

AB ÜLKELERİNDE BİRLİK DÜZEYİNDE VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARI ile MÜCADELE ÇALIŞMALARI

EFFORTS AGAINST TAX LOSS AND TAX EVASION AT EUROPEAN
UNION LEVEL



Ramazan ARMAĞAN*



Ayşe ARMAĞAN**

ÖZ

Bir ülkedeki mevcut vergi mevzuatına karşı, kişilerin yasal ve yasal olmayan tutum ve davranışları ile oluşturdukları kamu gelirlerindeki azalmaya, vergi kayıp ve kaçakları denilmektedir. Bu olgu; vergi kanunlarını etkilemek, hukuksal yollarla daha az vergi ödemek, vergi doğuran bir olaya girişmemek veya doğrudan doğruya vergi kanunları karşısında bilinçli olarak devletin gelir kaybına uğratmak şeklinde görülmektedir. Ekonomik sıkıntılarının yoğun yaşandığı dönemlerde daha çok kendini gösteren bu durum, tüm ülkelerin mücadele etmesi gereken temel sorunlarının başında yer almaktadır. Vergi ve benzeri yükümlülüklerin yükünden kurtulmak isteği değişik sebeplerden kaynaklanmakla birlikte kayıt dışı ekonomi her durumda vergi kayıplarının ana sebebini oluşturmaktadır. Bu çalışma; ekonomik, sosyal, siyasi ve mali yönden etkileri ile sürekli bir araştırma konusu olan bu soruna

ABSTRACT

Tax evasion is a decrease in public revenue which occurs as a result of taxpayers' intentional illegitimate practice against the current tax legislation in a jurisdiction. This could appear in different forms, such as influencing tax legislation processes, paying less tax under legitimate ways, avoiding business activities that rise tax, or directly causing tax loss consciously under the tax laws. This situation, which is more prevalent during economic hardship, is the very core of the main problems that all countries should struggle with. Despite undeniable other reasons that cause tax avoidance and evasion, the informal economy, in any case, is the cardinal reason of the issue. This study aims at evaluating successful combat policies against tax evasion, which has been scrutinised in the literature from economic, social, political and financial aspects,

* Prof. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Maliye Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

** Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, Enstitü Sekreteri

M.G.T.: 14.04.2017 / M.K.T.: 24.05.2017

yönelik önemli başarılar elde etmiş olan Avrupa Birliği ülkelerinde birlik düzeyindeki mücadele çalışmalarına ilişkin genel bir değerlendirmeyi içermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaybı, Vergi Kaçakları, Kayıt Dışı Ekonomi, Avrupa Birliği (AB).

in the European Union countries at union level.

Keywords: Tax, tax loss, tax evasion, shadow economy, European Union (EU)

1- GİRİŞ

Vergileme düşüncesinin başlangıcının insanlık tarihiyle birlikte ortaya çıktığını söylemek mümkündür. Vergileme yetkisinin adil ve dengeli kullanılmaması, toplumsal ve bireysel direniş şeklinde tepkilere neden olabilmektedir. Bu tepkiler; yasal ve yasal olmayan yollardan kişilerin vergilemenin dışında kalma gayreti biçiminde kendini göstermektedir. Literatürde “vergi kayıp ve vergi kaçakları” olarak ifade edilen bu kavram, üzerinde en çok çalışılan konular arasında yer almaktadır. Etki ve sonuçları itibarıyla gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerin içsel bir sorunu gibi algılanan vergi kayıp ve kaçakları, 20. yüzyılın son çeyreğine damgasını vuran “küreselleşme süreci” ile tüm dünyanın ortak sorunu haline gelmiştir. Özellikle vergi kaçakçılığı ile ilgili mücadelede tüm ülkeler yerel, bölgesel, ulusal ve uluslararası boyutta politikalar üretmek, işbirlikleri yapmak şeklinde çalışmalara ağırlık vermeye başlamışlardır. Vergi kayıp ve kaçak rakamlarının düşüklüğü ve mücadeledeki başarısı bakımından AB üyesi ülkeler bu sorunun çözümünde diğer ülkelere örnek konumundadır. AB üyesi ülkelerin ulusal önlemlerine ilaveten birlik düzeyinde de politikalar üretilmesi gerekliliği sonucu geliştirilen FISCALIS, FISCUS, EUROFISC, VIES, EMSC, MATTHEUS vb. programlar vergi kayıp ve kaçaklarına karşı ülkelerin başarısını artıran etkiler oluşturmuştur.

Bu çalışmada; vergi kayıp ve kaçaklarının teorik yapısının genel bir değerlendirilmesi ile AB ülkelerinde birlik bünyesinde vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele politikalarının içeriği, etkileri ile sonuçları rakamsal verilerle ve tarihsel bir süreç içinde incelenip yorumlanmaktadır.

2- VERGİDE KAYIP ve KAÇAK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

Vergi kayıp ve kaçakları; vergiye karşı koyma davranışının doğal bir sonucu olarak özellikle ekonomik sıkıntılarının yoğun yaşandığı dönemlerde, kamu gücüne karşı baskı oluşturmak suretiyle isyan - direniş ya da duyarsız kalmak vb. bireysel - toplumsal tutum ve davranışları içeren bir olgudur. Bu olgu; vergi kanunlarını etkilemek, hukuksal yollarla daha az vergi ödemek, vergi doğuran bir olaya girişmemek (vergiden kaçınma) veya doğrudan doğruya vergi kanunları karşısında bilinçli olarak devletin gelir kaybına uğratmak (vergi kaçakçılığı) şeklinde görülmektedir. Verginin kaybedilmesi, ya gelirin elde edilmesi gerekirken elde edil(e)memesi ya da elde edildiği halde gereği gibi harcan(a) mamış olması şeklinde ortaya çıkmaktadır.¹

Literatürde verginin farklı yöntemlerle azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması “vergiden

¹ Yusuf Karakoç, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları” Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları 19.Türkiye Maliye Sempozyum Kitabı, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, Yaklaşım Yayıncılık, Bursa, 2004, s.91

kaçınma (tax avoidance)” ve “vergi kaçakçılığı (tax evasion)” kavramları ile ifade edilmektedir.² Vergi kayıp ve kaçaklarının birçok nedeni olmakla birlikte temelde ana kaynağını kayıt dışı ekonomik faaliyetler oluşturmaktadır. Ayrıca, vergi yasalarının oluşturulması ve uygulanmasında etkili olan siyasal anlayış ile vergi yönetimindeki etkinsizliğin de vergi kayıpları oluşmasında önemli payı bulunmaktadır.³ Genellikle vergi kaybı tanımlarında “ekonomik” ve “hukuki” yaklaşım yönteminden yararlanılmaktadır. Ekonomik anlamda vergi kaybı; kayıt dışı ekonomin olmadığı, bütün faaliyetlerin kayıtlı olarak gerçekleştirildiği durumda, toplam GSMH’den hareketle mevcut vergi yasaları da dikkate alınarak hesaplanan potansiyel vergi hasılatı ile gerçekleşen vergi hasılatı arasındaki farktır. Vergilerin tarhi ile tahsili arasındaki zamanda devletin uğradığı gelir kayıpları da geniş anlamda vergi kaybı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu tür vergi kayıplarının nedenleri; *vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi yasalarını düzenlemedeki siyasal yaklaşımın etkisi, vergi boşluklarıdır*. Hukuki anlamda vergi kaybı ise; vergi yasalarına göre vergilendirilmesi öngörülen gelir, servet veya harcamaların vergilendiril(e) memesiyle devletin uğradığı gelir kayıplarının ifadesidir. Vergi yasalarındaki hükümlere uygun hareket edilmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı hukuken vergi kaybı kabul edilirken, vergi istisnası, muafiyetler ve vergiden kaçınma hukuki anlamda vergi kaybı olarak kabul edilmemekte ve suç sayılmadıkları için cezaları da bulunmamaktadır.⁴

Vergi kaçığında, mükellef veya mükellef olması gerekenlerin vergi ödememek ya da daha az ödemek için bilerek ve isteyerek devleti zarara uğratmak amacı söz konusudur. Bu bakımdan “*kayıp*” ve “*kaçak*” sözcüklerindeki “*ve*” bağlacı farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Vergi kaybı hukuki anlamından farklı olarak, “*kasıtlı vergi uyumsuzluğu dışındaki nedenlerle (özensizlik, hata, bilgisizlik, yanılma vs.) alınamayan veya eksik alınan vergi*” anlamına gelmektedir. Ayrıca, bütçe gelirleri bakımından vergi kanunlarında öngörülen düzenlemelerde muafiyet, istisna, indirim, teşvik tedbirleri, basit usulde vergilendirme vs. uygulamalarla alınmayan ya da gereği gibi alınamayan vergiler de kayıp olarak nitelendirilmekle birlikte özensizlik, hata ve yanılma gibi durumlar, mükellefin anlık zafiyetlerinin sonucu ve arızı olduğu durumlarda sürekli bir vergi kaybı sayılmamaktadır. Ancak, anlık olmayan bilgisizlik, bilinçli ve istekli biçimde vergisel olayları gerçek mahiyetinden saptırmak ve devleti zarara uğratmak gibi zafiyetler ile mükellefin kayıt dışında kalması hali vergi kaçığı sorununu ortaya çıkarmaktadır.⁵

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayı etkileyen başlıca faktörler arasında; vergi tekniği (vergi türleri, vergi tarifeleri, muafiyet ve istisna vs.), vergi kültürü, geleneği, anlayışı ve seviyesi, vergi idaresinin yapısı ve uygulamaları, vergileme politikaları ve araçlarının seçimi, devletin harcama politikaları, muhasebe kayıt düzeni ve denetim bulunmaktadır. Vergiden kaçınma ve kaçırmada kullanılan yol ve yöntemlerin bir standardı olmadığı için her ülkede değişik şekillerde farklı sonuçlar ve etkiler oluş-

² Philip Baker, Tax Avoidance, Tax Evasion&Tax Mitigation, s.12, http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf Erişim tarihi: 21 Şubat 2014.

³ Ömer Faruk Batrel, Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Temel Etkenleri, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Nasıl Önlenebilir, Panel, (Yayınlanmamış tebliği), T.C M.Ü Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 14 Haziran, 1989, İstanbul, s.1-4. Aktaran Gülay Akgül Yılmaz, 2006.

⁴ Gülay Akgül Yılmaz, Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı, ISMMMO Yayınları, Yayın No:54, İstanbul, Mart, 2006, <http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=7&Yid=7> Erişim tarihi:16 Mayıs 2014, s.173-177,

⁵ Turgut Candan, Yargı Kararları Işığında, Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenebilir Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, Yaklaşım Y., Bursa, 2004, s.:257

turabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde bu etki ve sonuçlar daha belirgin olup, vergi idaresine ve politikasına daha fazla zarar vermektedir.⁶

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile oluşan vergi kaybı esasen vergi uyumunun tam olmadığı toplumlarda meydana gelen bir davranış şeklidir. Vergi uyumunun yükselmesi halinde vergi kayıplarının azalması söz konusudur.⁷ Vergi yasalarına uyumun tipik anlamı; gerçek vergi matrahının bildirilmesi, vergi borcunun doğru hesaplanması, vergi beyanının zamanında verilmesi ve borcun zamanında ödenmesidir.⁸ Ancak, mükellefin, ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla, vergisel işlemlerini yasalara uygun olarak yapılandırması vergi uyumsuzluğu kapsamında düşünülmemektedir⁹. Vergi uyumsuzluğu ise; kişilerin vergi uyumu ile ilgili olarak belirtilen standartların dışında hareket ederek vergi yükümlülüklerinin sonuçta ceza uygulanmasını gerektirecek şekilde bilerek düşük veya yüksek gösterilmesi veya bilgilendirilmesi, vergi mevzuatının yanlış anlaşılması ile dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan kayıpları kapsamaktadır. 20. yüzyılın ikinci yarısında itibaren dikkat çekmeye başlayan vergi kayıp ve kaçakları, kamu maliyesi literatüründe toplumsal (sosyal) sorunlar kapsamında önemli araştırma konusu olmuştur. Küreselleşme sürecinin de etkisiyle vergiden kaçınma ve vergi kaçırılmadan kaynaklanan sorunların ulusal ve uluslararası boyutta ekonomik, mali ve siyasi etkileri üzerinde çözümünde ülke veya topluluklar bünyesinde önlemler alınmasına yönelik yoğun çalışmalar başlatılmıştır.¹⁰ Bu çalışmalara ilave olarak Andreoni vd., 1998 yılındaki araştırmalarında vergi uyumuna zaman boyutunu da eklemek suretiyle vergi açığının temel nedeni olan vergi kaçakçılığı ile ilgilenmiştir. Vergi kaçakçılığının boyutu ile ilgili en önemli gösterge olarak ise vergi boşluğunu göstermişlerdir.¹¹

3- AVRUPA BİRLİĞİNDE KAYITDIŞI EKONOMİ ile VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

OECD raporlarında; AB ülkelerinde 1974 yılından bu yana kayıt dışı ekonominin en az 3 kat arttığı, bu olumsuz gelişme beraberinde vergi kayıp ve kaçaklarının önemli düzeylerde artışına neden oldu-

⁶ Joel Slemrod ve Shlomo Yitzhaki, Tax Avoidance, Evasion, And Administration, Chapter 22, Handbook of Public Economics, Volume 3, Edited by A.J.Auerbach and M.Feldstein, 1974, <http://eml.berkeley.edu/~saez/course/Slemrod,Yitzhaki%20PE%20Handbook%20chapter.pdf> Erişim tarihi: 12 Mart 2014, s.1426

⁷ Luigi Alberto Franzoni, Tax Evasion and Tax Compliance, Social Science Research Network, September 1, 1998, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430 Erişim tarihi: 05 Temmuz ww2014, s.52

⁸ Luigi Alberto Franzoni, a.g.m., s.5

⁹ Jeffrey A. Roth, John T. Scholz, Ann Dryden Witte, Taxpayer Compliance, An Agenda for Research, Volume:1, University of Pennsylvania Press, 1989 aktaran Mehmet TUNÇER, Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi, www.deu.edu.tr/.../vergi%20kaçışık/VERGİ%20AFLARININ%20VERGİ Erişim tarihi:14 Mart 2014 s.2

¹⁰ Chris Evans, Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies, UNSW Law Research Paper No:2008-40, June 22, 2008, Editör: John G. Head, Richard E. Krever, Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Chapter 17, s.529-560, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1397468, Erişim Tarihi:12 Mayıs 2015

Vergi boşluğu; mükelleflerin gerçekte ödemeleri gereken vergi miktarı ile beyan ederek ödedikleri vergi miktarı arasındaki farktır.

¹¹ James Andreoni, Brian Erard, Jonathan Feinstein, Taxcompliance, Journal of Economic Literature, Vol:XXXVI, June, 1998, [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_\(JEL98\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_(JEL98).pdf) Erişim tarihi:12 Eylül 2014, s.819

ğuna vurgu yapılmıştır.¹² AB'ye üye ülkelerde kayıt dışı ekonomi ile vergi kayıp ve kaçaklarının GSMH içindeki payının tespiti amacıyla yoğun çalışmalar yapılmıştır. AB'de önem ve özellik arz eden bazı ülkelere ait çalışmalara *aşağıda* yer verilmiştir.

Langfeldt (1989); eski Batı Almanya'da kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün GSMH'ye oranının %27 civarında olduğunu belirtmiştir. Bu çalışmada, tahminlerin çok güvenilir olmadığı belirtilmiş, ancak Almanya'daki kayıt dışılığın endişe verici boyutlarda olduğuna vurgu yapılmıştır.¹³ Schneider'in değişik yıllarda yaptığı kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçaklarının boyutunun incelendiği çalışmalarda ise Almanya'da kayıt dışı ekonomi 1999 yılında %16,4 iken 2015 yılında %12,2 oranına düşüğü tespit edilmiştir.¹⁴

O'Higgins (1989); İngiltere'de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün GSMH'ye oranının %5 civarında olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca, bu çalışmada ifade edilen bir diğer görüş İngiltere'deki kayıt dışılığın 1970'li yılların başlarında büyümekte olduğu; 1970'li yılların ikinci yarısında ise kayıt dışı ekonominin büyüme oranının daha durağan bir görünüm sergilediğidir.¹⁵ Schneider'in yaptığı çalışmada ise İngiltere'de kayıt dışı ekonomi 1999 yılında %12,8 iken 2015 yılında %9,4 oranında olduğu tespit edilmiştir.¹⁶

Barthelemy (1989); Fransa'da kayıt dışı ekonominin istihdam boyutuna değinmiş ve parasalci yaklaşım yolu ile yapılan tahminle kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün GSMH'ye olan oranının %6,7 civarında olduğunu belirtmiştir.¹⁷ 2012 yılının ilk altı aylık döneminde, Fransa, ekonomik göstergeler açısından 2008 krizi öncesi dinamizmine dönememiştir. Satın alma gücü 2007'den bu yana sabit kalmış hatta düşme eğilimi göstermiştir.

