



Politik Ekonomik Kuram
Dergi Web Sitesi: <http://dergipark.gov.tr/pek>



Türkiye’de Mali Kural Olarak Vergi Gelir Güvenliğinin Sağlanmasında Vergi Politikası Tasarımı

Hünkâr Güler¹
Ekrem Toparlak²
Hacer Kaba³

Makale Bilgileri

Makale Geçmişi:

Makalenin Yüklendiği Tarih: 24.06.2018

Makalenin Kabul Edildiği Tarih: 27.06.2018

Jel Kodları: H00, H20, H21

Anahtar Kelimeler: Mali Kurallar, Ekonomik Güvenlik, Türk Vergi Sistemi

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, gulerhunkar@ohu.edu.tr

² Arş. Gör., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, ekremtoparlak@gmail.com

³ Arş. Gör., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, hcrkaba@gmail.com

Özet

Mali kurallar iradi maliye politikaları üzerine sayısal ve sayısal olmayan sınırlamalar getirmektedir. Vergi gelirlerinin düzenli, sürekli, hızlı ve düşük maliyetle toplanması vergi gelir güvenliğinin sağlanmasında önemli bir mali kuraldır. Vergi kaçak ve kayıpları, kayıtdışı ekonomi ve vergi harcaması vergi gelir güvenliğini olumsuz etkilemektedir. Türkiye’de vergi yönetimi geçici vergi, stopaj ve vergi denetimleri gibi yollarla vergi gelir güvenliğini olumsuz etkileyen etmenleri ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. Bu çalışma, klasik bir vergi politikası tasarımıyla vergi gelirlerinin düzenli, sürekli, hızlı ve düşük maliyetli bir şekilde tahsil edilebilmesi için oluşturulmuş mekanizmaların vergi gelir güvenliğini sağlamada ne kadar başarılı olduğunu araştırmaktadır. Vergi gelir güvenliğinin sağlanmasında vergi denetimlerinin etkinliğini artıracak güçlü bir siyasi iradeye, ekonomik istikrara ve iyi bir vergi yönetimine ihtiyaç duyulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mali Kurallar, Ekonomik Güvenlik, Türk Vergi Sistemi.

Tax Policy Design For Providing Tax Receipt Security As A Fiscal Rule In Turkey

Abstract

Fiscal rules impose quantitative and non-quantitative restrictions on discretionary fiscal policies. Collecting tax receipts regularly, consistently, rapidly and affordably is also a crucial fiscal rule which provides tax receipt security. Tax evasion and tax revenue loss, shadow economy and tax expenditure affect tax receipt security adversely. Turkish tax administration attempts to remove mischievous factors against tax receipt security by means of advance tax, withholding and tax auditings. This study aims to investigate how successful the mechanisms for providing the regular, consistent, rapid and affordable tax system which establishes tax receipt security instead of ordinary tax policy designs. To provide tax receipt security, strong political will which enhances efficiency of tax auditings, economic stability and effective tax administration are also needed.

Keywords: Fiscal Rules, Economic Security, Turkish Tax System.

1.Giriş

Keynesyen iradi maliye politikasının 1970 krizinde önce Monetaristlerin ve ardından Kamu Tercihi Teorisyenlerinin ciddi eleştirilerine maruz kalması ve Anayasal iktisatçıların siyasetçi ve bürokratların kullandığı politika araçları üzerine sınırlandırma getirilmesi fikri kurallı maliye politikasını ortaya çıkarmıştır. Mali kurallar harcama, gelir ve borçlanma üzerine sayısal ve sayısal olmayan sınırlamalar getirmektedir. Mali kurallar anayasa ve/veya yasalara dayanmakla birlikte siyasi taahhüt şeklinde de uygulanabilmektedir. Vergi gelirlerinin düzenli, sürekli ve hızlı bir şekilde toplanması da bir mali kuraldır. Türkiye’de vergilendirmenin dolaylı vergiler ve ücretliler üzerinden kesilen gelir vergisine kayması vergi koridoru (vergi tuzakı) oluşturarak vergi politikasının sürdürülebilirliğini sınırlandırmaktadır.

Optimal vergi politikasının üç önemli özelliği fiskal yönünün güçlü olması, etkin (tarafsız) olması ve gelir dağılımını iyileştirmesidir. Optimal vergi politikası etkinlik ve adalet arasında denge kurarken iktisadi büyümeyi de destekleyebilmelidir. Türk vergi sisteminin, sosyal güvenlik ödemeleri dışarıda tutulduğunda, dolaylı vergiler ağırlıklı yapısı ve gelir, sermaye ve emlağın istenilen düzeyde vergilendirilememesi yumuşak karnını oluşturmaktadır. Bununla birlikte, vergi sisteminin başarılı olduğu alanlarda da vergi tahsilini gerçekleştirebilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda çalışma, klasik bir vergi politikası tasarımından ziyade vergi gelirlerinin düzenli, sürekli ve hızlı bir şekilde tahsil edilmesi için oluşturulmuş mekanizmaların vergi sisteminin eksiklerinin giderilmesinde ne kadar başarılı olduğunu araştırmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümü kurallı maliye politikalarının nasıl ortaya çıktığını, hangi amaçla kullanıldıklarını ve dünyada krallı maliye politikası uygulamalarını açıklamaktadır. Bir ülkede vergi gelir güvenliğinin sağlanması da bir mali kuraldır ve bu konuda ülkelerin karşılaştığı başlıca sorunlar vergi kaçak ve kayıpları, kayıtdışı ekonomi, vergi harcamaları, e-ticaret, vergi rekabeti ve vergi aflarıdır. Çalışmanın ikinci bölümü Türkiye’deki vergi kaçak ve kayıpları, kayıtdışı ekonomi, vergi harcamaları, e-ticaret, vergi rekabeti ve vergi afları üzerinde durmaktadır. Üçüncü bölümde, Türkiye’de vergi gelir güvenliğinin sağlanmasında hangi mekanizmaların kullanılmakta olduğunu göstermekte ve dördüncü bölümde vergi gelir güvenliğinin sağlanmasında uygulamada başarı yakalanmış alanlar ve mücadele edilmesi

gereken durumlar incelenmektedir. Çalışma, vergi reform önerilerinin karşılaştırılması ve politika önerilerinin sunulmasıyla tamamlanmaktadır.

