim 2015, adresinden erişildi [http://kayitliekonmiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=istatistik\\_oecd\\_40](http://kayitliekonmiyegecis.gov.tr/alt.php?sayfa=istatistik_oecd_40)
- KIRBAŞ, S. (2012a). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, Yolsuzluk, Siyaseyin Finansmanı*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- KIRBAŞ, S. (2012b). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, Yolsuzluk, Siyaseyin Finansmanı*. Ankara: Phoenix Yayınevi.

- MUTLU, A., ÇELEN, M. (2012). Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları. İstanbul: TÜSİAD. Tarihinde adresinden erişildi [http://www.tusiad.org.tr/\\_\\_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf](http://www.tusiad.org.tr/__rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf)
- ORTAÇ, F. R. (2002). Yeni Yasal Mal Rejimi ve Veraset ve İntikal Vergisi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4(3), 209–224.
- ÖNDER, İ. (2001a). Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme. Tarihinde adresinden erişildi <http://journals.istanbul.edu.tr/iusiyasal/article/download/1023011449/1023010710>
- ÖNDER, İ. (2001b). Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme. Tarihinde adresinden erişildi <http://journals.istanbul.edu.tr/iusiyasal/article/download/1023011449/1023010710>
- ÖZSOYLU, A. F. (1996). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi. Ankara: Bağlam Yayınevi.
- PEHLİVAN, O. (2007). Kamu Maliyesi. Trabzon: Derya Kitabevi.
- SARILI, M. A. (2002). Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları, nedenleri, etkileri ve alınması gereken tedbirler. Bankacılar Dergisi, 41, 32–50.
- SCHNEIDER, F. (2005). Shadow economies around the world: what do we really know? *European Journal of Political Economy*, 21(3), 598–642. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2004.10.002>
- SCHNEIDER, F. (2013). Size and development of the shadow economy of 31 European and 5 other OECD countries from 2003 to 2013: a further decline. *Johannes Kepler Universität, Linz*, 5–7.
- SCHNEIDER, F., Neck, R. (1993). The development of the shadow economy under changing tax systems and structures: some theoretical and empirical results for Austria. *FinanzArchiv/ Public Finance Analysis*, 344–369.
- SPIRO, P. (2005). Tax Policy and Underground Economy. İçinde C. Bajada & F. Schneider (Ed.), *Size, Causes and Consequences of the Underground Economy*. Aldershot, England: Ashgate Publishing.
- SUGÖZÜ, İ. H. (2010a). Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- SUGÖZÜ, İ. H. (2010b). Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Taxation trends in the European Union - European Commission. (y.y.). Tarihinde 27 Ekim 2015, adresinden erişildi [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)
- TOSUNER, M., Arıkan, Z. (2013). Türk Vergi Sistemi. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- US, V. (2004). Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği. Türkiye Ekonomi Kurumu.
- YAVAN, S. (2015). Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler Ve İdari Uygulamalar (Legal Regulations and Administrative Practices Damaging Tax Ethics within Turkish Tax System).
- YURDAKUL, F. (2008). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Bir Model Denemesi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63(4), 205–221.