Hollanda, kayıt dışı ekonomi oranlarının düşük olduğu ülkeler arasında yer almaktadır. 1999 yılında %13,3 olan kayıt dışı ekonomi yıllar itibariyle azalma göstermiş ve 2015 yılına gelindiğinde %9 oranına gerilediği görülmüştür. Aynı şekilde vergi kayıp ve kaçaklarında da 1999 yılında %1,4 olan vergi kaçağı oranı 2009 yılında %1 seviyesine gerilemiştir. Ancak bu oran 2010 yılında %0,2 artış göstererek %1,2 oranına çıkmış olsa da vergi kayıp kaçakları bakımından Hollanda Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında en alt düzeyde yer almaktadır.¹⁸

Schneider ve Zizza, dolaylı yöntemlerden nakit para talebi yaklaşımını kullanarak İtalya'da (2000). kayıt dışı ekonominin boyutunu hesaplamışlardır. Zizza 1984-2000 yıllarını kapsayan dönemde kayıt dışı ekonominin GSYİH içindeki payının (yasadışı ve suç faaliyetleri hariç) %17,6, 2000 yılında ise minimum %14,3 olduğunu tespit etmiştir. Schneider (2000) kayıt dışı ekonominin GSYİH içindeki payının çok yüksek seviyelerde olduğunu belirtmiş ve OECD ülkeleri arasında kayıt dışı ekonomi açısından (1994'te %25,8, 1998'de %27,8) İtalya'nın en yüksek orana sahip ülkeler arasında yer aldığına vurgu

¹² Gülen Gonca, Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp Ve Kaçakları, 24.05.2005, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/> Erişim tarihi: 08 Şubat 2017

¹³ Vuslat Us, Türkiye Ekonomisinde Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçmeye Yönelik Ampirik Çalışma: Elektrik Üretimi Yaklaşımı, Gazi Üniv. İİBF Dergisi, 8/1, 2006, s. 101

¹⁴ Friedrich Schneider, Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments, <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> Erişim Tarihi: 23 Ocak 2016, s.6

¹⁵ Vuslat Us, a.g.m., s.101

¹⁶ Friedrich Schneider, a.g.m., s.6

¹⁷ Vuslat Us, a.g.m., s.101

¹⁸ OECD, 2010:106

yapmıştır. Yine İtalya'daki kayıt dışı ekonomi oranının belirlenmesinde Calzaroni (2000), Bernasconi ve Marenzi (1997), Marenzi (1996) ve Cannariet vd. (1995) direkt yöntemler kullanmışlardır. Calzaroni (2000) sırasıyla, işgücü arz ve emek ev ve firma anketleri kullanarak ulusal ve bölgesel düzeyde sonuçları karşılaştırmıştır. 1998 yılı için, kayıt dışı ekonomi payı İtalya'da GSYİH'nın %14,7 – 15,4 arasında olduğu tespit edilmiştir.¹⁹ Schneider ve Enste (1998) nakit para talebi yaklaşımı yolu ile kayıt dışı ekonominin İtalya için %27-30 civarında olduğunu tahmin etmiştir.²⁰ Schneider'in (2015) çalışmasında İtalya'da 1999 yılı %27,8 olan kayıt dışı ekonomi oranı 2015'de %20,6'ya düşmekle birlikte Tablo 1'den görüleceği üzere halen kayıt dışılığın yüksek olduğu ülkeler arasındadır. 1999 yılında %1,7 olan vergi kaçacağı oranı 2009 yılında %1,2 seviyesine kadar gerilemiş, 2010 yılında %0,2 artış ile %1,5 oranına çıkmıştır. Bu oranlar ile İtalya, AB'ye üye ülkeler arasındaki sıralamada AB ortalamasının altında kalmaktadır.

Gábor (1989), Macaristan'da kayıt dışı ekonomik faaliyetlere ait yaptığı çalışmada, kayıtlı ve kayıt dışı ekonominin farklı prensip ve düzenlemelere göre işlediğini belirtmiştir. Buna göre, kayıtlı ekonomi, merkezi otorite altında büyük ölçekte çalışan üretim birimlerinden oluştuğunu; kayıt dışı ekonomide ise küçük ölçekte, özel işletmelerin yer aldığı görülmüştür. Kayıtlı ekonominin yetersizliği, kayıt dışı sektörün varlığını artırmış ve kayıtlı ekonomide maliyet yönlü baskıya neden olmuştur.²¹ Schneider'in (2015) çalışmasında Macaristan'da kayıt dışı ekonomi 1999 yılında %25,4 iken 2015 yılında %21,9 oranına gerilediği tespit edilmiştir. Bu oranlar Macaristan'ın AB içinde kayıt dışı ekonominin en yüksek ülkelerinden biri olduğunu göstermektedir. Vergi kaçakları bakımından da 1999 yılında %2,9 ve 2015 yılında %2,5 oranlarıyla yine AB içinde en yüksek oranlara sahip ülkeler arasında yer almıştır.²²

Christopoulos (2003) çalışmasında; Yunanistan'da vergi mükelleflerinin dolaylı vergiler düştüğünde kayıt dışı ekonomiye daha az yöneldiği, dolaylı vergiler yükseldiğinde de kayıt dışı ekonomiye yönelim aynı hızda arttığını tespit etmiştir. Bu sonuçlar pozitif ve negatif dolaysız vergi değişimleri için asimetri hipotezini desteklemediği görülmüştür. Wald ise; vergi mükelleflerinin dolaysız vergi artışlarına ve dolaysız vergi düşüşlerine, benzer tepki verdiklerini tespit etmiştir. Böylece, Yunanistan ekonomisinde, vergi mükelleflerinin pozitif ve negatif dolaylı ve dolaysız vergi değişimlerine benzer tepki verdikleri ortaya çıkmıştır.²³ Schneider ve Enste (1998) nakit para talebi yaklaşımı yolu ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ölçen çalışmalarında Yunanistan'da kayıt dışılığın %27-30 civarında olduğunu tahmin etmişlerdir.²⁴ Schneider'in (2015) çalışmasında; Yunanistan'ın da kayıt dışı ekonomi oranı yüksek olan ülkeler arasında bulunduğu, 1999'da %28,5 olan bu oranın yıllar itibarıyla azaldığı ve 2015'de %22,4 oranına gerilemiş olsa da AB ortalamasının altına inemediğinden söz edilmiştir.

¹⁹ Carlo V. Fiorio, Francesco D'amuri (2006), Tax Evasion in Italy: an Analysis Using a Tax-Benefit Microsimulation Model, http://www.academia.edu/2691010/Tax_evasion_in_Italy_an_analysis_using Erişim tarihi: 21 Aralık 2016

²⁰ Vuslat Us, a.g.m., s.25

²¹ Vuslat Us, a.g.m., s.24

²² Friedrich Schneider, a.g.m., s.6

²³ Ahmet Ay, İ. Halil Sugözü, Savaş Erdoğan, Türkiye'de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı, 2014, http://www.sugozu.com/img/files/sos_bil_dergi.pdf Erişim tarihi:16 Mayıs 2015, s.27

²⁴ Vuslat Us, a.g.m., s.25

1999 yılında %2 olan vergi kaçığı oranı ise 2010 yılında %1,5 oranına gerilemiştir.²⁵

Schneider ve Enste'nin (1998) çeşitli Avrupa ülkelerinde nakit para talebi yaklaşımı yolu ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ölçen çalışmasında; 1960 yılında oldukça düşük olan kayıt dışı ekonomi oranlarının 1995 yılına gelindiğinde önemli düzeylerde artış gösterdiği belirtilmiştir. Örneğin İsveç'te 1960 yılında %2 olan kayıt dışı ekonomi oranı 1995 yılında %16'ya, Danimarka'da %4,5'den %17,5'e, Norveç'te %1,5'dan %18'e, Almanya'da %2'den %13,2'ye, Avusturya %0,5'den %7'ye yükseldiği tespit edilmiştir.²⁶ Ayrıca Batı Avrupa ülkeleri ve ABD'de kayıt dışı ekonominin büyüme hızı incelendiğinde, bu ülkelerden İsveç, Danimarka, Norveç, Almanya ve İsviçre'de 1960-1995 döneminde artan oranda bir kayıt dışılığın gerçekleştiğini göstermiştir.²⁷ Kayıt dışı ekonominin gelişimi ve boyutundaki gelişmelerin daha iyi vurgulanmasına katkı bakımından; Schneider vd.nin 2010 ve Schneider'in 2015 yılında MIMIC model yönteminin uygulanmasıyla yapılan ölçümlerin sonuçlarının birleştirilmesiyle aşağıdaki Tablo 1 oluşturulmuştur.

²⁵ Friedrich Schneider, a.g.m., s.6

²⁶ Friedrich Schneider, D.Enste, Increasing Shadow Economies all over the World: Fiction or Reality, IZA Discussion Paper No:26, 1998 aktaran Vuslat US, a.g.m., 2006.

²⁷ Vuslat Us, a.g.m., s.101-102

MIMIC (Multiple Indicators and Multiple Causes) model bağımlı değişkenin bilinmediği durumlarda tahmin amacıyla geliştirilmiş özel bir LISREL (Linear Interdependent Structural Relationship) uygulamasıdır. Başlangıçta kayıt dışı ekonominin tespiti amacıyla oluşturulmakla beraber zaman içinde farklı araştırmalarda da kullanılmıştır. MIMIC model istatistik temeline dayanmakla beraber iki kısımdan oluşmaktadır: Ölçüm modeli ve Yapısal model.

Tablo 1. Yıllar İtibariyle AB'de Kayıt Dışı Ekonominin GSMH İçindeki Payı

Ülkeler	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Bulgaristan	37,3	36,9	36,6	36,1	35,9	35,3	34,4	34	32,7	32,1	32,5	32,6	32,3	31,9	31,2	31	30,6
Romanya	34,3	34,4	33,7	33,5	33,6	32,5	32,2	31,4	30,2	29,4	29,4	29,8	29,6	29,1	28,4	28,1	28
Hırvatistan	33,8	33,4	33,2	32,6	32,3	32,3	31,5	31,2	30,4	29,6	30,1	29,8	29,5	29	28,4	28	27,7
Estonya	-	32,7	32,4	32	30,7	30,8	30,2	29,6	29,5	29	29,6	29,3	28,6	28,2	27,6	27,1	26,2
Litvanya	33,8	33,7	33,3	32,8	32	31,7	31,1	30,6	29,7	29,1	29,6	29,7	29	28,5	28	27,1	25,8
G.Kıbrıs	29,2	28,7	28,2	27,8	28,7	28,3	28,1	27,9	26,5	26	26,5	26,2	26	25,6	25,2	25,7	24,8
Malta	27,4	27,1	27,3	27,3	26,7	26,7	26,9	27,2	26,4	25,8	25,9	26	25,8	25,3	24,3	24	24,3
Letonya	30,8	30,5	30,1	29,8	30,4	30	29,5	29	27,5	26,5	27,1	27,3	26,5	26,1	25,5	24,7	23,6
Slovenya	27,3	27,1	26,7	26,6	26,7	26,5	26	25,8	24,7	24	24,6	24,3	24,1	23,6	23,1	23,5	23,3
Polonya	27,7	27,6	27,7	27,7	27,7	27,4	27,1	26,8	26	25,3	25,9	25,4	25	24,4	23,8	23,5	23,3
Yunanistan	28,5	28,7	28,2	28,0	28,2	28,1	27,6	26,2	25,1	24,3	25	25,4	24,3	24	23,6	23,3	22,4
Macaristan	25,4	25,1	24,8	24,5	25	24,7	24,5	24,4	23,7	23	23,5	23,3	22,8	22,5	22,1	21,6	21,9
İtalya	27,8	27,1	26,7	26,8	26,1	25,2	24,4	23,2	22,3	21,4	22	21,8	21,2	21,6	21,1	20,8	20,6
İspanya	23	22,7	22,4	22,4	22,2	21,9	21,3	20,2	19,3	18,4	19,5	19,4	19,2	19,2	18,6	18,5	18,2
Portekiz	23	22,7	22,6	22,7	22,2	21,7	21,2	20,1	19,2	18,7	19,5	19,2	19,4	19,4	19	18,7	17,6
Belçika	22,7	22,2	22,1	22	21,4	20,7	20,1	19,2	18,3	17,5	17,8	17,4	17,1	16,8	16,4	16,1	16,2
Çek Cumh.	19,3	19,1	18,9	18,8	19,5	19,1	18,5	18,1	17	16,6	16,9	16,7	16,4	16	15,5	15,3	15,1
Slovakya	18,9	18,9	18,8	18,6	18,4	18,2	17,6	17,3	16,8	16	16,8	16,4	16	15,5	15	14,6	14,1
İsveç	19,6	19,2	19,1	19	18,6	18,1	17,5	16,2	15,6	14,9	15,4	15	14,7	14,3	13,9	13,6	13,2
Finlandiya	18,4	18,1	17,9	17,8	17,6	17,2	16,6	15,3	14,5	13,8	14,2	14	13,7	13,3	13	12,9	12,4
Fransa	15,7	15,2	15	15,1	14,7	14,3	13,8	12,4	11,8	11,1	11,6	11,3	11	10,8	9,9	10,8	12,3
Almanya	16,4	16	15,9	16,1	17,1	16,1	15,4	15	14,7	14,2	14,6	13,9	13,2	12,9	12,4	12,2	12,2
Danimarka	18,4	18	18	18	17,4	17,1	16,5	15,4	14,8	13,9	14,3	14	13,8	13,4	13	12,8	12
İrlanda	16,1	15,9	15,9	15,9	15,4	15,2	14,8	13,4	12,7	12,2	13,1	13	12,8	12,7	12,2	11,8	11,3
İngiltere	12,8	12,7	12,6	12,6	12,2	12,3	12	11,1	10,6	10,1	10,9	10,7	10,5	10,1	9,7	9,6	9,4
Hollanda	13,3	13,1	13,1	13,2	12,7	12,5	12	10,9	10,1	9,6	10,2	10	9,8	9,5	9,1	9,2	9
Lüksemburg	10	9,8	9,7	9,8	9,8	9,8	9,9	10	9,4	8,5	8,8	8,4	8,2	8,2	8	8,1	8,3
Avusturya	10	9,8	9,7	9,8	10,8	11	10,3	9,7	9,4	8,1	8,5	8,2	7,9	7,6	7,5	7,8	8,2
AB Ortalama	23	23,1	22,9	22,7	22,6	22,3	21,8	21,1	20,3	19,6	20,1	19,9	19,6	19,3	18,8	18,6	18,3

Kaynak: F.SCHNEIDER, Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments, s:6, <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> Erişim tarihi: 23 Ocak 2016 ve F.SCHNEIDER, A.BUEHN and C.E. MONTE-NEGRO, *Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*, The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team & Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit July 2010, Policy Research Working Paper 5356, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/3928/WPS5356.pdf?sequence=1> Erişim tarihi: 02 Nisan 2013 bilgilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo 1'deki verilerden; 2015 yılı itibarıyla; Bulgaristan'ın %30,6, Romanya'nın %28 ve Hırvatistan'ın da %27,7 oranıyla en yüksek, %11,3 ile İrlanda, %9,4 ile İngiltere, %9 ile Hollanda, %8,3 ile Lüksemburg ve %8,2 ile Avusturya'nın ise en düşük düzeyde kayıt dışılığın yaşandığı ülkeler olduğu görülmektedir. Tablo 1'e göre tüm AB'ye üye ülkelerde 1999 yılından 2015 yılına kadar geçen sürede kayıt dışı ekonomide sürekli olarak düştüğü, bu düşüşün sebepleri arasında AB nezdinde alınan tedbirlerin

ve özellikle de Fiscalis Programlarının etki ve katkısının olduğunu söylemek mümkündür.