2. Kurallı Maliye Politikaları

Keynes, 1929 Büyük Bunalımının nedeni olarak ekonomideki talep yetersizliğini görmekte ve kamu harcamalarıyla yeni talep oluşturmayı planlamaktadır. Modern maliye politikasının kurucusu Keynes, iradi maliye politikalarına önemli bir rol vermiş ve ülkelerin iradi maliye politikaları yoluyla ince ayar (fine tune) gerçekleştirdikleri takdirde hata yapma ihtimallerinin azaldığını belirtmiş ve politikacılara daha fazla harcama yapmaları için gerekçe sunmuştur (Tanzi, 2005: 6). 1970’li yıllara gelindiğinde stagflasyon olgusunun meydana gelmesi ve Ricardo denkliği, rasyonel beklentiler ve sürekli gelir hipotezi gibi akımların saldırıları sonucu konjonktür karşıtı maliye politikaları (countercyclical fiscal policy) etkisini kaybetmiştir (Tanzi, 2005: 12).

Keynesyen Philips eğrisinin 1970 krizine çözüm üretememesi Klasik iktisat temelli iktisadi görüşlerin ekonomide hakim paradigma olmasına yol açmıştır. Siyasetçilerin oy maksimizasyonu, bürokratların etki alanı maksimizasyonu ve seçmenlerin fayda maksimizasyonu peşinde koşmaları sonucunda harcamaların verimsiz yapılarak devlet başarısızlığının ortaya çıktığını savunan Kamusal Seçiş Teorisi (Public Choice Theory) iradi maliye politikalarına getirilen en önemli eleştiridir. Bununla birlikte, iradi maliye politikalarına getirilen diğer önemli eleştiriler de politika gecikmeleri, Ricardo denkliği ve mali daralmaların genişletici etkisi olarak gösterilmektedir. 1950-60’lı yıllarda özellikle politika gecikmelerine yönelik önemli eleştiriler vardır (Tanzi, 2005: 7).

Anayasal iktisat temelli mali kurallar (fiscal rules), maliye politikası araçlarının kullanımına yasal sınırlamalar getirerek iradi maliye politikalarını (discretionary fiscal policy) ikame etmektedir. Sayısal ve sayısal olmayan birtakım kısıtlamalardan oluşan mali kurallar dar anlamda bütçe dengesi, borçlanma, harcama ve vergileme gibi mali göstergeler üzerine belirli sınırlamalar getiren maliye politikasındaki yasal veya anayasal kısıtlamaları ifade etmektedir. Farklı bir anlatımla, mali kurallar hükümetin politika alanı üzerindeki cari sınırlamalardır. Geniş anlamda mali kurallar ise; bütçenin tasarlanması, onaylanması ve uygulanması sırasındaki düzenleme ve kurallar bütünü ifade etmektedir (Kennedy, Robbins ve Delorme, 1996: 238). Mali kurallar ülkelerin özgün koşullarına göre şekillenmekte ve esneklik, şeffaflık,

güvenilirlik ve hesap verebilirlik gibi sayısal olmayan kurallardan oluştuğu gibi sayısal kurallardan da oluşmaktadır. Bununla birlikte, sayısal kuralların esnek olmadığı belirtilmelidir. Mali kuralların sağlıklı işleyebilmesi için mali disiplin yoluyla temel mali değişkenler üzerinde kontrolün sağlanması ön şarttır.

Mali kurallar, politika yapıcıların makro değişkenler üzerinde istikrar sağlamasına ve politikaların güvenilirliğinin artmasına yardımcı olmaktadır. Kurallı maliye politikaları; i) Japonya’da İkinci Dünya Savaşı sonrasında mali istikrarı sağlamak, ii) Kanada’nın bazı eyaletlerinde hükümetin maliye politikasının güvenilirliğini arttırmak ve bütçe açıklarının kapanmasına yardımcı olmak, iii) Yeni Zelanda’da özellikle yaşlanan nüfus nedeniyle maliye politikasının uzun dönem sürdürülebilirliğini sağlamak ve iv) Avrupa Ekonomik ve Parasal Birliğinde uluslararası düzenleme ve federasyon içindeki olumsuz dışsallıkları azaltmak için kullanılmıştır (Kennedy, Robbins ve Delorme, 1996: 41).

Aşağıda, **Tablo 1**’de, dünyada uygulanmakta olan kurallı maliye politikası örnekleri yer almaktadır. Mali kuralların, 1970’lerin başından itibaren, sadece gelişmekte olan ülkelerde değil; gelişmiş ülkelerde de denk bütçe kuralı, harcama kuralı, borçlanma kuralı ve gelir kuralı şeklinde uygulandığı görülmektedir. Vergi gelirlerinin düzen ve sürekli tahsilini amaçlayan gelir kuralı vergi gelir güvenliğine hizmet etmektedir. Bu kapsamda; Avusturalya, Belçika, Danimarka, Fransa, Meksika gelir kuralını uygulamıştır. Türkiye’de de kurallı maliye politikası alanında; 1211 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu (2001, md.50), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunlarıyla öncü düzenlemeler yapılmıştır (Demir ve İnan, 2011: 45). Türkiye’de maliye politikası çıpası olarak IMF’in yüzde 6,5’lik faiz dışı fazla hedefi ve Maastricht Kriterleri ciddiyle uygulanmaya devam etmektedir.