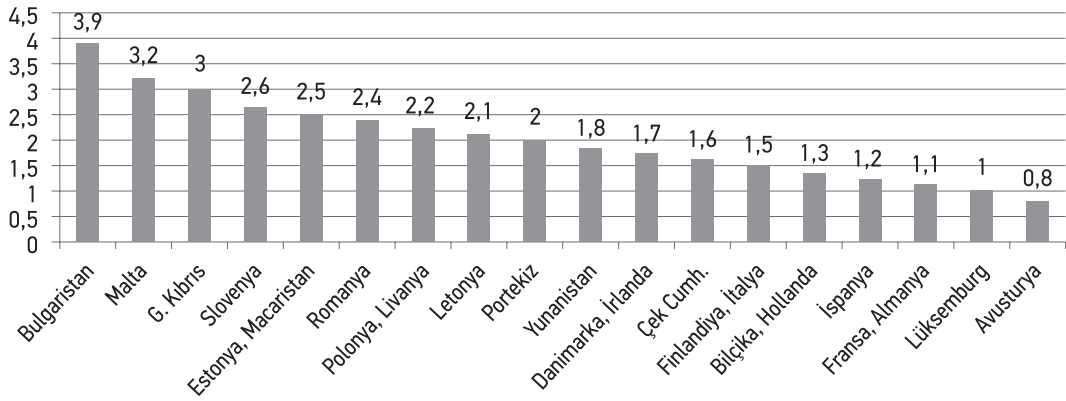
Kayıt dışı ekonomi ile bağlantılı olarak vergi kayıp ve kaçaklarının ölçümü ile ilgili yapılan en son çalışma A.Buehn ve F.Schneider'in 2012 yılında 38 OECD ülkesinde vergi kaçaklarının yıllar itibariyle boyutunu ve gelişimini incelediği çalışmadır. Yapılan çalışmada MIMIC model ile yaptığı ölçümler sonucunda ulaştığı vergi kaçakları rakamları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2. AB'ye Üye Ülkelerde Vergi Kaçaklarının Boyutu (GSMH içindeki %)

Ülkeler	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Ort
Bulgaristan	4,6	4,3	4,3	4,3	4,4	4,2	4,0	3,7	3,5	3,3	3,0	3,3	3,9
Malta	3,6	3,4	3,3	3,4	3,5	3,5	3,4	3,2	3,0	2,8	2,6	3,0	3,2
Kıbrıs	3,5	3,2	3,1	3,2	3,3	3,2	3,1	2,9	2,8	2,6	2,4	2,5	3,0
Slovenya	3,0	2,9	2,8	2,9	2,9	2,8	2,7	2,5	2,4	2,1	2,0	2,2	2,6
Macaristan	2,9	2,7	2,7	2,7	2,8	2,7	2,6	2,4	2,3	2,1	2,0	2,2	2,5
Estonya	-	2,9	2,8	2,8	2,8	2,7	2,6	2,4	2,3	1,9	2,2	2,2	2,5
Romanya	2,8	2,6	2,5	2,6	2,6	2,5	2,4	2,2	2,1	2,0	1,8	2,1	2,4
Litvanya	2,6	2,4	2,4	2,4	2,4	2,3	2,2	2,0	2,0	1,9	1,7	2,0	2,2
Polonya	2,5	2,4	2,4	2,4	2,5	2,4	2,3	2,2	2,0	1,8	1,7	1,8	2,2
Letonya	2,5	2,4	2,3	2,3	2,4	2,3	2,2	2,0	1,9	1,9	1,6	1,9	2,1
Portekiz	2,3	2,1	2,1	2,2	2,2	2,2	2,2	2,0	1,9	1,7	1,6	1,8	2,0
Yunanistan	2,0	2,0	1,9	1,9	1,9	1,9	1,8	1,7	1,6	1,5	1,4	1,5	1,8
Danimarka	2,0	1,9	1,9	1,9	2,0	1,9	1,8	1,7	1,6	1,3	1,3	1,5	1,7
İrlanda	1,9	1,8	1,8	1,8	1,9	1,8	1,8	1,7	1,6	1,5	1,6	1,6	1,7
İsveç	2,0	1,8	1,8	1,8	1,9	1,8	1,8	1,6	1,5	1,4	1,4	1,5	1,7
Slovak Cum.	2,0	1,9	1,8	1,9	1,9	1,8	1,7	1,6	1,5	1,3	1,2	1,4	1,7
Çek Cum.	2,0	1,8	1,8	1,8	1,9	1,8	1,7	1,6	1,4	1,2	1,2	1,3	1,6
Finlandiya	1,8	1,6	1,6	1,6	1,7	1,6	1,6	1,5	1,4	1,2	1,2	1,3	1,5
İtalya	1,7	1,6	1,6	1,6	1,7	1,6	1,6	1,5	1,4	1,3	1,2	1,4	1,5
Belçika	1,5	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	1,3	1,2	1,1	1,0	1,1	1,3
Hollanda	1,4	1,3	1,3	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3	1,2	1,1	1,0	1,2	1,3
İspanya	1,4	1,3	1,2	1,3	1,3	1,3	1,3	1,2	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2
Fransa	1,3	1,2	1,1	1,2	1,2	1,1	1,1	1,1	1,0	0,9	0,9	1,0	1,1
Almanya	1,3	1,2	1,2	1,2	1,3	1,2	1,2	1,1	1,0	0,9	0,9	1,0	1,1
İngiltere	1,3	1,2	1,2	1,2	1,3	1,2	1,2	1,1	1,1	1,0	1,0	1,0	1,1
Lüksemburg	1,1	1,0	1,0	1,0	1,1	1,0	1,0	0,9	0,9	0,8	0,8	0,9	1,0
Avusturya	0,9	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8
Hırvatistan	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AB Ort.	2,15	2,04	2,00	2,04	2,10	2,02	1,96	1,82	1,72	1,57	1,5	1,69	1,88

Kaynak: A.BUEHN and F.SCHNEIDER, Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What do we (not) know?, Cesifo Working Paper No.4004, Category1: Public Finance November 2012, http://www.econ.jku.at/members/schneider/files/publications/2012/taxevasion_buehn.pdf Erişim tarihi: 23 Şubat 2014

Grafik 1. OECD Ülkelerinde Vergi Kaçaklarının Boyutu (%)



Kaynak: A.Buehn ve F.Schneider, a.g.e., 2012, s.15-16.

Tablo 2 ve Grafik 1'e göre 1999-2010 döneminde AB üyesi ülkelerde vergi kaçakları seviyesinin oldukça düşük gerçekleştiği görülmektedir. Vergi kaçaklarının en yüksek olduğu ülkeler Bulgaristan (%3,9), Malta (%3,2), G.Kıbrıs (%3), en düşük olduğu ülkeler ise %1,1 ile Fransa, Almanya, İngiltere, %1 ile Lüksemburg ve %0,8 ile Avusturya'dır. Tablo 2'deki vergi kayıp ve kaçak oranları ile Tablo 1'deki kayıt dışı ekonominin tespiti ile ilgili veriler karşılaştırıldığında, vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru bir orantının varlığı söz konusudur. Tablo 2'de AB'ye üye ülkelerde 1999 yılında %2,15 olan ortalama vergi kaçağı oranının 2010 yılı itibariyle ortalama %1,88 oranına gerilediği görülmektedir. Genel olarak AB üyesi ülkelerde 2009 yılına kadar vergi kaçaklarının düşme eğilimine girdiği ve %1,5 seviyelerine kadar düştüğü, ancak 2010 yılında ise hemen hemen tüm ülkelerde tekrar bir artışa geçtiği ve bu artış eğiliminin de 2008 yılında yaşanan ekonomik kriz ve etkilerinden kaynaklandığı söylenebilir. Özellikle vergi kaçağının yüksek olduğu AB üyesi ülkelerde vergi sisteminin henüz tam anlamıyla yerleşmemiş olduğu, vergi kültürü ve vergi uyumunun düşüklüğü, siyasi ve ekonomik yönden geçirdiği değişim ve dönüşüm gibi nedenler istikrarlı politikalar izlemelerini engellediği için kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam oranlarını yükseltmektedir. Birlik içinde güçlü ekonomik yapıya sahip ve kişi başına gelirin yüksek olduğu gelişmiş ülkelerde vergi kaçakları, kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdamın düşük, buna karşın zayıf ekonomik yapıya sahip ülkelerde ise vergi kaçakları ve kayıt dışılık yüksek düzeylerde gerçekleştiği söylenebilir. Örneğin 2007 yılında AB üyesi olan Bulgaristan; kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçağı oranı ile en yüksek ülke olmuştur. Bulgaristan, 1999 yılında %37,3 olan kayıt dışı ekonomi oranı AB'ye katılımıyla ve AB kararlarını uygulamak zorunluluğuna bağlı olarak 2015 yılında %30,6 oranına gerileyerek büyük gelişme kaydetmiştir. Yine 2007 yılında AB üyesi olan Romanya da kayıt dışı ekonomi büyüklüğü bakımından AB üyesi ülkeler içinde en yüksek ikinci ülkedir. Romanya'da 1999'da %34,3 olan kayıt dışı ekonomi yıllar itibariyle azalarak 2015 yılında %28 oranına gerilemiştir. Bu ülkelerdeki olumlu değişimin sebepleri arasında; AB'ye üyelik ile beraber uygulamak zorunda oldukları yasal düzenlemeler, yaptırımlar, bilgi paylaşımı, denetimler, AB'nin kayıt dışılıkla ilgili uygulamaya koyduğu mücadele programları bulunmaktadır.

Yapılan bilimsel çalışmalarda; "vergi oranlarının yüksekliği ile kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakları arasında doğru bir orantının varlığı" genel kabul gören bir husustur. Ancak bu durum AB'ye üye

ülkelerde tam tersi bir yapı sergilemektedir. Öyle ki; AB'de kayıt dışı ekonominin en düşük olduğu ülkelerde yüksek oranlarda Kişisel Gelir Vergisi (KGV) ve Kurumlar Vergisi (KV) uygulanmaktadır. Örneğin kayıt dışı ekonominin en düşük olduğu ülke olan Danimarka'da Birliğin en yüksek KGV (%55) uygulanmaktadır. Aynı şekilde Almanya'da bu oran %45 olup en yüksek ikinci ülke konumundadır. KV en yüksek olan Belçika (%34) ve Fransa'da (%33,3) olmasına rağmen kayıt dışı ekonomi düzeyi düşük seviyelerdedir. Buna karşın kayıt dışı ekonomi oranının en yüksek olduğu Bulgaristan (KGV:%10, KV:%10), Macaristan (KGV:%15, KV:%19), Romanya (KV:%16), G.Kıbrıs (KGV:%35, KV:%12,5) ve Slovenya (KV:%10) gibi ülkelerde ise KGV ve KV oranları Birlik içinde en düşük oranlarda uygulanmaktadır²⁸. AB'de görülen yüksek vergi oranları ile düşük kayıt dışı ekonomi arasındaki bu çelişki; gelir düzeyi, vergi ahlakı, kamu hizmetleri memnuniyeti, kurumlara güven, yerleşik olmayan vergi kültürü gibi nedenlerle açıklanmaktadır.²⁹

4- AB'DE VERGİ KAYIP ve KAÇAKÇILIĞINI ÖNLEYİCİ ADIMLAR

AB genelinde kayıt dışı ekonominin üye devletler GSMH'lerinin yaklaşık 1/5'ine karşılık geldiği ve yılda toplamda 2 trilyon Euro tutarında olduğu belirtilmektedir. Ayrıca vergilendirilmemiş ve beyan edilmemiş miyarlarca Euro'nun offshore hesaplarında olduğuna ilişkin Raporlar hazırlanmıştır.³⁰ Bununla birlikte AB'ye üye ülkelerde KDV gelirlerinin yaklaşık %10'unu (tahmini olarak 200 - 250 milyar Euro arasında bir tutarı) kaçakçılık nedeniyle kaybettiği tespit edilmiştir.³¹ Küreselleşmenin arttığı bir ekonomik yapı içerisinde teknolojiye hızlı değişim de dikkate alındığında, üye devletlerin kendi sınırları içerisinde izole edilmiş ulusal çabaları vergi kaçakçılığı ile mücadelenin yeterli olmadığını göstermiştir. Bu durum üye devletlerin vergi idarelerinin işbirliği içerisinde olmaları gereksinimini ortaya çıkartmıştır.³² Bu kapsamda AB Konseyi 2012 yılında vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma suçlarıyla mücadele ve kayıt dışı ekonominin önlenmesi amacıyla bu duruma neden olan üçüncü ülkelerin rollerini de içeren bir rapor hazırlamalarını istemiştir. AB yetkilileri, ortak bir stratejiyle ve takım olarak mücadele ettikleri takdirde vergi kaçaklarını önleyebileceklerini ve yasal olarak vergilendirilmesi gereken matrah üzerinden vergilerini toplayabileceklerini belirtmişlerdir. Avrupa Komisyonu bu konuları içeren COM (2012) 351 sayılı Raporunu hazırlamış ve kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele amacıyla alınması gereken önlemleri; ulusal, AB düzeyinde ve uluslararası düzeyde olmak üzere üçlü bir yapıda sıralamıştır.

AB'de vergiden kaçınma ve vergi kaçırma önlemeye yönelik adımlar 10.02.1975 tarihli Konsey Kararı ile başlamıştır. Bu kararda özellikle ulusal önlemlerin yetersizliği üzerinde durulmuş, güvenli

²⁸ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/> Erişim tarihi: 24 Ocak 2016

²⁹ Southeast European Leadership for Development and Integrity (SELDİ), Güneydoğu Avrupa'da Kayıt Dışı Ekonomi: İyi Yönetişim İçin Denetim ve Politika Önerileri, Dosya No:6, Ekim 2016, http://seldi.net/fileadmin/public/PDF/Publications/Policy_Brief_6/Policy_Brief_Hidden_Economy_TUR_Final.pdf Erişim tarihi: 21 Mart 2016, s.4

³⁰ Semih Öz, Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Önlemler, Vergi Sorunları Dergisi, 08.08.2012, <http://vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/avrupa-birliğinde-kayitdisi-ekonomi-ve-vergi-kacaciligina-karsi-onlemler/24> Erişim tarihi: 12 Şubat 2017

³¹ Ekin G. Ecer, Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi (KDV) Alanında İdari İşbirliği, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Bülteni, Ocak 2011, Sayı:47, <http://www.abmaliye.gov.tr/Sayfalar/Bulten.aspx> Erişim tarihi:11Mart 2014, s.1

³² Semih Öz, a.g.m., 2012

bir bilgi değişimi sisteminin kurulması gündeme gelmiştir.³³ 19.12.1977 tarihinde kabul edilen “Üye Ülke Yetkili Makamlarının Dolaysız Vergiler ve Sigorta Primlerinde Karşılıklı Yardımlaşması Direktifi”nde üye ülkelerin vergi idareleri arasında, karşılıklı bilgi değişimi konusunda yardımlaşma öngörülmüştür.³⁴ Direktifle vergide adalet ilkesinin çiğnenmesine neden olan ve ülkelerin bütçe kayıplarına yol açan uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın rekabeti bozucu etkilerinin, ortak pazarın işleyişine zarar verdiği, bu sorunun önlenmesinin sadece ulusal tedbirlerle mümkün olmadığı, özellikle transfer fiyatlandırmasını önleme ve dolaysız vergilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla yararlı olabilecek tüm bilgilerin, üye ülkeler arasında değiştirilmesinin gerektiği vurgulanmıştır.³⁵

1975 yılından itibaren zaman içinde çıkarılan direktiflere rağmen vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında kısmen bir iyileşme olmuş ancak istenilen düzeye indirilmesi mümkün olamamıştır. Bu çalışmalarını engelleyen faktörlerin başında, daha çok yabancı göç ve ekonomik krizlerden AB üyesi ülkelerin de oldukça fazla etkilenmiş olmaları gelmektedir. Özellikle yaşanan ekonomik krizden çıkma adına üye ülkelerce kendi vatandaşlarını ön plana alan politikalar üretilmiş ve bu da AB içindeki çekişmelerini beraberinde getirmiştir. Bu nedenle, AB Konseyi, Birliğin yapısının gelişimine bağlı olarak vergi politikaları üzerinde çalışmalar yapmak üzere Komisyonu yetkilendirmiştir. Komisyon vergi politikaları üzerinde yaptığı çalışmalarda, vergi kaçakçılığının ve vergi kaçırma faaliyetlerinin son dönemde ciddi boyutlara ulaştığını ve ülke ekonomilerini ve Birliğin ortak amaçlarını etkilediğini tespit etmiştir. AB Komisyonu’nca vergi kaçakçılığının engellenmesi ve mücadele konusunda yapılacak çalışmaların 2012 yılında tamamlanması öngörülmüş ve 2013 yılında Konsey tarafından yapılacak inceleme ve değerlendirilmelerden sonra yasal düzenlemelerin yapılma aşamasına geçileceği belirtilmiştir.³⁶

28 ülkeden oluşan AB’de vergi kayıp ve kaçaklarını önlemenin en temel noktası birlik içinde güçlü bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Ancak vergi kaçakçılığına yönelik mücadelede en önemli sorun ise üye ülkelerin farklı gelişmişlik ve ekonomi düzeylerine sahip olmalarıdır. AB İç Pazarında vergilendirme alanındaki AB müktesebatının uyumlu bir şekilde uygulanması, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadele ve rekabetin bozulmasını önleme konusundaki çabaların desteklenmesinde oldukça önem taşımaktadır.³⁷

Mükellefler, uluslararası alanda vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmak için vergi cennetlerine yatırım, vergi cennetlerinde kurulan paravan şirketleri kullanma, transfer fiyatlandırması, vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması gibi yöntemlerden yararlanarak vergi yükümlülüklerini yerine getirmeme veya azaltma yolunu seçmektedirler. Vergiden kaçınma ile mücadelede; vergi rekabeti amacıyla bazı ülkeler düşük vergi oranlarını, bazı ülkeler de daha sıkı vergi politikaları uygulamayı tercih etmektedirler.³⁸ AB’ye üye ülkelerde bu ulusal politikalar yanı sıra uluslararası ortak politikalar da

³³ Council Res.C 35/1

³⁴ Council Dir.77/799/EC

³⁵ Fikret Erkan, Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü, Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, MB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Y.No:2009/399, Ankara, Kasım 2009, <http://www.sgb.gov.tr/Yayinlar/> Erişim tarihi: 13 Mayıs 2015, s.45-47

³⁶ Ersin Tayfur, Avrupa Birliği’nin Vergi Kaçakçılığı Ve Vergi Kaçırma Faaliyetlerine Karşı Mücadelesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 374, Ekim 2012, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=7801> Erişim tarihi: 03 Şubat 2014

³⁷ GİB, FISCALİS Programı, <http://www.abmaliye.gov.tr/Sayfalar/> Erişim tarihi: 11 Mart 2014

³⁸ Ramazan Kılıç, Vergi Hukuku, (Editörler: Ali Çımat, Ramazan Armağan), Kitap Bölümü (Uluslararası Vergi Hukuku), Lisans Yay., 1.Baskı, İstanbul, 2011, s.322-327

üretilmektedir. Uluslararası politikalar daha çok bilgi paylaşımı, işbirliği, ortak tanımların kullanımı, vergi sistemlerinin basitleştirilerek tüm üye ülkelerde uygulamaların kolay ve anlaşılır hale getirilmesi üzerine yoğunlaşmıştır.

4.1- OLAF (European Anti-Fraud Office)

Avrupa Komisyonu, AB'nin finansal çıkarlarını korumak, AB kaynaklarının en iyi şekilde kullanımını sağlamak ve kaçakçılıkla mücadele yollarının güçlendirilmesi amacıyla, kendi içinde Avrupa Anti Kaçakçılık Bürosunu (OLAF), 1999/352 sayılı 28.04.1999 günlü ECSC'nin Kararı³⁹ ile kurmuştur. Büroya özel bağımsız bir statü sağlanarak, kaçakçılık soruşturmalarının idari yönetimi için yetki verilmiştir.⁴⁰ AB Konseyinin 25.05.1999 tarih ve CE:1073/1999 ve 1074/1999 no.lu kararlarıyla 2185/96 sayılı ve 11.11.1996 tarihli kararlarda belirtilen ve Komisyon'ca görevlendirilecek denetim elemanlarının üye ülkelerde gerçekleştireceği denetimlerle ilgili görevlerin OLAF'a verilmesi kararlaştırılmıştır. Ayrıca OLAF'ın bağımsız ve tarafsızlığı açısından başkanına, uygun görüldüğünde bir üye ülkede vergi incelemesi başlatma kararını alma yetkisi tanınmıştır. OLAF'ın kendisi de dışarıdan, bağımsız çalışmak üzere seçilen kişilerden oluşacak özel bir Gözetim Komitesi tarafından düzenli olarak kontrol edilecektir. Komite kendi ülkelerinde üst düzey kamu görevlisi olarak önemli ve özellikli kaçakçılık ve yolsuzluk incelemeleriyle (OLAF'ın çalışma alanıyla) ilgili görevlerde bulunmuş 5 üyeden oluşmaktadır. AB'nin bu uygulaması üye ülkelerdeki denetim birimlerinin yetersiz kaldığı durumlarda bir takviye görevi görmektedir.⁴¹ OLAF, Avrupa Komisyonu içinde bağımsız bir soruşturma servisi niteliğindedir. OLAF her yıl, AB'nin dolandırılarak gelir kaybına uğratıldığı ya da fonlarının kötüye kullanıldığı olaylar üzerinde soruşturma yürütmektedir. Soruşturmalar, ulusal makamların adli kovuşturma yürütmesi, disiplin işlemleri, idari ya da mali yaptırımlar veya mevzuat değişiklikleri şeklinde sonuçlanabilir.

Ekonomik etkileri göz önüne alındığında en büyük yolsuzluk kategorisini, bölgesel ve sosyal gelişim amacıyla projelere finansman sağlayan AB Yapısal Fonlarından temin edilen fonların kötüye kullanılması oluştururken ikinci sırayı her yıl yüz milyonlarca sigaranın ele geçirildiği sigara kaçakçılığı almaktadır. En büyük üçüncü kategori ise, tarımsal harcamalardaki usulsüzlüklerdir.⁴²

Uluslararası suçlara karşı işbirliği konusunda OLAF'a AB'nin mali çıkarlarının korunmasına ilişkin 2988/95 sayılı Kararı ile diğer bölgesel düzenlemelerde belirtilen teftiş ve kontrollerinin de gerçekleştirilmesi yetkisi verilmiştir. Kaçakçılık, yolsuzluk ve diğer usulsüzlükler, ulusal teftiş kurulları ve OLAF arasındaki yakın işbirliği ile ortaya çıkartılmaktadır. OLAF, birliğe üye devletlerin adli makamları, polis teşkilatı ve idarecileri ile doğrudan iletişim kurarak durumu rapor etmektedir. OLAF, 1073/1999 sayılı Kararın 12. maddesi gereğince de Avrupa Parlamentosuna, Konseye, Komisyona ve Denetçiler Komitesine, gerçekleştirilen soruşturmaların sonuçları hakkında ayrıca rapor vermek zorunluluğu

³⁹ Official Journal of the European Communities, Com.Dec. of 28 April 1999, Establishing the European Anti-fraud Office (OLAF), (1999/352/EC, ECSC, Euratom), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1999:136:0020:0022:EN:PDF> Erişim tarihi:21 Nisan 2016.

⁴⁰ European Commission, European Anti-Fraud Office (OLAF), http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/history/index_en.htm Erişim tarihi:12 Mart 2015

⁴¹ Zuhâl Ergen, Leman Kılınçkaya, Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyoekonomi Dergisi, January-June 2014, Sayı:2014/1, <http://sosyoekonomi.dergipark.gov.tr/download/article-file/197784> Erişim: 14.09.2016, s.293

⁴² <http://www.eu4journalists.eu>

bulunmaktadır. OLAF hazırladığı bu raporlarda önerilerini de belirtmektedir. OLAF, Üye Devletler ile karşılıklı işbirliğini Anti Kaçakçılık Bilgi Sistemi (AFIS) adlı bir güvenlik ağı ve Anti Kaçakçılık İşbirliği Komitesi (COCOLAF) yoluyla sağlamaktadır.⁴³

4.2- En Popüler Fiyat Kategorisi (MPPC)

AB'de vergi kaçakçılığı ile ilgili bir mücadele yöntemi de ürün başına alınan bir sabit vergi, En Popüler Fiyat Kategorisi (The Most Popular Price Category -MPPC) adı verilen uygulamadır. AB'de vergi kaçakçılığının yoğun olduğu alanlar genel olarak sigara ve alkollü içecekler olarak belirlenmiştir. AB'de sigaralardan alınan vergi, MPPC adı verilen uygulamaya göre sektörün en çok satılan ürününün fiyatından hesaplanan bir oransal vergi ve satış üzerinden alınan KDV'den oluşmaktadır. MPPC üzerinden hesaplanan vergi alt sınır haline getirilmekte ve herhangi bir ürünün vergisinin bu alt sınırın altında olmasına izin verilmemektedir. Böylece hem vergi kaybı önlenmekte hem de caydırıcılık devam ettirilmekte ve üreticiler de fiyatı pazar payı savaşı veya rekabetinde çok sık kullanamamaktadırlar.⁴⁴

4.3- EUROFISC

Avrupa Komisyonu, kasten yanlış vergi beyanı ve vergi kaçakçılığıyla mücadele stratejisi kapsamında KDV konusundaki idari işbirliği yönergesinde değişiklik yapılması ve vergi kurumları arasında yasal çerçevede bilgi paylaşımının ve işbirliğinin artırılması teklifinde bulunmuştur. Üye devletlerin uygulamada hep birlikte vergi kaçakçılığıyla mücadele etmelerini sağlamak amacıyla işlevsel bir yapı oluşturulması kararlaştırılmıştır. Teklifin en önemli maddelerinden biri Eurofisc kurulmasına ilişkin yasal esasın oluşturulmasıdır. Eurofisc, üye devletlerin sınır ötesi KDV kaçakçılığında acil eylem almalarına imkan tanıyan ortak bir yapı olacaktır. Eurofisc adı verilen bu yapı bütün üye devletlerin daha seri bir şekilde gerekli bilgiyi paylaşmalarına imkan tanıyacaktır. Ayrıca Eurofisc altında AB üyesi ülkeler ortak riskler ve stratejik analizler belirleyebilecekler, vergi kaçakçılığıyla mücadele ve suçluların en kısa sürede yakalanması, kaçakçılığın bundan böyle daha zorlaştırılması gibi ortak sorumluluk konuları geliştirebileceklerdir.⁴⁵ Bu amaçla 07.10.2010 tarih ve 904/2010 sayılı Konsey Tüzüğü'nün 33. maddesi uyarınca KDV kaçakları ile mücadelede çok taraflı işbirliğini teşvik etmek ve kolaylaştırmak amacıyla AB'ye üye devletler arasında hızlı bir şekilde bilgi alışverişi için Eurofisc olarak adlandırılan bir ağ oluşturulmasına karar verilmiştir. Eurofisc çerçevesinde üye devletler aşağıda belirlenen konularda çalışacaklardır:⁴⁶

- KDV kaçakçılığı ile mücadele için çok taraflı bir erken uyarı mekanizması kurmak,
- Eurofisc'in faaliyet göstereceği alanlarda (Eurofisc çalışma alanları) hedeflenen bilginin hızlı bir şekilde çok taraflı değişimini koordine etmek,
- Eurofisc irtibat yetkililerinin çalışmalarını alınan uyarılar doğrultusunda koordine etmek.

Üye devletler kendi seçtikleri Eurofisc çalışma alanlarına katılacaklar ve bu çalışmalara katılımlarını da sona erdirmeye karar verebileceklerdir. Eurofisc çalışma alanına girmeyi seçen üye devletler

⁴³ European Commission, European Anti-Fraud Office (OLAF), http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/history/index_en.htm Erişim tarihi:12 Mart 2015

⁴⁴ Sabah Gzt

⁴⁵ Türkiye Metal San.Sen., <http://www.mess.org.tr>

⁴⁶ Council Regulation EU No 904/2010, 07.10.2010 on Administrative Cooperation and Combating Fraud in the Field of Value Added Tax (recast), <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L.2010.268.01.0001....> Erişim tarihi:12 Mart 2015

katılan tüm üye devletler arasında hedeflenen bilgilerin çok taraflı değişimine aktif olarak katılmaktadırlar. Tüzüğün 55.maddesi gereğince bu kapsamda paylaşılan bilgiler gizli tutulacaktır. Komisyon teknik ve lojistik desteği sağlayacaktır. Her üye devletin yetkili makamları en az bir Eurofisc irtibat görevlisi belirleyecektir. Eurofisc irtibat görevlileri Tüzüğün 2. maddesi dahilinde yetkili görevliler olup, 33. maddede belirtilen faaliyetleri yerine getirmede sadece kendi ulusal yönetimlerine karşı sorumlu olacaklardır. Eurofisc irtibat görevlileri kendi aralarından çalışma alanlarına göre bir koordinatör seçeceklerdir. Eurofisc çalışma alanı koordinatörleri;

- İrtibat görevlilerinden aldığı bilgileri toplayarak diğer Eurofisc irtibat görevlilerine elektronik ortamda kullanılabilir şekilde sunmakla,
- Eurofisc irtibat görevlilerinden alınan bilgilerin çalışma alanındaki diğer katılımcılar tarafından kabul edildiği gibi işlenmesini sağlamak ve sonucun katılan Eurofisc irtibat görevlilerine açık olmasını sağlamak,
- Katılan Eurofisc irtibat görevlilerine geri bildirimde bulunmakla görevli olacaktır.
- Eurofisc çalışma alanı koordinatörleri Komite'ye tüm çalışma faaliyetleri hakkında bir yıllık rapor sunacaklardır.⁴⁷

KDV alanında idari işbirliği kapsamında yapılan tüm düzenlemeler ile AB üye devletleri KDV yolsuzluklarından kaynaklanan bütçe kayıplarını azaltmayı ve daha adil bir vergilendirme sistemine ulaşmayı hedeflemektedir. Daha adil bir vergilendirme sistemi ise rekabet koşullarını olumlu yönde etkileyecek ve İç Pazar'ın işleyişine katkıda bulunacaktır. Yapılan tüm düzenlemeler göstermektedir ki KDV yolsuzlukları ile mücadelede temel araç üye devletler arasındaki bilgi değişimidir. Bu çerçevede, üye devletlerde KDV alanında bilgi değişimine olanak tanıyan sistemleri eksiksiz uygulanması ve gerekli idari kapasiteyi oluşturmaları istenmektedir.⁴⁸

4.4- KDV Bilgi Değişim Sistemi (VAT Information Exchange System-VIES)

AB'ye üye tüm devletler, vergi yasalarının uyumlaştırılması hakkında 11.04.1967 tarihli birinci ve ikinci Konsey Direktifleri uyarınca KDV sistemini kabul etmişlerdir. Konsey, Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Antlaşması'nın 8/a maddesinde belirtilen amaçlara uygun olarak Birlik içi sınırlarda mali kontrollerin kaldırılmasına izin vermek amacıyla üye devletlerin dolaylı vergileri ile ilgili yasalarının uyumlaştırılmasına ilişkin KDV'nin ortak işleyişini düzenlemek amacıyla 17.05.1977 tarih ve 77/388/EEC no.lu Altıncı Direktifini yayınlamıştır. Direktif AB'nin temel mali kaynağı konumundaki KDV'nin tahsilatı ve Topluluk kurallarına göre tek tip bir usule göre tespit edilen bir değerlendirme temelinde ortak bir vergi oranını uygulayarak elde edilmesini içermektedir⁴⁹. Bu Tüzük, son olarak 79/1070/EEC direktifi ile yenilenmiş ve vergi amaçlı hizmet için 77/799/EEC sayılı Direktifi tamamlayan Topluluk içi işlemler hakkında bilgi alışverişinde ortak bir sistem önerilmiştir. AB'de katma değerli vergi sisteminin, rekabetin bozulmasına neden olabilecek kaçakçılık riski olmadan etkin bir şekilde işlenmesini sağlayacak önlemler ise 16.12.1991 tarih ve 91/680/EEC sayılı Konsey Direktifi ile

⁴⁷ EU Council Reg. No 904/2010, 07.10.2010

⁴⁸ Ekin G. Ecer, a.g.m., s.3

⁴⁹ Council Regulation, Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31977L0388> Erişim tarihi:12 Mayıs 2015

alınmıştır. Bu Direktifi değiştiren dolaylı vergilendirme alanındaki idari işbirliğine ilişkin 27.01.1992 tarih ve 218/92 sayılı Konsey Tüzüğü ile KDV'nin işleyişi düzenlenmiştir.⁵⁰ Ancak söz konusu düzenlemeler çok genel ve merkeziyetçi bir yapı öngördükleri ve gelişen KDV sistemi için yetersiz kaldıklarından 07.10.2003 tarih ve 1798/2003 sayılı "KDV Alanında İdari İşbirliği"ne ilişkin Konsey Tüzüğü ile değiştirilmiştir. 1798/2003 sayılı Konsey Tüzüğü çok defa değişikliğe uğramış ve 07.10.2010 tarih ve 904/2010 sayılı Konsey Tüzüğü ile yeniden yapılandırılmıştır. Bu Tüzük ile üye devletlerin ne şekilde işbirliği yapacakları ve KDV matrahının doğru tespiti, özellikle Topluluk içi işlemlerde KDV hükümlerinin doğru uygulanmasının izlenmesi ile KDV kaçakçılığı ile mücadele edilmesi amacıyla bilgi değişiminde bulunmaları hükme bağlanmıştır.⁵¹

2009 yılında yapılan bir araştırmada AB hükümetlerinin KDV gelirlerinin yaklaşık %10'unu (tahmini olarak 200-250 milyar Euro) kaçakçılık nedeniyle kaybettiği tahmin edilmiştir. KDV kaçakçılığı genel olarak mal veya hizmetlerin değişik üye devletlerde yerleşik mükellefler arasında ticaretin yapıldığı durumlarda, sınır ötesi temelli olarak ortaya çıktığı anlaşıldığı için KDV kayıplarını önlemek amacıyla üye devletler arasında idari işbirliğin geliştirilmesi daha da önem kazanmaya başlamıştır.⁵² KDV sisteminin işlerliği ve işbirliğinin endişeleri giderici şekilde elektronik sistemin etkin olarak uygulanması zorunludur. KDV sisteminin elektronik veri depolama ve KDV'nin kontrol amaçlı bazı verilerin iletimi KDV sisteminin düzgün işlemesi için vazgeçilmez bir unsurdur. Hızlı bilgi alışverişi ve bilgilere otomatik erişimin sağlanması vergi kayıp ve kaçakları ile mücadeleyi güçlendirecektir. Bu nedenle vergiye tabi kişi ve işlemlere ait bilgilerin veri tabanına eklenmesi ve veri tabanlarının artırılması gerekmektedir. İşlemlerin güvenilirliğini artırmak, karşılaştırılabilir güncel ve kaliteli bilgi sağlamak için uygun doğrulama prosedürleri uygulanmalıdır. Üye devletler KDV ile ilgili belli bilgileri elektronik ortamda saklamak ve diğer üye devletlerin bu bilgilere erişimine izin vermek durumundadır.

904/2010 nolu Konsey Tüzüğü gereğince AB'de KDV alanında idari işbirliği kapsamında; talep üzerine işbirliği ve talep olmaksızın bilgi değişimi yapılmaktadır. Talep üzerine bilgi değişimi, bir üye devletin yetkili kurumunun talebi üzerine olmaktadır. Bu durumda diğer üye ülkenin yetkili kurumu istenilen bilgiyi en geç 3 ay içinde sağlamakla yükümlüdür. Üye devletler talep olmaksızın bilgileri şu durumlarda vermekle yükümlüdür:⁵³

- Vergilendirmenin bir üye devlet tarafından yapılması durumunda yapılan vergilendirme ile ilgili diğer üye ülkenin sağlayacağı bilginin kontrolü ve bilgi sisteminin etkinliği durumlarında,
- Bir üye devletin KDV mevzuatının ihlal edildiği ya da ihlal edilmesi ihtimalinin söz konusu olduğu durumlarda,
- Diğer üye devlette vergi kaybı riskinin bulunduğu durumlarda.