Tablo 1: Kuralı Maliye Politikası Uygulamaları

Ülkeler	Kural	Dayanak	Kapsam	Açıklama
ABD	Harcama Kuralı (2011) ve Denk Bütçe Kuralı (1986)	Yasalar	Merkezi Hükümet	Bütçe açıklarını azaltma planı devrededir.
Almanya	Denk Bütçe Kuralı (1969), Harcama Kuralı (1982), Borç Kuralı (1992)	Anayasa ve Uluslararası Antlaşmalar	Merkezi Hükümet ve Yerel Yönetimler	Altın Kural ve Yapısal Denge Kuralı (2016)
Avusturya	Denk Bütçe Kuralı (1999), Borç Kuralı (1995)	Yasalar ve Uluslararası Antlaşmalar	Merkezi Hükümet ve Yerel Yönetimler	AB kuralları bağlayıcıdır.
Avustralya	Denk Bütçe Kuralı, Harcama Kuralı, Gelir Kuralı ve Borç Kuralı (1985, 1998)	Yasalar ve Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet	Mali Sorumluluk Yasası yürürlüktedir.
Belçika	Denk Bütçe Kuralı, Borçlar Kuralı, Harcama Kuralı ve Gelir Kuralı (1992, 1993)	Uluslararası Antlaşmalar ve Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet	AB kuralları bağlayıcıdır.
Brezilya	Denk Bütçe Kuralı ve Harcama Kuralı (2000), Borçlar Kuralı (2001)	Anayasa ve Yasalar	Merkezi Hükümet	Mali Sorumluluk Yasası yürürlüktedir.
Çek Cumhuriyeti	Denk Bütçe Kuralı ve Borç Kuralı (2004), Harcama Kuralı (2005)	Yasalar ve Uluslararası Antlaşmalar	Merkezi Hükümet ve Yerel Yönetimler	AB kuralları bağlayıcıdır.
Danimarka	Harcama Kuralı (1994), Gelir Kuralı (2001), Denk Bütçe Kuralı ve Borç Kuralı (1992)	Uluslararası Antlaşmalar, Anayasa ve Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet	AB kuralları bağlayıcıdır.
Finlandiya	Denk Bütçe Kuralı ve Borç Kuralı (1995), Harcama Kuralı (1999)	Uluslararası Antlaşmalar ve Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet ve Yerel Yönetimler	AB kuralları bağlayıcıdır.
Fransa	Denk Bütçe Kuralı (2012), Borç Kuralı (1992), Harcama Kuralı (1998), Gelir Kuralı (2006)	Uluslararası Antlaşmalar, Yasalar ve Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet, Yerel Yönetimler ve Sosyal Güvenlik	AB kuralları bağlayıcıdır.
Hindistan	Denk Bütçe Kuralı (2004)	Yasalar	Merkezi Hükümet	Cari Hesap Dengesi Kuralı
Kanada	Denk Bütçe Kuralı, Harcama Kuralı ve Borç Kuralı (1998)	Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet	Mali Sorumluluk Yasası yürürlüktedir.
Macaristan	Harcama Kuralı, Denk Bütçe Kuralı (2010) ve Borç Kuralı (2004)	Uluslararası Antlaşmalar ve Yasalar	Merkezi Hükümet	AB kuralları bağlayıcıdır.
Meksika	Denk Bütçe Kuralı, Gelir Kuralı (2006) ve Harcama Kuralı (2013)	Yasalar	Merkezi Hükümet	Çok yıllık harcama tavanı belirlenmektedir.
İngiltere	Denk Bütçe Kuralı ve Borç Kuralı (2010, 2009 ve 1997)	Uluslararası Antlaşmalar, Yasalar ve Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet	Altın Kural
İspanya	Harcama Kuralı (2011), Denk Bütçe Kuralı (2006) ve Borç Kuralı (1992)	Uluslararası Antlaşmalar ve Yasalar	Merkezi Hükümet ve Yerel Yönetimler	AB kuralları bağlayıcıdır.
İtalya	Denk Bütçe Kuralı (2014) ve Borç Kuralı (1992)	Uluslararası Antlaşmalar ve Anayasa	Merkezi Hükümet	AB kuralları bağlayıcıdır.
Japonya	Denk Bütçe Kuralı (1947) ve Harcama Kuralı (2010)	Yasalar ve Siyasi Taahhüt	Merkezi Hükümet	Altın Kural
Portekiz	Denk Bütçe Kuralı (2015) ve Borç Kuralı (1992)	Uluslararası Antlaşmalar ve Yasalar	Merkezi Hükümet ve Yerel Yönetimler	AB kuralları bağlayıcıdır.
Rusya	Denk Bütçe Kuralı (2007) ve Harcama Kuralı (2013)	Yasalar	Merkezi Hükümet	Petro gelirleri hariç bütçe açığının en fazla GSYİH'nin 4,7'si olması hedeflenmektedir.
Yeni Zelanda	Denk Bütçe Kuralı ve Borç Kuralı (1994)	Yasalar	Merkezi Hükümet	Mali Sorumluluk Yasası yürürlüktedir.
Yunanistan	Denk Bütçe Kuralı (2014), Harcama Kuralı (2011) ve Borç Kuralı (1992)	Uluslararası Antlaşmalar ve Yasalar	Merkezi Hükümet	AB kuralları bağlayıcıdır.

Kaynak: Güler, 2017: 104.

2. 1. Vergi Kaçak ve Kayıpları

Vergi gelirlerinin hedeflenen hasılatın altında kalması vergi kaçak ve kayıplarından kaynaklanmaktadır. Vergi doğuran olay neticesinde ortaya çıkan verginin çeşitli nedenlerle tahsil edilememesine vergi kaybı denilmektedir. Vergi gelirlerindeki aşınma vergi kaçırma ve

vergiden kaçınma ile ortaya çıkmaktadır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 3). Vergi mükelleflerinin yasadışı yolları kullanarak gelirlerini beyan etmemeleri veya eksik beyan etmelerine vergi kaçırma denilmektedir. Vergi kaçırma, yaygın olarak, gelirin düşük beyanı ve eksik faturalama yoluyla ortaya çıkmaktadır (OECD, 2017: 6). Vergi kaçakçılığının ampirik analizinde araştırmaların büyük bir kısmı geçmişteki kaçınma ya da kaçırma yönelik tutumlar hakkında yapılan anket ve dolaylı ölçme yöntemlerine dayanmaktadır. Bu bağlamda, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma birbirine karıştırılmaması gereken iki önemli husustur. Vergi kaçırma yasadışı yollardan daha az vergi ödemek istenmekteyken, vergiden kaçınmada yasal yollarla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Her iki durumda da vergi geliri azalarak devlet vergi kaybına uğramaktadır (Clotgelter, 1983: 364).

Bir ülkedeki sosyo-kültürel yapı, medeni hal, eğitim ve gelir düzeyi, vergi denetimleri, cezaların caydırıcılığı, toplumun kaçakçılığa bakışı gibi unsurlar vergi kaçak ve kayıplarını etkileyen faktörler arasında yer almaktadır (Orkunoğlu, 2007: 1). Vergi denetim standartlarının sağlanamaması ve vergi bilincinin düşük olması beyana dayalı vergilerde stopaj yöntemi ile kesilen vergilere göre daha fazla vergi kaçak ve kaybı ortaya çıkarmaktadır. Aşağıda, **Tablo 2**’de, vergi türleri itibariyle 2017 yılı inceleme sonuçları yer almaktadır. Tabloya göre tutar itibariyle en büyük matrah ve vergi farkı Katma Değer Vergisi (KDV)’de ortaya çıkmaktayken, oran itibariyle en büyük fark Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)’de ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, KDV’nin hem mal hem de hizmetler üzerinden tahsil edildiği; fakat ÖTV’nin sadece mallar üzerinden tahsil edildiği ve ÖTV’deki matrah ve vergi farkının tutar itibariyle düşük olduğu düşünüldüğünde ÖTV’deki vergi kaçak ve kaybının kolaylıkla telafi edilebileceği belirtilmelidir. Gelir üzerinden alınan kişisel gelir vergisinde matrah farkı yüzde 97,1’ken, kurumlar vergisinde matrah farkı yüzde 21,8’dir. Bu durum, Türk vergi sisteminin yumuşak karnını oluşturan gelir üzerinden alınan vergiler için mücadele edilmesi gereken ciddi bir sorundur.