904/2010 sayılı Konsey Tüzüğü'nün 50. maddesinde KDV kaçakları ile mücadelede AB'ye üye ülkelerin bilgi paylaşımı ile birlikte AB üyesi olmayan üçüncü ülkelerle de bilgi değişimine yer verildiği görülmektedir. AB'ye üye devletin yetkili makamı üçüncü bir ülkeden bir bilgi aldığı anda bu bilgileri üye devletlerin kendisine ve herhangi bir durumda onu isteyen tüm yetkili makamlara yapılan an-

⁵⁰ Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992R0218:EN:HTML> Erişim tarihi: 12 Mayıs 2015

⁵¹ Ekin G. Ecer, a.g.m., s.1

⁵² Ekin G. Ecer, a.g.m., s.2

⁵³ EU Council Reg. No:904/2010, 07.10.2010

laşmaların izin verdiği ölçüde verebilir. Yetkili makamlar, şahsi verilerin üçüncü ülkelere iletilmesiyle ilgili kendi iç hükümlerine uygun olarak aşağıda belirtilen şartların sağlanması şartıyla Tüzüğe uygun olarak üçüncü ülkeye bilgileri iletebilirler;

- Bilginin kaynaklandığı üye ülkenin yetkili makamı bu iletişimi kabul etmelidir,
- İlgili üçüncü ülke KDV mevzuatına aykırı görünen işlemlerin düzensiz niteliğine ilişkin kanıt toplamak için gerekli işbirliğini sağlamayı taahhüt etmelidir.

KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES), AB tarafından KDV kaçakları ile mücadelede yapılan çalışmalar kapsamında geliştirilmiş idari işbirliği ile bilgi değişimine olanak sağlayan en önemli araçlardan birisidir. VIES aracılığıyla üye devletlerin ulusal KDV veri tabanları birbirine bağlanmış olmaktadır. Üye devletler Tüzüğün 17. maddesine göre elektronik sistemde aşağıdaki bilgileri saklamak zorundadırlar:

- 2006/112 EC sayılı Yönergenin Başlık XI'in 6. Bölümü uyarınca toplanan bilgiler,
- 2006/112 EC sayılı Yönergenin 213.maddesi gereğince KDV numarası verilen mükelleflerin kimliği, faaliyet alanı, yasal şekli, adresleri ile ilgili bilgiler,
- Geçerliliğini kaybeden KDV numaraları ve geçersizliği ile ilgili veriler,
- 2006/112 EC sayılı Yönergenin 360,⁵⁴ 361,⁵⁵ 364⁵⁶ ve 365⁵⁷ no.lu maddeleri gereğince edinilen bilgiler ile birlikte 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren 2006/112 EC sayılı Yönergenin 369/c-f ve g maddelerine istinaden toplanan bilgiler.

VIES aracılığıyla, her üye devlet mükelleflerin KDV numaraları ile Topluluk içi mal ve hizmet teslimlerine ilişkin bilgilere ulaşabildiği gibi, mükellefler de ticaret yaptıkları firmaların KDV numaralarını doğrulama fırsatına sahiptir. KDV'ye ilişkin elektronik ortamda bilgiler en az 5 yıl süre ile saklanacak olup, üye devletler elektronik ortamdaki bilgilerin güncel, tam ve doğru olmasından sorumludurlar. Diğer taraftan, bilgilerin elektronik ortama gecikme olmaksızın, bilgiye ilişkin dönemin tamamlanmasının ardından en geç bir ay içerisinde girilmesi gerekmektedir. 904/2010 sayılı Konsey Tüzüğü'nün 28. maddesine göre KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES) bilgi talep eden üye ülke görevlileri ile diğer üye ülkelerin görevlilerinin bilgi değişimini sağladığı gibi bilgi talep ettikleri üye ülke sınırları içinde gerçekleştirilen idari incelemelere de katılım imkanı sağlamaktadır. Bunun için görevlilerin resmi olarak görevlendirilmiş olması gerekmektedir. KDV Bilgi Değişim Sisteminin vergi kaçakları ile mücadelede bir diğer etkisi eş zamanlı denetimlere (simultaneous controls) imkan tanıması ile görülmektedir. Tüzüğün 29 ve 30. maddeleri ile sadece bir üye devlet tarafından yürütülen denetimlerden daha etkili olacağı düşüncesiyle eş zamanlı denetimlerin yapılmasını kabul etmişlerdir.⁵⁸

4.5- ÖTV Dolaşım Kontrol Sistemi (Excise Movement and Control System-EMCS)

AB genelinde özellikle tütün ve alkol sektörlerinde dolandırıcılığın çok yüksek düzeyde seyretme-

⁵⁴ 360.madde: Üye devlette vergiye tabi mükellefin faaliyete başlama ve bitişi.

⁵⁵ 361.madde: Üye devlette vergiye tabi mükellef faaliyetine başladığında şu bilgileri üye devlet sağlamak zorundadır; adı, adresi, elektronik adresi, web sitesi bilgileri, ülke vergi numarası, Topluluk içindeki KDV tanımlaması.

⁵⁶ 364.madde: Başka üye devlette faaliyet gösteren mükellefin KDV iadesi için her 3 aylık dönemler (vergi döneminin bitimini izleyen 20 gün içinde) itibarıyla KDV iadesine ait bilgilerinin elektronik ortamda doğrulanması.

⁵⁷ 365.madde: KDV iadesi ile ilgili olarak KDV kimlik numarası, KDV hariç tutarı, hangi mal ve hizmetleri içerdiği ve KDV iadesi ile ilgili vergi dönemine ait mal ve hizmet teslimlerinin toplam değeri. KDV dahil tutarı ve KDV getirisi.

⁵⁸ EU Council Reg. No:904/2010, 07.10.2010

si bu alanda ek önlemlerin alınmasını gerekli kılmıştır. Avrupa Komisyonu ÖTV'ye tabi malların vergi erteleme rejimi altında İç Pazarda hareketini izleme amaçlı bir sistemin oluşturulması için uzun yıllar çaba harcanmış ve bu çabalar sonucunda 1152/2003/EC sayılı Karar ile ÖTV Dolaşım Kontrol Sistemi (EMCS-Excise Movement and Control System) oluşturulmuştur. Nisan 2010'dan itibaren yürürlükte olan EMCS, üye devletlerdeki ÖTV'den sorumlu otoritelerce ve sürece dahil olan tüm ticari birimlerce ÖTV'ye dahil malların Birlik içerisindeki hareketlerinin takibinin bilgisayar ve elektronik sistem aracılığıyla yapılmasını öngörmektedir. Bu sistemle tüm malların hareketleri yetkili otoritelerce "gerçek zamanlı" olarak izlenmekte ve detaylı analiz ile risk yönetimine olanak sağlayan bilgilere daha kolay ve kısa sürede ulaşılabilmektedir. ÖTV ile ilgili bilgi değişiminin elektronik ortamda yapılması tahsilatlarının daha kolay ve hızlı bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktadır. 02.05.2012 tarih ve 389/2012 sayılı Konsey Tüzüğü ile AB Bakanlar Konseyi EMCS'den idari işbirliği alanında tam olarak faydalanılmasını amaçlamıştır. 389/2012 sayılı Konsey Tüzüğü ÖTV mevzuatının uygulanmasına dair üye ülkelerdeki ilgili otoritelerin hem birbirleriyle hem de Avrupa Komisyonu ile ne şekilde işbirliği yapılacağı konusuna açıklık getirmektedir. Bu kapsamda üye ülkelerin ilgili otoriteleri hem elektronik ortamda hem de manuel olarak bilgi değişimi ve işbirliği yapabileceklerdir. Her üye devlet kendi yetkili otoritesini belirleyecek ve bu konuda Komisyon'a bilgi verecektir. Komisyon ise yetkili otoritelerin bir listesini yapacak ve AB RG'de yayımlayacaktır. Yetkili otoriteler ise diğer üye ülkelerle yapılacak idari işbirliği görevini ÖTV İrtibat Bürolarına devredebileceklerdir. ÖTV İrtibat Büroları ÖTV'ye tabi malların üye ülkeler arasındaki hareketlerinde bilgi değişiminden sorumlu olacaklardır. ÖTV'ye tabi malların takibi ile ilgili işbirliği, talep üzerine ve talep olmaksızın bilgi değişimi şeklinde olacaktır. Diğer üye devlette yolsuzluk riski veya ÖTV kaybı bulunduğu üye devletler zorunlu olarak talep olmaksızın bilgi değişimi ile yükümlü olmaktadır.⁵⁹

4.6- FISCALIS Programları

AB sınırları içerisindeki İç Pazarın etkin işleyişinin sağlanmasında en önemli araçlardan biri vergilemedir. İç Pazarda vergilendirme sisteminin işleyişi, özellikle de vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadele, rekabetin bozulmasının önlenmesi ve idareler ile mükellefler üzerindeki yükün azaltılması açısından önem kazanmaktadır. Bu amaçla, ulusal idareler arasında işbirliği, bilgi değişimi ve en iyi uygulamaların paylaşımını sağlamak üzere vergilendirme alanında Fiscalis Programı oluşturulmuştur.

1998-2002 yılları arasında yürürlükte olan ilk Fiscalis Programı, dolaylı vergilendirme alanında işbirliği faaliyetlerine yönelik olmuştur. Bu program sonrasında 2003-2007 yıllarını kapsayan Fiscalis 2007 Programı yürürlüğe girmiş ve kapsam genişletilmiştir. Bu program, dolaylı vergilerin yanı sıra dolaysız vergiler ve sigorta primlerini de kapsamına dahil etmiştir. Programların başarısı nedeniyle 01.04.2008-31.03.2013 dönemini kapsayan Fiscalis 2013 Programı⁶⁰ ve 2014-2020 yıllarını kapsayan Fiscalis 2020 Programları uygulamaya konulmuştur.

⁵⁹ European Union, "Council Regulation on Administrative Cooperation in the Field of Excise Duties and Repealing Regulation (EC) No:2073/2004", 2 May 2012, Brussels aktaran Ekin GÜNDAY ECER, Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Alanında İşbirliği, MB AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Bülteni, Sayı:64, Haziran 2012.

⁶⁰ Nihal Samsun Karabacak, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Alanındaki FISCALIS Programı ve Türkiye'nin Katılımı, MB, AB ve Dış İlişkiler D.Bşk., Ankara, 2010, <http://www.abmaliye.gov.tr/> Erişim tarihi: 24 Şubat 2014, s.5

4.6.1- MATTHEUS Programı

Vergi kaçaklarının önlenmesi tedbirlerini içeren ve vergi kaçaklarıyla mücadele eylemleri niteliğindeki Fiscalis Programları, dolaylı vergilendirme alanında çalışan kamu personelin mesleki eğitimi için oluşturulan Mattheus programı ile başlatılmıştır. 1993 yılında başlayan bu program 1998 yılında ilk Fiscalis Programının başlamasına kadar geçen zamanda üye devletler arasında bilgi ve personel değişimini sağlamıştır.⁶¹ Mattheus programı Avrupa Konseyinin 29.10.1993 yılında 93/588/EEC sayılı Kararı ile dolaylı vergilendirme alanında çalışan vergi yetkililerinin mesleki eğitimi amacıyla alınmıştır. Program pilot uygulama olarak gümrük idarelerinde çalışanlarını kapsamaktadır. Dolaylı vergiler konusunda iyi eğitim almış vergi yetkililerinin bulunması İç Pazarın düzgün bir şekilde çalışması ve etkinliğinin artırılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Konsey Kararında; AB'ye üye ülkeler arasındaki iç sınırlarda kontrollerin kaldırılması, haksız rekabetlerin önlenmesi, dolandırıcılık ve vergi kaçaklarının önlenmesi açısından vergi idarelerinin her düzeyde yoğun bir işbirliği sağlamalarının teşvik edilmesi gerektiği belirtilmiş ve bunun da mesleki eğitim ile mümkün olabileceği vurgulanmıştır. Üye devletlerin ulus bazında tedbirlerinin bu amaçlara ulaşmada yetersiz kalabileceğinden dolayı üye ülkeler arasında yakın işbirliği ve karşılıklı güven ortamının oluşturulabilmesi için;

- Dolaylı vergilendirme yetkilileri için Topluluk düzeyinde bir eğitim programının uygulanması,
- Eğitimler ulusal yönetimler arasında görevlilerin değişimi ile olacak ve hedefe ulaşılması için gerekli olan eğitim seminerleri ve ortak eğitim programları düzenlenmesi ve eğitimlerin üye ülkelerin okullarında yapılması,
- Eğitimler Topluluk hukukunun öğretimi yanı sıra Topluluk kurumları ve vakıflarının çalışmalarını da içermesi,
- Seminerler dolaylı vergilendirme yetkilileri arasında fikir alışverişinde ideal bir forum sağlayacağı için bu seminerlerde yürürlükteki yasal araçların geliştirilmesi ve ilgili idareler arasındaki işbirliğini kolaylaştıracak önerilerin getirilmesi,
- Yeterli dil bilgisine sahip olmayan döviz yetkilileri için ulusal bazda yöneticiler kendi personellerine dil kursları düzenleyerek bu kursların süreklilik göstermesi ve kursların mümkün olduğunca Topluluğun tüm resmi dillerini kapsamaması,
- Döviz görevlilerinin hukuki sorumluluklarının ve hukuki statülerinin aynı olması,
- Eğitim amacıyla değişen döviz yetkilileri ev sahibi üye ülke idaresinin gün-gün çalışmalarında yer alacak ulusal yetkililer gibi mesleki gizlilik ve aynı kurallara bağlı kalınması,
- Dolaylı vergilendirme yetkilileri diğer üye devletlerde dolaylı vergi yasalarının uygulanmasından ve özellikle de diğer üye ülkeleri ilgilendiren işlemlerin denetimi ve her türlü mali dolandırıcılık ile mücadelede sorumlu olması öngörülmüştür.⁶²

4.6.2- FISCALIS (1998-2002) Programı

1993 yılında başlayan Mattheus programı 1998 yılında ilk Fiscalis Programının başlamasına kadar geçen zamanda üye devletler arasında bilgi ve personel değişimi ile dolaylı vergilendirme alanındaki

⁶¹ Nihal Samsun Karabacak, a.g.m., s.5

⁶² The European Parliament and of the Council Decision, 93/588/EEC of 29 October 1993 on the adoption of a programme of Community action on the subject of the vocational training of indirect taxation officials (Matthaeus-Tax) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31993D0588> Erişim tarihi: 18 Nisan 2015

personelin eğitimini sağlamıştır. Bu Programın 1998 yılında sonlanması üzerine Avrupa Parlamentosu ve Konseyi İç Pazarın dolaylı vergilendirme sistemlerinin iyileştirilmesi için Topluluk Eylem Planı olarak Fiscalis Programı oluşturulmuş ve 30 Mart 1998 tarih ve 888/98/EC numaralı Konsey Kararı ile kabul edilmiştir.

Program, İç Pazarda Topluluk hukukunun etkin ve verimli uygulanması, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile ulusal ve Topluluk düzeyinde mücadele edilmesi, Topluluk mali çıkarlarının korunması, dolaylı vergilendirme sistemlerinin iyileştirilmesi, haksız rekabetin önlenmesi ve idareler ile mükellefler üzerindeki yüklerin azaltılması faaliyetlerini içermektedir. Bu eylemlerin verimli bir şekilde uygulanabilmesi için üye ülkelerin işbirliği içinde bulunmaları, daha fazla sorumluluk ve ortak bir altyapı oluşturulması önemli rol oynamaktadır. Vergilendirme ile ilgili sorumlu memurlarda ortak standartların olması ve bu standardın da ancak sürekli eğitim ile olabileceği, eğitimin teşvik ve koordine edilmesi Topluluğun öncelikleri arasındadır. İç Pazarda dolaylı vergi sistemlerinin verimli, etkin ve kapsamlı şekilde işbirliğinin sağlanması hedeflere ulaşmada vazgeçilmez bir unsurdur. Programın başarısı için önemli konulardan biri de ulusal düzeyde vergi idarelerinin işleyişinin iyileştirilmesi ve bürokrasinin azaltılması, hedeflere ulaşmada üye devletlerin birincil sorumluluğundadır. Bu tedbirlerin üye ülkelerde uygulanmasında yerindelik ve ölçülülük ilkelerine bağlı kalınmalıdır.⁶³

Vergi kaçağı işçiler üzerindeki vergi yükünün artmasında önemli bir faktör olmaktadır. AB'ye üye ülkeler vergi kaçakçılığı ile mücadelede ortak bir strateji izlemenin gerekliliği üzerinde durmuşlar ve bu konuda kararlar almışlardır. Bu konuda vergi idaresi bünyesinde çalışan elemanların eğitimini gerçekleştirerek vergi alanında etkin bir oluşumun sağlanmasına çalışmışlardır.⁶⁴ Ayrıca AB üyesi ülkelerdeki vergi memurları vergi kanunlarının uygulanması alanında işbirliği kuracaklar ve tüm ülkelerde daha etkin bir vergi sisteminin yaygınlaşması için uğraş vereceklerdir.