Tablo 2: Vergi Türleri İtibariyle 2017 Yılı İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	Faal Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah	Tarh Edilen Vergi	Bulunan Matrah Farkı	Bulunan Vergi Farkı	Matrah Fark (%)
Gelir Vergisi	1877128	661	995	30204542	7934967	29276238	7811320	97,1
Kurumlar Vergisi	759242	240	339	75744575	4623881	16468127	4522137	21,8
Katma Değer Vergisi	2583610	1049	1415	4.623E+09	24100084	105211516	19706425	2,3
Özel Tüketim Vergisi	v.y.	130	150	70110	2283009	3222627	2250932	4761
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	4397	8	11	v.y.	31352	328615	29554	v.y.
Veraset ve İntikal Vergisi	v.y.	1	2	v.y.	11075	117000	11075	v.y.
Damga Vergisi	252233	59	86	9414906	1242139	91079655	1242534	971
Geçici Vergi	v.y.	273	437	25937400	3228431	21917396	3301540	84,7
Diğerleri	4724851	3795	3929	521081686	4754381	234131683	4877568	45
TOPLAM	10201461	6216	7364	5.286E+09	48209319	501752857	43753084	9,5

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2017: 97-144. (www.gib.gov.tr). **Not:** v.y.: veri yok.

2.3. Kayıtdışı Ekonomi

Lemieux (2007: 7) yeraltı ekonomisi/piyasası (underground economy/market) veya yasadışı ekonomi/piyasa (illegal economy/market) olarak adlandırdığı kayıtdışı ekonomiyi, ürün ve hizmetlerin yasadışı yollarla üretildiği, değiştirildiği ve tüketildiği ekonomi/piyasa olarak tanımlamaktadır. Bu ürün ve hizmetlerin alım, satım ve tüketimi yasalarla yasaklanabildiği gibi konusu itibariyle de yasalara aykırı olabilmektedir. Schneider ve Williams (2013: 21) vergi yükü arttığı zaman kayıtdışı istihdamın arttığını ve vergi gelirlerinin azaldığını, netice itibariyle hükümetin gelirini arttırmak için vergi oranlarını yükselttiğini ve bu durumun ikinci bir etkiyle kayıtdışı ekonominin büyümesine yol açtığını belirtmektedir. Yazarlar, doğru iktisat ve vergi politikaları takip edildiğinde bu geri besleme etkisinin tersine döneceğini söylemektedir.

Spiro (2005: 182) kayıtdışı ekonominin varlığı durumunda optimal vergi politikasının ne olması gerektiğini sorgulamış ve gelir ve tüketim vergilerinin bileşimi gibi vergi bileşimlerine (tax mix) işaret etmiştir. Tüketim vergileri gelir vergilerine göre kayıtdışı ekonomiyi daha az özendirir. Bunun nedeni, tüketim vergilerinin gelir vergisine göre iki önemli üstünlüğünün bulunmasıdır. Bunlar, tüketim vergilerinin büyümeyi baskılamaması ve kolay uygulanabilmesidir. Tüketim vergileri içinde KDV (multi-stage tax) ve perakende satış vergileri (single-stage tax) karşılaştırıldığında KDV'nin aşamalı yapısından dolayı vergi kaçakçılığının daha sınırlı olduğu gözlenmektedir.

Aşağıda, **Tablo 3**’de, Türkiye’de kayıtdışı ekonominin tahmini büyüklüğü gösterilmektedir. Türkiye’de 2001 yılında tahmini kayıtdışı ekonomi yüzde 59,4’ken, 2010 yılında yüzde 30,3 ve 2016 yılında yüzde 27,3’tür. Bu oran, AB ortalamasının üzerinde olmasına karşılık son dönemde AB’ye üye olan ülkelere yakındır.

Tablo 3: Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü, 2001 – 2016 (Milyon ₺)

Yıllar	Dolanımdaki Para	Hesaplanan Dolanımdaki Para	Sıfır Vergi Oranında Hesaplanan Dolanımdaki Para	İllegal Para	Paranın Gelir Hızı	Kayıtdışı Ekonomi	Yüzde
2001	939904850	2116734610	1558187655	558546955	25.6	14275533265	59.4
2002	1295682350	3317710671	2435715837	881994834	27.0	23857552801	68.1
2003	1782164458	4462009322	3246762324	1215246998	25.5	31011213806	68.2
2004	2579470341	5646250688	4121221635	1525029053	21.7	33051033414	59.1
2005	3531057629	6753286155	4868183998	1885102157	18.4	34644083968	53.4
2006	6498796272	8110966018	5860159636	2250806382	11.7	26266261443	34.6
2007	6976828505	9194623894	6635532472	2559091422	12.1	30927672401	36.7
2008	8026300798	10604456489	7666104660	2938351829	11.8	34798148266	36.6
2009	9329788403	10555907982	7609347678	2946560304	10.2	30083975908	31.6
2010	11520984966	12387528644	8895289923	3492238721	9.5	33306784455	30.3
2011	14590965529	15127819028	10857179101	4270639927	8.9	37982858926	29.3
2012	16125440878	16581419784	11913327029	4668092755	8.8	41014362409	28.9
2013	19873312388	18608009270	13362119443	5245889827	7.9	41371194238	26.4
2014	23669805673	21227710462	15302239238	5925471224	7.4	43763426861	25.0
2015	28824054698	24333645801	17511903033	6821742768	6.8	46212779862	23.7
2016	33734342570	32644621351	23428922572	9215698779	6.1	56008012509	27.3

Kaynak: Güler ve Toparlak, 2018: 217.

Güler ve Toparlak (2018: 18)’ın Türkiye’de kayıtdışı ekonominin vergi politikalarının sürdürülebilirliği üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarında üç önemli sonuca ulaşılmaktadır: i) Gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin tahmini boyutunun gelişmekte olan ülkelere nispeten daha düşük olduğu gözlenmektedir. ii) Geleneksel inanın aksine vergi sistemleri (dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında) ile kayıtdışılık arasında herhangi bir bağlantı görülmemektedir. Farklı bir anlatımla, dolaylı vergilerin kayıtdışılığı azalttığı tezi gerçeği yansıtmamaktadır. iii) Nüfusla kayıtdışı ekonomi arasındaki bağlantının ılımlı ve sınırlı olduğu belirtilmelidir.

2.4. Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları konusundaki çalışmaların son dönemde yoğunlaşması bütçe ve vergi politikası üzerindeki olumsuz etkisinden kaynaklanmaktadır. Vergi harcamaları önce ABD’de tartışılmış ve nihayetinde diğer ülkelerin vergi politikası içerisinde de yer almaya başlamıştır (OECD, 2010: 14). Küresel normlar dikkate alındığında vergi harcaması, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için vergiden vazgeçilmesi yoluyla devleti gelir kaybına uğratan ve vergisel sorumluluk ve yükümlülükleri azaltan veya ortadan kaldıran kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar olarak tanımlanmaktadır (Vergi Harcamaları Raporu, 2016: 5). Bu tanım, vergi harcamasının devlet açısından vergi kaybı anlamına gelirken, vergi mükellefi açısından vergisel yükümlülüklerinin hafiflemesi veya ortadan kalkması anlamına geldiğini göstermektedir. Vergi harcaması yardımlar, vergi istisna ve muafiyeti, vergi oranlarındaki indirimler, vergilerin ertelenmesi ve vergi indirimleri şeklinde ortaya çıkmaktadır (OECD, 2010: 12). Aşağıda, **Tablo 4**’te, Türkiye’de 2016 yılı vergi harcamaları gösterilmektedir. Türkiye’de, 2016 yılında, vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı yüzde 22,5’dir. Bu oranın SGK açıklarını kapatmak için vergi gelirlerinden ayrılan yüzde 19’luk paydan daha yüksek olduğu belirtilmelidir. Kişisel gelir vergisinden yapılan vergi harcamalarının oranı yüzde 41,7 ile vergi harcamaları içerisinde en yüksek paya sahiptir. Gelir vergisini yüzde 35,2’lik payla BSMV, yüzde 24,9’luk payla kurumlar vergisi ve yüzde 19,9’luk payla KDV takip etmektedir.

Tablo 4: Türkiye’de 2016 Yılı Vergi Harcamaları

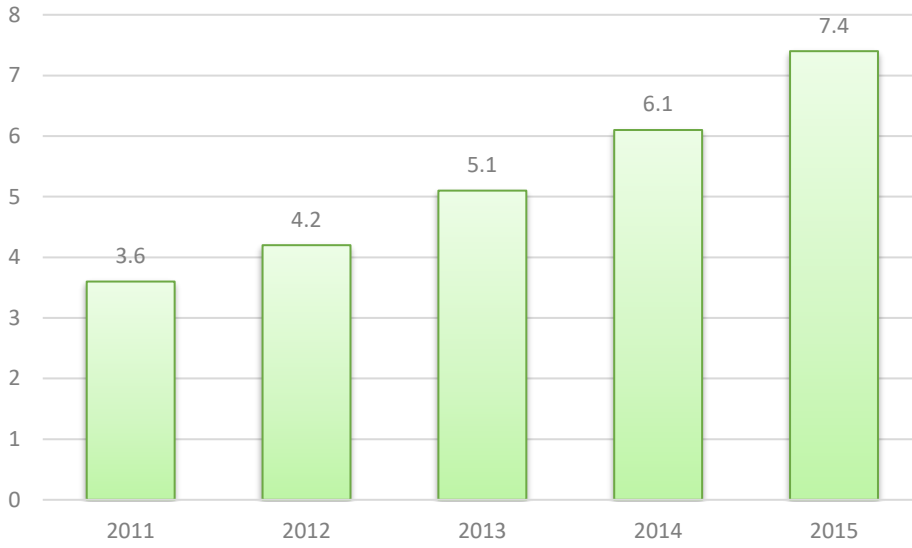
Vergiler	Vergi Harcaması (Milyon ₺)	Vergi Tahsilatı (Milyon ₺)	Vergi Harcaması/Vergi Tahsilatı (Yüzde)
Gelir Vergisi	40.319	96.605	41,7
Kurumlar Vergisi	10.707	42.970	24,9
Katma Değer Vergisi	24.685	130.823	18,9
Özel Tüketim Vergisi	13.346	120.402	11,1
Motorlu Taşıtlar Vergisi	587	9.986	5,9
Banka ve Sigorta M.V.	3.893	11.068	35,2
Özel İletişim Vergisi	368	4.976	7,4
GENEL TOPLAM	93.905	416.830	22,5

Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu, 2017: 55-104 ve Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu, 2017: 72

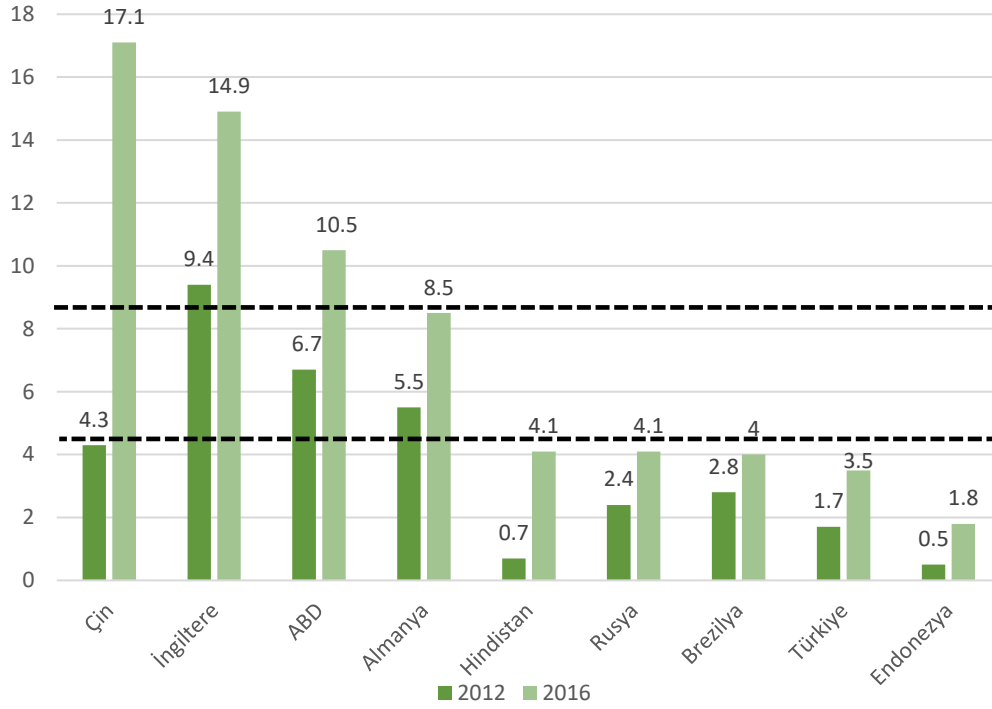
2.5. Elektronik Ticaret

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı dönüşümün neden olduğu elektronik ticaret (e-ticaret) alışkanlıkları değiştiren güçlü bir akımdır ve hızla yaygınlaşmaktadır. 1970’lerde e-ticaret kavramı sadece ticari belgelerin elektronik ortamda değişimini ifade etmekten, endüstrinin