Dolaylı vergilendirme alanındaki memurların eğitimleri ve seminerleri hakkında Matthaeus Programında elde edilen tecrübelerden yararlanılmalıdır. Topluluk bünyesinde ortak bir eğitim programının koordineli olarak geliştirilmesi ve uygulanması amacıyla 12.07.1995 tarih ve 95/279/EC Komisyon Kararı alınmıştır.⁶⁵ Ayrıca eğitim programlarının Komisyon ve üye devletler tarafından tanımlanacak alanlarda da geliştirilmesi istenmiştir. Üye devletler 08.07.1998 tarih ve 98/532/EC sayılı Komisyon Kararı ile Fiscalis Programı için yapılacak çalışmalar ve pilot projeler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:⁶⁶

- 1- Aşağıdaki mevcut iletişim ve bilgi alışverişi sistemleri ve altyapı işleyişi sağlanacaktır.
 - KDV bilgi değişim sistemi (VIES),
 - Belirtilen sistemlerin işleyişini desteklemek için Ortak İletişim Ağı/Ortak Sistem Arayüzü (CCN/CSI),
 - Tüketim verilerinin değişimi için sistem (TOHUM),
 - ÖTV hareket doğrulama sistemi ve ÖTV masaları sistemi,
 - FiscalSCENT (Sistem Gümrük Muhafaza NeTwork).

⁶³ The European Parliament And The Council Of The European Union, Decision No 888/98/Ec Of The European Parliament And Of The Council of 30 March 1998, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31998D0888> Erişim:15.03.2015.

⁶⁴ Hüseyin Özdeşer, Okan Şafaklı, Avrupa Birliği'nde Yeni Vergi Politikaları, Maliye Dergisi, Sayı:138, Eylül- Aralık 2001, s.70

⁶⁵ Decision No:888/98/EC

⁶⁶ The Commission Of The European Communities, 98/532/EC: Commission Decision of 8 July 1998, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998D0532:EN:HTML> Erişim tarihi:17 Mart 2015

2- Aşağıdaki yeni iletişim ve bilgi alışverişi sisteminin işleyişi sağlanacaktır.

- Tüketim erken uyarı sistemi

Ayrıca aşağıdaki konularda yeni iletişim ve bilgi alışverişi sistemleri ve ortak dil eğitim araçları alanlarında 3. wfizibilite çalışmaları ve pilot projeler yürütülecektir:

- ÖTV hareket ve kontrol sistemi,

- Dolaylı vergilendirme haberleşme sistemi,

- Çoklu dil desteği ve eğitim araçları.

4.6.3- FISCALIS (2003-2007) Programı

Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin, İç Pazarda dolaylı vergilendirme sistemlerinin iyileştirilmesi için 30 Mart 1998 tarih ve 888/98/EC numaralı Konsey Kararı ile kabul ettiği Topluluk Eylem Planı olan Fiscalis Programı'nın Topluluğun vergisel anlamdaki işlerliğine yaptığı olumlu katkılar sonucunda 5 yıllık bir süreyle daha Programa devam edilmesine karar verilmiştir. 2003-2007 dönemini kapsayan Fiscalis 2003-2007 Programı, 2235/2002/EC sayılı karar ve 3 Aralık 2002 tarihli AB Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Fiscalis 2003-2007 Programında da 888/98/EC numaralı Konsey Kararı ile belirlenen amaç ve hedefler aynen korunmuş ve bu konuda alınan önlemlerin uygulanmasına devam edilmesine karar verilmiştir. Ancak Fiscalis 2003-2007 Programındaki faaliyetlerin kapsamı sadece dolaylı vergilerin iyileştirilmesi ile sınırlı tutulmamış ve sermaye, sigorta primleri ve gelir vergilerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Programın bütçesi ise 44 milyon Euro olarak belirlenmiştir.

Fiscalis 2003-2007 Programının faaliyetleri Kararda şu şekilde belirlenmiştir:

- 1-** Komisyon ve katılımcı ülkeler aşağıda belirtilen konularda iletişim ve bilgi değişimi sistemlerinin daha operasyonel olmasını sağlayacaklardır;
 - Ortak iletişim ağı/ortak sistem ara yüzü (CCN/CSI) ve diğer sistemlerin işleyişini desteklemek,
 - KDV bilgi değişim sistemi (VIES) ve mesajlaşma sistemleri,
 - Tüketim hareket doğrulama sistemi,
 - Tüketim için erken uyarı sistemi,
 - ÖTV masaları sistemi,
 - Prosedüre uygun olarak oluşturulan herhangi bir diğer yeni iletişim ve bilgi alışverişi sistemlerinin tanıtılması.
- 2-** Belirlenen sistemlerin bağlantı ve birlikte çalışabilirliğini sağlamak amacıyla Topluluk ülkelerinde ortak donanım, yazılım ve ağ bağlantılarının olması sağlanacaktır. Bu amaçla Komisyon Topluluk adına gerekli sözleşmeleri yapacaktır.
- 3-** İletişim ve bilgi alışverişi sistemleri için ulusal veri tabanları oluşturacaktır. Topluluk içinde sistemlerin birlikte çalışabilirliğini taahhüt edeceklerdir.
- 4-** Komisyon iletişim ve bilgi alışverişi sistemlerinin kurulmasında alt yapıya sahip olmayan ülkelere alt yapının kurulması ve işleyişini koordine edecek ve işbirliği sağlayacaktır.⁶⁷

⁶⁷ The European Parliament And The Council Of The European Union, Decision No 2235/2002/EC of 3 December 2002, [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX: 32002D2235](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:32002D2235) Erişim tarihi: 15 Mart 2015

Türkiye'nin Fiscalis Programı'na katılımına dair Mutabakat Zaptı 2003/5797 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış ve 04/07/2003 tarihli ve 25158 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

4.6.4- FISCALIS (2008-2013) Programı

Fiscalis Programı ile Üye Devletler, gelecekte üye olması muhtemel ülkeler ve Avrupa Komisyonu arasında etkin bir işbirliği kurulmaktadır. Çok yıllık bir Birlik Programı olan Fiscalis 2013, 1 Ocak 2008 – 31 Aralık 2013 dönemini kapsamaktadır. Programa Üye Devletlerin yanı sıra Türkiye, Hırvatistan, Makedonya ve Sırbistan da katılım sağlamaktadır.⁶⁸

Fiscalis programlarının İç Pazarda vergilendirme sistemlerinin daha etkin işlemesine katkı yaptığı gerekçesiyle programa devam yönünde karar verilmiş ve 1 Nisan 2008 - 31 Mart 2013 dönemini kapsayan Fiscalis 2013 Programı, 1482/2007/EC sayılı karar ve 15 Aralık 2007 tarihli AB Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Birlik içinde ve gelecekteki üye ülkeler arasındaki etkili işbirliği, vergi sisteminin işleyişi ve vergi kaçakçılığına karşı savaşta kritik bir öneme sahiptir. Program ayrıca bu tür işbirliğine karşı olan yasal ve yönetsel zorlukları da ortaya çıkaracak ve bunların çözüm yollarını bulmaya yardım edecektir. Fiscalis 2013 Programının ana hedefleri 1482/2007/EC sayılı kararda şu şekilde belirtilmiştir:⁶⁹

- Özellikle KDV alanında vergi kaçakçılığı ile mücadele,
- AB bünyesinde en iyi idari prosedürlerin ve uygulamaların geliştirilmesi,
- Ulusal vergi idareleri arasında bilgi değişiminin sağlanması.

AB Komisyonu çalışmalarında vergi kaçakçılığı; adli cezası da bulunan fiiller ile kasıtlı olarak vergi matrahının aşındırılması olarak tanımlanmış ve yanıltıcı beyan ve sahte belge düzenlenmesi gibi işlemler niteliği itibarıyla vergi kaçakçılığı olarak kabul edilmiştir. Vergi kaçırma ise; vergi mükelleflerinin gelirlerini veya bilgilerini gizleyerek ödenmesi gereken vergi yükümlülüğünün yasa dışı düzenlemeler aracılığı ile gizlenmesi ve gözardı edilmesidir. Komisyon çalışmalarında vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma faaliyetlerine yönelik mücadelenin bir bütün olarak yapılması zorunluluğu üzerinde durulmuş ve mücadelenin 3 seviyede olması gerektiği belirtilmiştir. Bunlar:⁷⁰

- Her bir üye ülkenin vergi toplama sisteminin geliştirilmesi,
- Üye ülkelerin vergi idareleri arasındaki sınır ötesi işbirliğinin geliştirilmesi,
- Üye ülkeler dışında üçüncü ülkelere karşı politikalarının belirgin ve uyumlu olması ve bu ülkelerin standartlarını uluslararası seviyeye yükseltmelerinin desteklenmesi için çalışma yapılması.

a) Vergi Toplama Sistemlerinin Geliştirilmesi: AB'ye üye ülkelerin kendi vergilerini toplama, vergi sistemleri ve vergi kanunları konusunda tam yetkiye sahiptirler. Ancak AB kararlarının bu ulusal işleyiş üzerinde etkileri bulunmaktadır. Üye devletler istikrar, ekonomik büyüme, mali konsolidasyon ve rekabetin geliştirilmesinde vergi politikasının önemine Komisyon ve G20 tarafından açıkça vurgu yapılmıştır. Vergi kayıp ve kaçakları bu amaçları gerçekleştirmede büyük engel teşkil etmektedir. Etkin vergi toplaması ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda 10 üye devlet (Bulgaristan, Kıbrıs, Çek Cum., Estonya, Macaristan, İtalya, Litvanya, Malta, Polonya, Slovakya) için ulusal vergi idarelerinin iyileştirilmesi yönünde ülkeye özgü önerilerde bulunulmuştur. Bu ülkelerdeki vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele ve vergi gelirlerinin artırılmasında ek öneriler getirilmiş ve yapısal reformların desteklenmesi öngörülmüştür. İşletmeler için vergi uyum maliyetlerinin azaltılması, denetim-

⁶⁸ GİB, FISCALIS Programı, <http://www.abmaliye.gov.tr/Sayfalar/> Erişim tarihi:11 Mart 2014.

⁶⁹ Nihal Samsun Karabacak, a.g.m., s.5

⁷⁰ European Commission, 2012:2-3

lerin artırılması ve KDV oranlarında indirim ve muafiyetler nedeniyle oluşan boşluklar vergi kaybına neden olduğu için KDV alanında uyumlaştırma yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁷¹

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda öncelikle yapılması gereken üye ülkelerin vergi toplama sistemlerinin geliştirilmesidir. Konu ile ilgili olarak ilk çalışmalar 2008 yılında Fiscalis programı ile başlatılmış olup, vergi kaçakçılığına karşı mücadelenin iyileştirilmesi, AB içindeki idarelerin ve ticaretin önündeki bürokrasinin iyileştirilmesi, vergi alanındaki teknolojik sistemlerin kullanılmasına yönelik idareler arasındaki işbirliği ve bilgi transferinin sağlanması amaçlanmıştır.

Bu program kapsamında incelemeye alınan ülkelerde vergi kaçırma eğilimlerinin üye ülkelerin (İtalya, Polonya, Slovakya, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Litvanya, Estonya, Malta, Güney Kıbrıs) vergi dairelerindeki yapısal sorunlardan kaynaklandığı tespit edilmiştir. Vergi idarelerinin etkinliğinin artırılması ve vergi toplama oranlarının iyileştirilmesi için AB tarafından geliştirilen bilgisayar programlarının üye ülkeler tarafından kullanılması veya kendi ülke sistemlerine uyumlaştırılması, üye ülkelerin idari yapılarının yapısal reformlarla etkinliğinin artırılması istenmektedir. Bu süreçte Komisyon bilgi paylaşımı, karşılıklı değerlendirme ve örneklemelerle bu ülkelere yardımcı olacaktır.⁷²

Fiscalis Programının ana hedeflerinden birisi olan özellikle KDV alanında vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla politikalar geliştirilmiştir.⁷³

b) Üye Ülkeler Arasındaki Vergisel İşbirliğin Geliştirilmesi: AB, Birlik içinde haksız rekabeti önlemek amacıyla vergi uyumlaştırması çalışmaları yapmakta ve vergi kaçakçılığı ile mücadeleye büyük önem vermektedir. Bu kapsamda özellikle üye ülkelerin vergi idareleri arasında işbirliği yapılması gerektiği konusunda direktifler çıkarılmıştır.⁷⁴ AB çıkarmış olduğu direktiflerle üye ülkelerin vergi idareleri arasındaki işbirliği geliştirme çabası içindedirler. Özellikle vergi kayıp ve kaçakları konusunda üye ülkeler arasındaki bilgi paylaşımı önem kazanmaktadır.⁷⁵ Ancak üye ülkelerin teknik altyapı, eleman, yasal düzenleme farklılıkları ve bilgi paylaşımındaki güvenlik riski bu işbirliği çalışmalarını istenen düzeye getirmemektedir. Ayrıca AB'de vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma olaylarında kullanılan yeni yöntemlere karşı da mücadele söz konusudur. Komisyon üye ülkelerin idarecileri, yöneticileri ve iş dünyası ile karşılıklı temaslarla, vergi kaçakçılığında kullanılan yöntemler, işleyiş sistemleri ve araçlarının neler olduğu konusunda bilgi paylaşımında bulunmaya ve önlemlerin de neler olması gerektiği noktasında tespitler yapmaktadırlar. Bu tespitlerin başında erken uyarı sistemi kurmak, yasal boşlukların kapatılması ve yöntemlerin ortadan kaldırılması gelmektedir. AB'nin anlık takip etmek istediği öncelikli konu ise uluslararası ticarete konu olan KDV'de kaçakçılığın önlenmesidir. Ayrıca mükelleflerin vergiye uyumunun geliştirilmesi, vergi yönetiminin geliştirilmesi, farklı vergileri içeren tüm alanlardaki vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele öngörülmüştür. Komisyon bu kap-

⁷¹ European Commission, Communication From The Commission To The European Parliament And The Council, Brussels, 27.6.2012, COM(2012) 351 final, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com\(2012\)351_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com(2012)351_en.pdf) Erişim tarihi: 15 Mart 2014.

⁷² European Commission, 2012:3-4

⁷³ Nihal Samsun Karabacak, a.g.m., s.5

⁷⁴ Ramazan Kılıç, a.g.e., s.328

⁷⁵ AB'ye üye ülkelerin kendi aralarındaki tasarruf ve varlıklarla ilgili olarak yapmış oldukları bilgi paylaşımı sonucunda 4 milyon kayıt karşılıklı olarak paylaşılmış ve toplamda yaklaşık 20 milyar Euro ekstra gelir elde edilmiştir.

samda tam entegrasyon ve işbirliği mekanizmalarının tutarlılığını sağlamak için vergi idarelerine tüm vergiler için tek bir yasal yapı üzerinde çalışmalar yapmaktadır.⁷⁶

2014 yılında AB’de yaşayan bir kişinin başka bir birlik ülkesindeki bankada açacağı hesaptan kişinin vatandaşı olduğu ülkenin vergi dairesinin doğrudan haberdar olabileceği bir sistemin de getirilmesi planlanmış ve çalışmalar başlatılmıştır. Komisyon ve katılımcı ülkeler Fiscalis Programı kapsamında CCN/CSI (Common Communications Network)/(Common Systems Interface),⁷⁷ VIES, EMCS gibi bilgi ve iletişim sistemlerini işlevsel hale getirmek için çalışmalar yapmaktadırlar. Bu sistemlerin altyapısı KDV ve ÖTV sistemlerinin uygulanması ve özellikle idarelerin etkinliğinin sağlanmasıdır.⁷⁸

c) Sınır Ötesi Ülkeler ile Vergisel İşbirliğin Geliştirilmesi: AB’de vergi kaçaklarına yönelik olarak alınan önlemlerle birlikte AB’ye üye ülkeler kendilerinin uygulamış olduğu vergi kaçakçılığı politikalarının yeterli olmayacağına vurgu yapmışlar ve üye olmayan ülkelerle olan ticari ilişkilerini de dikkate alarak bu ülkelerde de eşdeğer standartların uygulanması gerektiğini belirtmişlerdir. AB ile işbirliği olmayan ülkeler ise kamusal hizmetlerini gelir vergisi almadan veya az oranda alarak finanse eden ve kendilerini vergiden kaçabilecekleri alan olarak gösteren ülkelerdir. Bu ülkeler vergi cennetleri olarak belirtilmekte ve vergi kaçakçılığında en önemli sorun olarak gösterilmektedir.⁷⁹

Vergi denetimleri, beyan sistemine dayalı modern vergi sistemlerinde vergi kaçakçılığı ile mücadelede en önemli araçtır. Ancak bu araç, zaman içerisinde uluslararası vergi kaçakçılığı boyutunda etkinliğini kaybetmiştir.⁸⁰ Bu sorunu çözmek amacıyla Birleşmiş Milletler girişimde bulunarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede edebilmek için vergisel işbirliğinin gerekliliğini kabul etmiş ve 1980 yılında bu konudaki çalışmalarını başlatmıştır. BM bünyesinde oluşturulan “*vergi alanında iş birliği özel grubu*” Aralık 1983 yılında “*vergi kanunlarının uygulanması ve vergilerin tahsili için vergi otoriteleri arasındaki yardımlaşma*” üzerine bir direktif hazırlamıştır. BM bünyesinde oluşturulan bu özel grup 2004 yılında “*Vergi Alanında Uluslararası İşbirliği Komitesi*”ne dönüştürülmüştür. Ayrıca OECD de 1977 yılında kabul ettiği tavsiye kararında uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede, ülkelerin yasal düzenlemeler yer vermelerini ve bu konuda alınan tedbirleri, tecrübeleri ve bilgi değişimlerini paylaşmalarını ve bu maddeler vergi anlaşmalarında yer vermelerini istemiştir. OECD ve BM’in hazırlamış oldukları vergi anlaşmaları modellerinde 2 madde (26 ve 27.maddeler) dikkat çekmektedir. 26. madde, hem vergi anlaşmalarının uygulanabilmesi hem de uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele edilebilmesi için vergi idareleri arasında bilgi değişimi sisteminin kurulması gerektiğini içermektedir. 27. madde ise bu işbirliğine imzaya taraf olan ülkelere ait vergi alacaklarının tahsilini içermektedir. Ülkeler genellikle vergi anlaşmalarında 26. maddeye yer vermiştir. Ancak son yıllarda vergi kaçaklarının önemli boyutlara ulaşması nedeniyle özellikle modern vergi idarelerine sahip ülkeler vergi tahsilatını içeren 27. maddeyi de benimsemeye başlamışlardır.⁸¹

⁷⁶ Ersin Tayfur, Ersin Tayfur, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/> Erişim:03.02.2014.