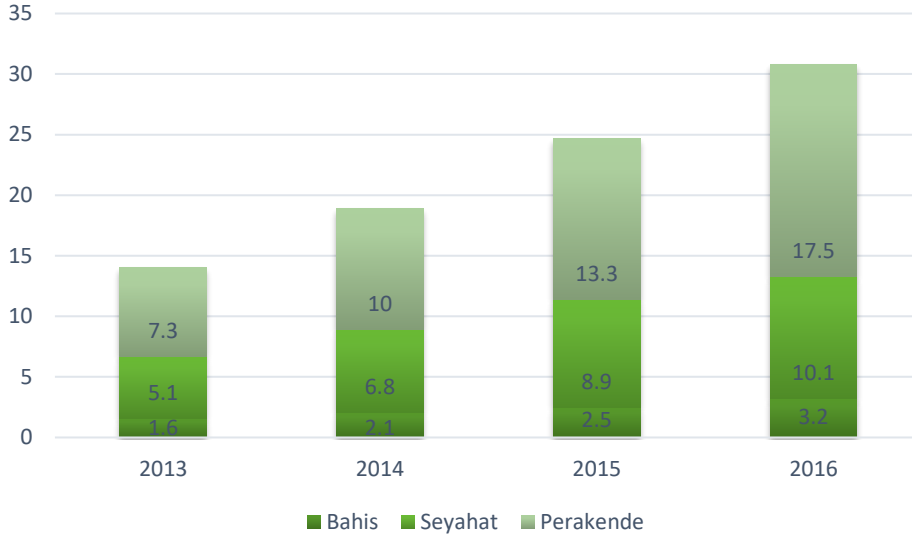
gelişmesiyle birlikte e-ticaret kavramı ticari ürün ve hizmetlerin web üzerinden pazarlanması anlamında kullanılmaktadır (Nanehkaran, 2013: 190). E-ticaret, ticari amaçlar için tasarlanmış bilgisayar ağları üzerinden mal ve/veya hizmetlerin satış ve alımı anlamına gelmektedir (WTO, 2013: 1). İlk e-ticaret 1998 yılında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde görülmüştür. E-ticaret profesyonel olmayan web sitelerinde başlamış ve başta ABD olmak üzere Avrupa’da ve Doğu Asya’da hızla yaygınlaşmıştır (Nanehkaran, 2013: 190).



Yukarıda, **Şekil 1**’de, dünyada e-ticaretin toplam ticaret içindeki payı gösterilmektedir. İlk e-ticaretin 1998 yılında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde başlamasına karşılık 2011 yılında e-ticaretin dünya ticaretinden aldığı pay sadece yüzde 3,6’dır. Bu pay, 2015 yılına kadar düzenli bir şekilde artmış ve 2015 yılında yüzde 7,4 olmuştur. Bu oran dünya ortalamasını göstermekteyken ülkelerin e-ticaret konusunda homojen bir yapıya sahip olmadıkları ve bu oranın son derece düşük olduğu belirtilmelidir.



Yukarıda, **Şekil 2**'te, ülkelere göre e-ticaretin toplam perakende içindeki payı gösterilmektedir. Dünyada e-ticaretin perakende sektörü içindeki payı 2012 yılında ortalama yüzde 4,2'ye, 2016 yılında yüzde 8,5'tir. 2016 yılında e-ticaretin en çok geliştiği ülkeler yüzde 17,1 ile Çin, yüzde 14,9 ile İngiltere ve yüzde 10,5 ile ABD'dir. Çin'de 2012 yılında e-ticaretin perakende sektörü içindeki payı yüzde 4,3'ken, 2016 yılında yüzde 17,1'e yükselmiştir. Bu ciddi artışın Çin ekonomisinin büyümesine paralel geliştiği göz önüne alındığında e-ticaret ile Çin ekonomisinin büyümesi arasındaki ilişki göze çarpmaktadır. E-ticarette tarafların belirlenmesindeki zorluktan dolayı mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Satıcı ve alıcı farklı ülkelerde yer almaktayken, teslimat üçüncü bir ülkede gerçekleştirilebilmektedir. E-ticaretin izini sürmek zor olduğundan vergi mükellefi olarak alıcıdan ziyade satıcı dikkate alınmaktadır (Satapathy, 1998: 1068).



Yukarıda, **Şekil 3**'te, Türkiye’de e-ticaretin pazar hacmi gösterilmektedir. Türkiye’de e-ticarette en yüksek pay perakende sektörüne aiten, onu seyahat ve bahis takip etmektedir. Türkiye’de e-ticaretin pazar payı 2013’ten 2016’ya kadar ciddi bir artış göstermiştir. 2013’ten 2016’ya e-ticarette perakende payı yüzde 34 artış gösterirken, seyahat ve bahis sektörlerinin payı yüzde 26 artış göstermiştir. 2016 yılında perakende sektörünün e-ticaretten aldığı pay yüzde 17,5 iken, seyahat sektörünün payı yüzde 10,1 ve bahislerin payı yüzde 3,2’dir.

2.6. Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti; hükümetlerin yabancı yatırımları, finansal sermayeyi ve vasıflı işgücünü ülkelerine çekmek ve yerel mali piyasaları güçlendirmek için vergi oranlarında indirim gitmesidir (Talpoş ve Crâşneac, 2010: 40-41). Vergi rekabeti kavramı kamusal hizmetlerin yerleşmesi fikrine paralel olarak 1956 yılında Charles Tiebout tarafından ortaya atılmıştır. Tiebout (1956), ayakla oy verme modelinde vergi mükelleflerinin kamu hizmetlerinin etkin ve vergi oranlarının düşük olduğu yerlere göç ederek yerleşeceklerini öne sürmektedir. Farklı bir ifadeyle, vergi yönetimleri vergi mükelleflerine düşük vergi oranları sunarak kendi vergilendirme alanlarına çekmeyi ve vergi gelirlerini arttırıp kamusal hizmetlerin maliyetini azaltmayı amaçlamaktadırlar (Mitu, 2009: 67).