⁷⁷ CCN/CSI ağları, vergilendirme ve gümrük alanında yetkili kurumlar arasındaki tüm işlemlerin elektronik araçlarla gerçekleştirilmesini sağlamak üzere AB tarafından geliştirilen ortak bir platformdur.

⁷⁸ Nihal Samsun Karabacak, a.g.m., s.7

⁷⁹ Ersin Tayfur, a.g.m., Erişim tarihi: 03 Şubat 2014.

⁸⁰ Ramazan Kılıç, a.g.e., s.327

⁸¹ Ramazan Kılıç, a.g.e., s.328-329

OECD model anlaşmalarını benimseyen birçok AB üyesi ülkeler Bilgi Değişim Anlaşmaları ile sınır ötesi ülkeler ile vergisel bilgi değişim işbirliklerini geliştirmişlerdir. OECD Model Anlaşma kapsamında uygulamada üç tür bilgi değişimi bulunmaktadır. Bunlar: talep üzerine bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimidir. Talep üzerine bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimi, bilgi verilmesini zorunlu kılan yöntemlerdir. Her iki yöntemde de zorunluluk ancak bir anlaşma ile sağlanmaktadır.

Otomatik bilgi değişiminde vergi ile ilişkili tüm bilgi periyodik olarak kaynak ülkeden ikametgah ülkesine aktarılmaktadır. OECD'nin belirlediği otomatik bilgi değişimi kapsamında yer alabilecek konular; sermaye değer artış kazançları, faiz gelirleri, temettüleri, gayri maddi hak bedelleri, yönetici ve müdürlerin elde ettiği kazançlar, ücretler ve bağımlı faaliyetler karşılığı elde edilen diğer benzeri gelirler, sosyal güvenlik ödemeleri, sanatçılar, sporcular tarafından elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri ve benzeri türden gelirler, kamu hizmeti karşılığı elde edilen gelirler, ikametgâh değişiklikleri, şirket ve vakıf kuruluş ve kapanışları, miras ya da bağış yoluyla sahip olunan mallar ve işyeri açma kapama faaliyetleridir.

Bilgi değişim yöntemlerinden en yaygın olarak kullanılanı talep üzerine bilgi değişimidir. Bu tür bilgi değişiminde bilgi, kaynak ülkeden belirli bir istek üzerine ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır. Bilgi isteği her zaman özel bir konu ya da kişiye ilişkin olmak durumundadır.

Kendiliğinden bilgi değişimi akit taraflardan birinin işine yarayacağını düşündüğü bilgileri karşı tarafa kendiliğinden göndermesi ile gerçekleşmekte ve sınırlı şekilde uygulanmaktadır. Kendiliğinden bilgi değişimi ile elde edilen bilgiler genellikle etkili olup, yerel vergi memurlarının işbirliği ve aktif katılımına dayanmaktadır. Bu değişime en çok konu olan olaylar; diğer bir ülkede ikamet eden bir şahıs tarafından elde edilen ve beyan edilmediği şüphesi uyandıran gelirler, vergi kaçırmak amacıyla üçüncü ülkeler vasıtasıyla gerçekleştirilen ödemeler, diğer bir ülkede vergileme veya verginin artırılması sonucu doğurabilecek istisna ve vergi indirimi uygulamalarından oluşmaktadır.⁸²

Nisan 2002'de yayımlanan bu Sözleşme, bağlayıcı bir araç olmayıp ikili anlaşmalar için bir model içermektedir. AB üyesi birçok ülke de bu Sözleşmeye dayanarak çok sayıda ikili anlaşma yapmıştır. Örneğin Almanya 2010 yılında 10 ülke ile, Danimarka 2010 yılında 11, 2011 yılında 7 ve 2012 yılında 1 ülke ile, Finlandiya ve İsveç 2010 yılında 15, 2011 yılında 5 ve 2012 yılında 1 ülke ile, İngiltere 2010 yılında 11 ülke ile, Portekiz 2010 yılında 10 ülke ile, Fransa 2010 yılında 8 ülke ile anlaşma imzalamıştır.⁸³

AB Komisyonu Fiscalis Programı ile üye olmayan ülkelerin vergi idareleri ile daha fazla işbirliği geliştirilmesine önem vermiştir. AB'ye üye devletlerin üye olmayan devletlerle olan ekonomik ilişkilerinden doğan vergi işlemleri ulusal vergi idareleri için ek sorunlar getirmektedir. Bu ülkelerle olan vergisel uyumsuzluklar sonucunda ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçakları üye devletler için ayrı bir sorun teşkil etmektedir. Bu nedenle Komisyon kararları doğrultusunda AB'ne üye ülkeler için geliştirilen yöntemlerin ve eşdeğer standartların sınır ötesi ülkeler için de uygulanmasının sağlanmasına önem verilmelidir. Cayman Adaları ve İsviçre uluslararası mevduat piyasasının toplam 1352

⁸² Ali Çelikkaya, Aytül Bişgin Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık 2012, s.85-86, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/163/163-05.pdf Erişim tarihi: 09 Şubat 2017.

⁸³ Anlaşma yapan ülkeler ve anlaşmanın yapıldığı yıllar için bkz. OECD, Tax Information Exchange Agreements (TIEAs), <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> Erişim tarihi: 07 Mart 2017

milyon Dolar ile %20'lik kısmına hakim durumdadır. AB Konseyine tasarruf mevduatları anlaşmaları için müzakerelere destek verilmesi ve değişiklikler yapılması konusunda görev verilmiştir. AB'ye üye devletler uluslararası ticaret ve işbirliği anlaşmaları konusunda 2008 Konsey sonuçlarında belirtilen ilkeler doğrultusunda daha iyi yönetişimi taahhüt edeceklerdir. Bunlarla birlikte 2009 ve 2010 yılında özetlenen ilkeler, vergi konularında iyi yönetişim, şeffaflık, gelişmekte olan ülkeler ile vergisel işbirlikleri ve iletişim üye olmayan ülkeler için teşvik edilecektir. Ayrıca vergi sığınakları ve agresif vergi planlaması ile başa çıkabilmek için mücadele yollarının geliştirilmesi ve haksız vergi rekabeti sağlama ülkelerine yaptırım uygulanması için bir eylem planı hazırlanması amaçlanmıştır.⁸⁴

d) Vergi İdaresi Bünyesinde Çalışan Elemanların Eğitilmesi: Fiscalis Programı kapsamında düzenlenen etkinliklere sadece katılımcı ülkelerin vergilendirme alanında çalışan kamu görevlileri katılabilmektedir. Program kapsamında seminerler, çalıştaylar, çalışma ziyaretleri, çok taraflı kontroller, eğitim faaliyetleri, proje grupları ve üye ülkeler arasındaki bilgi ve iletişim değişimi sistemleri ile diğer faaliyetler bulunmaktadır. Seminer ve çalıştay düzenlenmesinin amacı; ulusal idarelerde çalışan kamu görevlileri, Komisyon temsilcileri ve gerektiğinde diğer uzmanların katılımı ile belirli konularda bilgi alışverişinin sağlanmasıdır. Seminerler ve çalıştaylar sonucunda yürürlükteki AB müktesebatını geliştirmeyi veya değiştirmeyi ya da idareler arası işbirliğini güçlendirmeyi sağlayacak tavsiyeler geliştirilmektedir. Bu faaliyetlere her ülkeden belirli sayıda temsilci davet edilmektedir.⁸⁵

Komisyon ve üye devletler, vergilendirme konusunda görevli olanlara çalışma ziyaretleri düzenlemektedir. Her ziyaret Fiscalis kapsamındaki belirli bir hedefe odaklıdır. Çalışma ziyaretleri ülkedeki vergi sistemini tanıtmaya yönelik genel veya sadece belirli konuda özel programlar olabileceği gibi talep üzerine bir ülkedeki belirli bir uygulamayı öğrenmeye yönelik ihtiyaca özel hazırlanan ziyaretler şeklinde de olabilmektedir. Çok taraflı kontroller (multilateral controls); katılımcı ülkelere, biri üye devlet olan en az iki vergi idaresinin işbirliği ile gerçekleştirilmekte ve üye devletlerdeki çok uluslu şirketlerin vergi denetiminin koordine edilmesini amaçlamaktadır. Bu faaliyetlere üye ülkeler ile bu tür faaliyetlere imkan veren ikili anlaşma imzalamış olan aday ülkeler katılabilmektedir.⁸⁶

4.6.5- FISCALIS (2014-2020) Programı

Fiscalis 2013 Programının ardından AB, Fiscalis 2020 Programını uygulamaya koymuştur. Fiscalis 2013 Programına devam edilmesi yönündeki karar doğrultusunda 01.01.2014-31.12.2020 dönemini kapsayan AB vergi sistemlerinin çalışmasının iyileştirilmesi eylem planı olan Fiscalis 2020 Programı, 1286/2013/EC sayılı karar ve 11.12.2013 tarihli AB Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlü-

⁸⁴ European Commission, Communication From The Commission To The European Parliament And The Council, Brussels, 27.6.2012, COM(2012) 351 final, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com\(2012\)351_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com(2012)351_en.pdf) Erişim tarihi: 15 Mart 2014.

Katılımcı ülkeler (Programın kabul edildiği dönem için): 27 üye devlet ve Türkiye, Hırvatistan, Makedonya ve Sırbistan'dır.

⁸⁵ Nihal Samsun Karabacak, a.g.m., s.6

Çok taraflı kontrollere imkan sağlayan yasal dayanaklar şunlardır: KDV için 1798/2003 sayılı Konsey Tüzüğü, Doğrudan Vergiler için 2004/56/AT sayılı Konsey Direktifi ile değişikliğe uğrayan 77/799/AET sayılı Direktifi, ÖTV için 2073/2004 sayılı Konsey Direktifi ve 25/01/1988 tarihli karşılıklı idari işbirliği hakkında OECD Anlaşması ve OECD model Anlaşmanın 26'ncı maddesi uyarınca imzalanan ikili anlaşmalardır. Ülkemiz henüz Fiscalis kapsamında bu tür bir faaliyete katılım sağlamamıştır.

⁸⁶ Nihal Samsun Karabacak, a.g.m., s.7

ğ e girmiştir. Böylece 1482/2007/EC karar numaralı Fiscalis 2013 Programı yürürlükten kaldırılmıştır. Fiscalis 2020 Programı da Fiscalis 2013 Programı gibi AB'ye üye ülkelerde vergi idarelerinde uzmanlaşmayı ve AB'de bilgi alışverişinde işbirliği sağlayan bir programdır. Program, Avrupa bilgi teknolojileri sistemlerinin geliştirilmesinde ortaklık yanı sıra Avrupa'da ulusal yetkilileri bir araya getirmeyi amaçlamaktadır. 01.01.2014 tarihinden itibaren başlayıp 7 yıl boyunca sürecek olan Programın bütçesi 223.366.000 Euro'dur.

AB vergi politikaları vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli katkı yapmaktadır. Bu mücadele, AB ve üye devletlerin bütçelerinde daha fazla gelir elde etmelerini hedeflemektedir. 28 üye ülkenin vergi sistemlerinin birlikte hareket etmesi, çifte vergilendirme rekabetin bozulmasının engellenmesi gündemi AB İç Pazarının güçlendirilmesi çabalarının önemli unsurlarıdır. Fiscalis 2020 Programı tamamen bu alanlarda gelecekteki zorlukları aşmak üzere planlanmıştır. Program, üye ülkelerin vergi idarelerinin vergi kaçaklarının önlenmesinde yardımcı ve yol gösterici konumdadır. Programdaki eylemler AB'ye üye ülkeler ve aday ülkelerin vergi idarelerine de açık durumdadır.⁸⁷ Ancak bu program uygulanmadan yerini Fiscus Programına bırakmıştır.

4.7- FISCUS Programı

FISCUS Programı, çok yıllık mali çerçevede 2014-2020 yıllarını kapsayan vergilendirme ve gümrük alanlarında AB'nin yeni bir finansman programıdır. Bu program mevcut Fiscalis 2020 ve Customs 2020 programlarının birleştirilmesi ile oluşturulmuştur. Fiscus, Fiscalis 2013 ve Customs 2013 programlarında vergi ve gümrük idareleri için geçerli olan bir programdır. Gümrük ve vergi yetkilileri ve konu ile ilgili yetkililer arasında elektronik ağ ile bilgi paylaşımı, en son teknolojiyle donatılmış bilgi işlem alt yapısı ve sistemleri için finansman işbirliğini sağlayacaktır. Fiscalis Programları ile oluşturulan bilgi havuzu ve bilgi paylaşımının geliştirilmesi (özellikle IT alanında) vergi kaçakları ile mücadelede ülkelerin ekonomik durumları gözetilerek verilmesi gerçek anlamda fayda sağlayacaktır. Program IT sistemleri altyapısı, bilgi paylaşımı ve network ağlarıyla gümrük ve vergi makamları ile diğer taraflar arasında işbirliğine katkı sağlamaktadır. Fiscus Programı, IT sistemlerinin paylaşımına açılması ile üye devletlerin maliyetlerini azaltan, ticareti kolaylaştıran ve iç pazarın geliştirilmesine katkı yaparak büyümeye yönelik vergi reformlarını teşvik eden bir programdır. Programın bütçesi; 7 yıl için Fiscalis 2020 ve Customs 2020 programlarının bütçelerinin birleştirilmesiyle 777,6 milyon Euro olarak yıllık programlara göre belirlenecektir.

Program, gümrük ve vergi idarelerinin karşılaşılabileceği aşağıdaki zorlukları da ortaya koymaktadır.

- Hem gümrük hem de vergi alanında AB hukukunun uygulanmasının desteklenmesi,
- Vergi ve gümrük idarelerinin kapasitelerinin geliştirilmesi,
- İdari yüklerin azaltılması,
- AB vatandaşlarının güvenliğinin sağlanması,
- Dolandırıcılık ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi,
- Ticaretin kolaylaştırılması ve ticaret ortaklarıyla işbirliği,
- AB'nin ve Üye Devletlerin mali çıkarlarının korunmasıdır.

⁸⁷ European Union Law, Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L.2013.347.01.0025.01.ENG> Erişim tarihi:17 Nisan 2015.

- FISCUS programı kapsamındaki faaliyetlerin kapsamı ise 3 eylem üzerine odaklanmıştır;
- Ortak eylemler: üye devletler arasında mevcut ve gelecekte karşılaşılabilecek sorunlar konusunda bilgi paylaşımı, uzmanlık, ortak çözüm faaliyetleri alanlarında bilgi havuzu oluşturulması,
 - Eğitim faaliyetleri: yüz yüze eğitimle bağlantılı zaman ve seyahat masraflarında tasarruf sağlayan, online işbirliği ve ulusal idarecilerin kapasitelerini artıran eğitim faaliyetleri,
 - Avrupa bilgi işlem sistemleri: tam teşekküllü, daha hızlı, daha ucuz ve daha verimli hizmet üreten ulusal vergi ve gümrük e-idarelerinin oluşumu ve bilgi işlem ile tasarruf sağlayan bilgi paylaşımının gelişmesini destekleyen Avrupa IT sistemleri.⁸⁸

FISCUS'un temel amacı vergilendirme politikalarında işbirliği ve koordinasyonun geliştirilmesiyle Gümrük Birliğini desteklemek ve iç pazarın güçlendirilmesidir. Vergilendirmeye ilişkin olarak, sadece KDV, ÖTV, GV ve KV değil aynı zamanda AB mevzuatına tabi tüm vergilerin programa dahil edilerek mevcut programın kapsamı daha da genişletilmektedir. Ayrıca, dolandırıcılığa karşı mücadele, idari yükün azaltılması, uyum maliyetleri, üçüncü ülkeler ve taraflarla işbirliği hedeflerini de kapsamına almıştır. Gümrük AB'nin yetki alanının dışındadır ve gümrük faaliyetlerinin çoğu sınır ötesi niteliğe sahiptir. Vergi politikası ise ulusal yetki alanı dışında bir alandır ve üye devletlerin işbirliği ve koordinasyon içinde olmaları gerekmektedir.