Vergi rekabeti oldukça eski bir kavram olmasına karşın küreselleşmeyle birlikte politik ve akademik olarak vergi rekabetine ilgi artmıştır (Genschel ve Schwarz, 2011: 340). Küreselleşme ve yeni iletişim teknolojileriyle mal, emek ve sermayenin uluslararası dolaşım

maliyeti azalmaya başlamıştır. Bu durumda, vergi yönetimleri vergi politikalarını zorla uygulamaktan ziyade vergi rekabeti yapmak zorunda kalmışlardır (Genschel ve Schwarz, 2011: 340). Ampirik çalışmalar ortalama vergi oranlarındaki yüzde 1’lik bir azalmanın yüzde 3,7 oranında yabancı yatırımları artırdığını göstermektedir (Balıkçioğlu vd., 2016: 776).

2.7. Vergi Afları

Martin ve Camarda (2017: 2), vergi aflarının faydasını kısa dönemde vergi gelirlerinin artması, orta vadede vergi uyumunun iyileştirilmesi ve ülkeden çıkan sermayenin yeniden ülkeye kazandırılması ve yatırımların teşvik edilmesi şeklinde sıralamaktayken; vergi affının maliyetlerini ise kara paranın aklanması ve terörizmin finansmanı, düzenli vergi ödeyen mükelleflerin motivasyonunun kırılması ve bilgiye ulaşımın engellenmesi şeklinde saymaktadır. Bayer, Oberhofer ve Winner (2015: 70), ABD’nin 1981 – 2011 yılları arasında çıkardığı vergi aflarını dikkate alarak vergi aflarının nedenlerini araştırmışlardır. ABD’de 1981-1989 döneminde 33, 1990-1999 döneminde 18 ve 2000-2011 döneminde 65 vergi affı çıkarılmıştır. Yazarlar, vergi aflarının hükümetlerin mali gereksinimlerinden ve vergi mükelleflerinin gelecekteki afla ilgili beklentilerinden kaynaklandığını belirtmektedir. Ancak yazarlar, bu afların çoğu zaman programın maliyetini dahi karşılamadığını belirtmektedir.

Buyrukoğlu (2016: 161) vergi kaçakçılığının vergi ahlakı bakımından kabul edilemez olduğunu; fakat devletin yapmış olduğu düzenlemelerin vergi ahlakına uygun olduğunu belirtmekle birlikte kamusal regülasyonların mükelleflerin vergi bilincini kırarak vergi gelirlerinin aşınmasına yol açtığını söylemekte ve Türkiye’de vergi yargısının ağır yükü ve vergi denetimlerinin yetersizliğinin vergi aflarına kapı araladığını belirtmektedir. Türkiye’de Cumhuriyetin ilk yıllarından bugüne 34 vergi affı çıkartılmıştır. Bu afların 8 tanesi 2000 sonrasında ve ortalama 2,5 yılda bir vergi affı çıkarılmaktadır. Türkiye’de ekonomik istikrarsızlık, sermaye yetersizliği, vergi gelirlerinin çabuk ve hızlı tahsili ve doğal afetler gibi nedenlerle ortalama 2,5 yılda bir çıkartılan vergi af kanunları vergi mükelleflerinin motivasyonunu kırmaktadır. Bu bağlamda, vergi aflarının vergi politikasının bir parçası olduğu ve ciddiyle uygulanması gerektiği belirtilmelidir. 19 Ağustos 2016 tarihinde çıkarılan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun yabancı varlıkların ülkeye yeniden kazandırılmasını amaçlamaktadır. Aşağıda, **Tablo 5**’te, 1924’ten 2017’ye kadar çıkarılan vergi af kanunları takip edilebilmektedir.

Tablo 5: Türkiye'de Çıkarılan Vergi Af Kanunları

Sıra No	Kanunların Çıkarılma Tarihleri	Af Kanunlarının Kapsamı
1	17 Mayıs 1924	İlk Vergi Affı
2	5 Ağustos 1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
3	15 Mart 1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4	4 Temmuz 1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
5	29 Haziran 1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
6	13 Haziran 1946	4920 Sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
7	21 Ocak 1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
8	26 Ekim 1960	113 Sayılı Af Kanunu
9	28 Aralık 1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
10	23 Şubat 1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
11	13 Haziran 1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
12	5 Eylül 1963	325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
13	16 Temmuz 1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
14	3 Ağustos 1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
15	28 Şubat 1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15 Mayıs 1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
17	20 Mart 1981	2431 Sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
18	2 Mart 1982	2431 Sayılı Kanuna İlave
19	22 Şubat 1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
20	4 Şubat 1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici Dördüncü Maddesi
21	3 Aralık 1988	3505 Sayılı Kanunun Geçici Birinci Maddesi
22	28 Aralık 1988	3512 Sayılı Kanun
23	15 Aralık 1990	3689 Sayılı Kanunun Geçici Birinci Maddesi
24	21 Şubat 1992	3787 Sayılı Kanun
25	5 Eylül 1997	400 Sayılı Tahsilât Genel Tebliğ
26	22 Temmuz 1998	4369 Sayılı Kanun
27	6 Şubat 2001	414 Sayılı Tahsilât Genel Tebliğ
28	7 Mart 2002	4746 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisiyle İlgili Af Düzenlemesi
29	27 Şubat 2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22 Kasım 2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
31	25 Şubat 2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29 Mayıs 2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (İkinci Varlık Barışı)
33	10 Eylül 2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19 Ağustos 2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

3. Vergi Gelir Güvenliğinin Sağlanmasına Yönelik Geliştirilen Mekanizmalar

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı vergilerdir. Fiyat istikrarının olmadığı özellikle gelişmekte olan ülkelerde verginin tarhi ile tahsili arasında geçen sürenin uzaması Olivera-Tanzi etkisi olarak bilinen vergi gelirlerinin aşınmasına sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda, vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli olarak tahsil edilmesi kadar hızlı ve maliyetsiz olarak tahsil edilmesi de önem taşımaktadır. Türkiye’de vergi gelirlerinin hızlı ve maliyetsiz bir şekilde tahsil edilmesi için bazı mekanizmalar geliştirilmiştir. Bu mekanizmalar geçici vergi, stopaj, rüçhan hakkı, beyannameler ve vergi inceleme ve denetimleridir.