Vergilendirme alanında işbirliği ile haksız vergi rekabeti, vergi yapılanması, vergiden kaçınma, vatandaşların ve işletmelerin aşırı idari yüklerle karşılaşması, uyum maliyeti ve çifte vergilendirmede karşılaşılabilecek büyük risklerin önlenmesi sağlanacaktır. FISCUS programının işbirliği ve koordinasyon gerektirmesi nedeni ile Lizbon Anlaşması ile ulusal parlamentoların AB'ye ilişkin konularda karar alma sürecine daha aktif bir şekilde katılımını sağlamak için getirilmiş bir erken uyarı mekanizması olan Subsidiarite (katmanlı yetki) ilkesi ile de uyumlu bir programdır.⁸⁹

5- SONUÇ

Tüm dünyada olduğu gibi AB'ye üye devletlerde de özellikle kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam ile ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele AB üyesi ülkelerin de önemli sorunları arasına girmiştir. Üye devletler bu sorunla mücadelede ulusal boyutta önlemler geliştirmiş olsalar da özellikle vergi kültürünün, bilincinin ve ahlakının gelişmiş olduğu AB üyesi ülkelerde olumlu sonuçlar elde edilebildiği ancak AB'ye yeni katılan ülkelerde bu konunun ciddi sorun teşkil ettiği ve bu ülkelerin vergi kayıp ve kaçakları ile ulusal boyutta mücadelede başarı sağlayamadıkları anlaşılmıştır. Özellikle AB bütçesinde önemli bir paya sahip olan dolaylı vergiler ve özellikle de KDV'de meydana gelen kayıp ve kaçakları konusunda üye devletlerin Birlik düzeyinde ortak önlemler alması gerekliliği zorunlu hale gelmiştir. Bu amaçla Avrupa Komisyonu 1990'lı yıllarda çalışmalar başlatmış olsa da kayda değer geliştirilen birçok proje ve programlar ancak 2000'li yıllarda uygulamaya konulmuştur. Bu projelerin başlangıç noktasını dolaylı vergilendirme alanında çalışan kamu personelinin mesleki eğitimi için oluşturulan Mattheus programı oluşturmaktadır. 1993 yılında başlayan bu program, 1998 yılında ilk Fiscalis Programının başladığı döneme kadar üye devletler arasında bilgi ve personel değişimini sağlamıştır. Mattheus Programının 1998 yılında sonlanması üzerine Avrupa Parlamentosu ve Konseyi

⁸⁸ European Commission, Q&A: FISCUS Programme for taxation and customs 2014-20, MEMO/11/67/, Brussels, 9 November 2011, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-767_en.htm?locale=en Erişim tarihi: 12 Ocak 2017.

⁸⁹ GİB, Vergilendirme/Taxation Bülteni, S:1, Ankara, Y:2012,s.11, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf> Erişim tarihi:12 Mart 2014.

İç Pazarın dolaylı vergilendirme sistemlerinin iyileştirilmesi için Topluluk Eylem Planı olarak Fiscalis Programını oluşturmuştur. 1998-2002 dönemini kapsayan ilk FISCALIS programını Topluluğun vergisel anlamdaki işlerliğine yaptığı olumlu katkılar dikkate alınarak FISCALIS (2008-2013) Programı ve FISCALIS (2014-2020) Programı izlemiştir. Programın kapsamı genişletilerek 2014-2020 dönemi Fiscalis programı Customs 2020 programları birleştirilerek FISCUS programına geçilmiştir. Fiscus, Fiscalis 2013 ve Customs 2013 programlarında vergi ve gümrük idareleri için geçerli olan bir program olarak Topluluk içinde halen uygulanmaktadır.

Bu programlarla birlikte AB'de; ÖTV Dolaşım Kontrol Sistemi (EMCS-Excise Movement and Control System), KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES-VAT Information Exchange System), KDV kaçakçılığı ile mücadele için çok taraflı bir erken uyarı mekanizması amaçlayan Eurofisc, ürün başına sabit bir vergi alınmasına dayalı En Popüler Fiyat Kategorisi (MPPC) adı verilen uygulamaların geliştirilmesi ve Avrupa Anti Kaçakçılık Bürosu'nun (OLAF)kurularak etkin denetimler gerçekleştirmeleri vergi kayıp ve kaçakları ile mücadeleyi güçlendirmede önemli katkılar yapmıştır.

AB'de Birlik düzeyinde yapılan bu çalışmalar gelişmiş üye ülkelerin vergi kayıp ve kaçacağını azalttığı gibi Birliğe sonradan katılan ekonomice daha zayıf ve vergi kültürünün gelişmediği özellikle Doğu Avrupa ülkelerinde de etkilerini olumlu şekilde göstermiştir. Birlik içinde yapılan bu çalışmalar vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu diğer ülkeler için örnek teşkil edecek nitelikte olup, benzer bir sistemin daha fazla ülkeleri kapsayacak şekilde uygulanması faydalı olacaktır. Bu amaçla değişik topluluklar (OECD vb) nezdinde AB'deki bu çalışmalar devam ettirilerek öneride ve yaptırımında bulunmaya yönelik yetkilere sahip "Dünya Vergi Konseyi" adı altında bir organizasyonun oluşturulması vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede önemli katkı sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- ANDREONI J., ERARD B., FEINSTEIN J. (1998). Taxcompliance, Journal of Economic Literature, Vol:XXXVI, June, s.818-860, [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreonietal \(JEL98\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreonietal (JEL98).pdf) Erişim tarihi:12 Eylül 2014.
- AY A., SUGÖZÜ İ. H., ERDOĞAN S. (2014). Türkiye'de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı, 2014, http://www.sugozu.com/img/files/sos_bil_dergi.pdf Erişim tarihi:16 Mayıs 2015.
- BAKER, P. Tax Avoidance, Tax Evasion&Tax Mitigation, http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf Erişim tarihi: 21 Şubat 2014.
- BATIREL, Ö.F. (1989).Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Temel Etkenleri, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Nasıl Önlenebilir, Panel, (Yayınlanmamış tebliğ), T.C M.Ü Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 14 Haziran, İstanbul, s.1-4. Aktaran G.A.Yılmaz, 2006.
- BUEHN A., SCHNEIDER F. (2012). Size and Development of Tax Evasion in 38 OECD Countries: What do we (not) know?, Cesifo Working Paper No.4004, Caregory1: Public Finance November 2012, http://www.econ.jku.at/members/schneider/files/publications/2012/taxevasion_buehn.pdf Erişim tarihi: 23 Şubat 2014.
- CANDAN, T. (2004). Yargı Kararları Işığında, Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, Yaklaşım Y., Bursa.

- ÇELİKKAYA A., BİŞGİN A. (2012). Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı 163 Temmuz-Aralık 2012, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/163/163-05.pdf Erişim tarihi:09 Şubat 2017.
- ECER E. G. (2011). Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi (KDV) Alanında İdari İşbirliği, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Bülteni, Ocak 2011, Sayı:47, <http://www.abmaliye.gov.tr/Sayfalar/Bulten.aspx> Erişim tarihi:11 Mart 2014.
- ERGEN Z., KILINÇKAYA L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyoekonomi Dergisi, January-June 2014, Sayı:2014/1, <http://sosyoekonomi.dergipark.gov.tr/download/article-file/197784> Erişim tarihi: 14 Mart 2017.
- ERKAN, F. (2009). Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü, Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, MB Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Y.No:2009/399, Ankara, Kasım 2009, <http://www.sgb.gov.tr/Yayinlar/Avrupa%20Birli%C4%9Fi%E2%80%99nde%20Dolays%C4%B1z%20Vergilerin%20Uyumla%C5%9Ft%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1%20Ve%20Avrupa%20Birli%C4%9Fi%20Mahkemesi%E2%80%99nin%20Bu%20Konudaki%20Rol%C3%BC.pdf> Erişim tarihi:13 Mayıs 2015.
- EVANS C. (2008). Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies, UNSW Law Research Paper No:2008-40, June 22, Editör: John G. Head, Richard E. Krever, Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Chapter 17, s.529-560, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1397468, Erişim tarihi:12 Mayıs 2015.
- FIORIO C.V., D'AMURİ F. (2006). Tax Evasion in Italy: an Analysis Using a Tax-Benefit Microsimulation Model, The IUP Journal of Public Finance, May 2006, http://www.academia.edu/2691010/Tax_evasion_in_Italy_an_analysis_using Erişim tarihi: 21 Aralık 2016.
- FRANZONI, L. A. (1998), Tax Evasion and Tax Compliance, Social Science Research Network, September 1, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430 Erişim:05.07.2014.
- GONCA, G. (2005). Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp Ve Kaçakları, 24.05.2005, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/> Erişim tarihi: 08 Şubat 2017.
- KARABACAK, N. S. (2010). Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Alanındaki FİSCALİS Programı ve Türkiye'nin Katılımı, Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler D.Bşk., Ankara, <http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/ABnin%20Vergilendirme%20Alan%C4%B1ndaki%20Fiscalis%20Program%C4%B1.pdf> Erişim tarihi: 24 Şubat 2014.
- KARAKOÇ, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları 19.Türkiye Maliye Sempozyum Kitabı, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, Yaklaşım Yayıncılık, Bursa.
- KILIÇ, R. (2011). Vergi Hukuku, (Editörler: Ali Çımat, Ramazan Armağan), Kitap Bölümü (Uluslararası Vergi Hukuku), Lisans Yay., 1.Baskı, İstanbul.
- ÖNER M.Y. (2014). Vergide Dev Araştırma, 01.07.2014, <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=314> Erişim tarihi:09 Ekim 2015.
- ÖZ, S. (2012). Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Önlemler, Vergi Sorunları Dergisi, <http://vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/avrupa-birliğinde-kayıtdışı-ekonomi-ve-vergi-kacakçılığına-karsi-onlemler/24> Erişim tarihi:12 Şubat 2017.
- ÖZDEŞER H., ŞAFAKLI O. (2001). Avrupa Birliği'nde Yeni Vergi Politikaları, Maliye Dergisi, Sa-

- yı:138, Eylül- Aralık, Ankara.
- ROTH J.A., SCHOLZ J. T., WITTE A. D. (1989). Taxpayer Compliance, An Agenda for Research, Volume:1, University of Pennsylvania Press, 1989 aktaran Mehmet TUNÇER, Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi, [www.deu.edu.tr/.../vergi%20karışık/ VERGİ%20AFLARININ%20VERGİ](http://www.deu.edu.tr/.../vergi%20karışık/VERGİ%20AFLARININ%20VERGİ) Erişim tarihi:14 Mart 2014.
 - SCHNEIDER F. (2016). Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015:Different Developments, <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> Erişim tarihi: 23 Ocak 2016
 - SCHNEIDER F., D.ENSTE (1998). Increasing Shadow Economies all over the World: Fiction or Reality, IZA Discussion Paper No:26, 1998 aktaran Vuolat US, a.g.m., 2006.
 - SCHNEIDER F., BUEHN A., MONTENEGRO C. E. (2010). Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007, The World Bank Development Research Group Poverty and Inequality Team & Europe and Central Asia Region Human Development Economics Unit July 2010, Policy Research Working Paper 5356, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/3928/WPS5356.pdf?sequence=1> Erişim tarihi:02 Nisan 2013
 - SLEMROD J. YITZHAKI S. (1974). Tax Avoidance, Evasion, And Administration, Chapter 22, Handbook of Public Economics, Volume 3, Edited by A.J.Auerbach and M.Feldstein, 1974, [http://eml.berkeley.edu/~saez/course/ Slemrod,Yitzhaki%20PE%20Handbook %20chapter.pdf](http://eml.berkeley.edu/~saez/course/Slemrod,Yitzhaki%20PE%20Handbook%20chapter.pdf) Erişim tarihi:12 Mart 2014.
 - TAYFUR, E. (2012). Avrupa Birliği'nin Vergi Kaçakçılığı Ve Vergi Kaçırma Faaliyetlerine Karşı Mücadelesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 374, Ekim 2012, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=7801> Erişim tarihi:03 Mart 2014.
 - US, V. (2006). Türkiye Ekonomisinde Kayıt Dışı Ekonomiye Ölçmeye Yönelik Ampirik Çalışma: Elektrik Üretimi Yaklaşımı, Gazi Üniv. İİBF Dergisi, 8/1, Ankara.
 - YILMAZ, G. A. (2006) Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı, ISMMMO Yayınları, Yayın No:54, İstanbul, Mart, 2006, <http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=7&Yid=7> Erişim:16.05.2014.
 - Council Regulation EU No 904/2010, 07.10.2010 on Administrative Cooperation and Combating Fraud in the Field of Value Added Tax (recast), <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L.2010.268.01.0001....> Erişim tarihi:12 Mart 2015.
 - Council Regulation, Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31977L0388> Erişim tarihi:12 Mayıs 2015.
 - Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992R0218:EN:HTML> Erişim tarihi:12 Mayıs 2015.
 - European Commission, Communication From The Commission To The European Parliament And The Council, Brussels, 27.6.2012, COM(2012) 351 final, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com\(2012\)351_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com(2012)351_en.pdf) Erişim tarihi:15 Mart 2014.
 - European Commission, Q&A: FISCUS Programme for taxation and customs 2014-20, MEMO/11/67/, Brussels, 9 November 2011, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-767_en.htm?locale=en Erişim tarihi: 12 Ocak 2017.
 - European Commission, Taxation and Customs Union, Taxation: Anti-Fraud Network EUROFISC

- Starts Operational Work, 07.02.2011, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf Erişim tarihi:12 Mart 2015.
- European Union, "Council Regulation on Administrative Cooperation in the Field of Excise Duties and Repealing Regulation (EC) No:2073/2004", 2 May 2012, Brussels aktaran Ekin G.ECER, Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Alanında İşbirliği, MB AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Bülteni, Sayı:64, Haziran 2012.
 - European Union Law, Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L.2013.347.01.0025.01.ENG> Erişim tarihi:17 Nisan 2015.
 - European Commission, European Anti-Fraud Office (OLAF), http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/history/index_en.htm Erişim tarihi:12 Mart 2015
 - GİB, AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, FİSCALİS Programı, 17.6.2013, Ankara, <http://www.abmaliye.gov.tr/Sayfalar/viewNews.aspx?refld=2> Erişim tarihi:11 Mart 2014.
 - GİB, Vergilendirme/Taxation Bülteni, S:1, Ankara, Y:2012, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf> Erişim tarihi:12 Mart 2014.
 - Official Journal of the European Communities (31.5.1999), Commission Decision of 28 April 1999, Establishing the European Anti-fraud Office (OLAF), (1999/352/EC, ECSC, Euratom), <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1999:136:0020:0022:EN:PDF> Erişim tarihi:21 Nisan 2016.
 - OECD, Tax Information Exchange Agreements (TIEAs), <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> Erişim tarihi:07 Mart 2017
 - Sabah Gazetesi, <http://www.sabah.com.tr/2004/07/14/eko104.htm> Erişim tarihi: 03 Nisan 2004, aktaran Gülen GONCA, Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp Ve Kaçakları, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/> Erişim tarihi:11 Eylül 2012.
 - Southeast European Leadership for Development and Integrity (SELDİ), Güneydoğu Avrupa'da Kayıt Dışı Ekonomi: İyi Yönetişim İçin Denetim ve Politika Önerileri, Dosya No:6, Ekim 2016, http://seldi.net/fileadmin/public/PDF/Publications/Policy_Brief_6/Policy_Brief_Hidden_Economy_TUR_Final.pdf Erişim tarihi: 21 Mart 2016
 - The Commission Of The European Communities, 98/532/EC: Commission Decision of 8 July 1998, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998D0532:EN:HTML> Erişim:17 Mart 2015.
 - The European Parliament And The Council Of The European Union, Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council of 3 December 2002, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:32002D2235> Erişim tarihi:15 Mart 2015.
 - The European Parliament And The Council Of The European Union, Decision No 888/98/Ec Of The European Parliament And Of The Council of 30 March 1998, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31998D0888> Erişim tarihi:15 Mart 2015.
 - The European Parliament and of the Council, 93/588/EEC: Council Decision of 29 October 1993 on the adoption of a programme of Community action on the subject of the vocational training of indirect taxation officials (Matthaeus-Tax) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31993D0588> Erişim tarihi:18 Nisan 2015.
 - Türkiye Metal Sanayi Sendikası, <http://www.mess.org.tr> Erişim tarihi:15 Mart 2015.
 - KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/> Erişim tarihi:24 Ocak 2016.
 - <http://www.eu4journalists.eu> Erişim tarihi:17 Nisan 2015.