3.1. Geçici (Peşin) Vergi ve Stopaj

Geçici (peşin) vergi yıllık olarak alınan gelir ve kurumlar vergisinin hesap döneminin sonu beklenmeden belirli dönemler itibariyle peşin olarak tahsil edilmesidir. Geçici vergiyle vergi gelirlerinin enflasyon karşısında erimesini önlemek amaçlanmaktadır. Türkiye’de geçici vergi Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık ayları olmak üzere dört defa alınmaktadır. Stopaj (kaynaktan kesme) yönteminde ise verginin tarh işlemi vergi yönetimi tarafından değil, vergi mükellefinin yanında çalıştığı işveren tarafından mükellef adına yapılmaktadır. Ücretler dışındaki gelir kalemlerinden elde edilen gelirler mükellef tarafından beyan edilmektedir. Ücretliler ise stopaj yöntemiyle vergilendirilmektedir. Bu durumda, vergi gelir güvenliği açısından ücret gelirlerinin vergi dışı kalmasının önüne geçilmektedir. Bu durumun doğal sonucu ise gelir vergisinin ücretliler üzerinde kalmasıdır. Aşağıda, **Tablo 6**’da, 1990-2017 yılları arasında Türk vergi sisteminin gelişimi gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde gelir vergisi içerisinde ücretlilerin payının giderek arttığı gözlenmektedir. 2005 yılında kişisel gelir vergisinin yüzde 9,5’ini ücretliler oluşturmaktayken, diğerleri yüzde 10,8’ini oluşturmaktadır. 2017 yılında ise ücretlilerin payı yüzde 13,2 ve diğerlerinin payı yüzde 9,5’dir. 2017 yılında geçici verginin kurumlar vergisi içindeki payı yüzde 7,2 iken, diğerlerinin payı yüzde 0,7’dir. Bu veriler ışığında geçici vergi ve stopajın vergi gelir güvenliğini sağlamada önemli bir rol oynadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 6: Türk Vergi Sistemi, 1990-2017 (Yüzde)

Vergi/Yıl/Pay	1990			1995			2000			2005			2010			2011			2012			2013			2014			2015			2016			2017		
	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En	VG	GSYH	En						
Gelir Vergisi	41,0	4,7	1,2	30,4	4,2	0,8	23,7	3,4	0,4	20,3	3,5	1,0	21,1	4,5	0,5	21,4	4,6	1,2	22,0	4,9	1,8	21,4	5,0	1,2	22,7	5,2	1,4	22,7	5,4	1,3	23,4	3,3	1,5	18,5	3,6	1,0
1.1. Ücretliler	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	9,5	1,1	2,7	1,7	2,5	1,1	12,4	2,7	2,1	12,5	2,9	1,6	13,3	3,1	1,4	13,2	3,1	1,3	15,0	2,8	1,3	11,7	3,1	1,2			
1.2. Diğer	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	0,8	2,1	0,3	9,2	2,0	9,4	1,3	9,5	2,1	1,4	8,9	2,1	0,8	9,4	2,2	1,3	9,5	2,3	1,4	8,4	0,5	0,1	6,8	0,5	0,2			
Kurumlar Vergisi	10,2	1,2	0,4	9,5	1,3	0,9	1,4	0,9	1,0	1,8	1,2	9,7	2,1	1,0	2,3	1,5	10,1	2,3	1,1	8,6	2,0	0,2	8,8	2,0	1,0	8,0	1,9	0,5	8,9	1,6	2,3	7,8	1,8	1,4		
2.1. Geçici Vergisi	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	9,7	1,7	0,3	9,2	1,9	0,8	1,9	0,1	9,1	2,1	0,2	7,7	1,8	0,1	8,2	1,9	0,2	7,5	1,8	0,5	8,2	1,4	0,2	7,2	1,8	0,2		
2.2. Diğer	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	0,6	0,1	0,3	0,5	0,1	0,6	0,3	2,4	1,0	0,2	0,4	0,9	0,2	0,1	0,6	0,1	0,5	0,1	0,2	0,8	0,2	1,2	0,7	0,1	0,1			
Katma Değer Vergisi	27,2	3,1	1,3	22,7	4,5	1,0	31,1	5,0	1,7	32,2	5,9	1,1	32,2	6,9	1,7	32,5	7,3	0,9	33,7	7,9	1,9	32,5	7,5	1,5	33,0	7,9	1,5	31,8	5,1	1,6	24,0	5,0	2,7			
Dahilde Alınan KDV	16,9	1,9	1,1	19,6	2,7	0,9	26,2	3,7	1,2	26,3	3,1	0,6	26,7	3,6	1,0	16,8	3,8	1,5	16,6	3,9	1,4	16,5	3,8	1,7	17,0	4,0	1,7	17,3	2,1	1,4	9,7	1,9	0,9			
İthalde Alınan KDV	10,4	1,2	1,5	13,8	1,8	1,1	14,2	2,3	1,7	15,3	2,8	1,8	15,4	3,3	2,1	15,8	3,5	0,3	17,1	4,0	2,4	16,0	3,7	0,2	16,0	3,9	1,3	14,5	3,0	0,2	14,3	3,1	1,8			
Özel Tüketim Vergisi	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	2,7	5,1	1,5	2,4	5,3	2,2	5,0	2,6	22,6	5,1	1,3	23,3	5,5	1,8	22,8	5,2	1,6	22,9	5,5	1,4	22,9	4,6	1,2	23,2	4,5	0,9		
Özel İletişim Vergisi	vy	vy	vy	vy	vy	1,5	0,2	?	2,6	0,5	3,7	1,8	0,4	0,2	1,6	0,3	1,4	0,3	1,2	0,3	0,2	1,2	0,3	1,0	0,2	1,0	0,2	1,0	0,2	0,4	0,8	0,1	1,4			
Motorlu Taşıtlar Vergisi	0,5	0,1	0,0	0,7	0,1	0,0	0,1	1,0	0,9	0,4	1,2	0,5	2,0	0,8	0,5	2,1	0,5	1,3	2,0	0,5	0,9	2,0	0,5	1,9	0,5	1,9	0,3	1,9	0,4	1,0	1,9	0,4	0,5			
Gümrük Vergileri	2,3	0,3	0,7	0,4	1,3	0,4	1,1	0,2	1,2	0,2	0,8	1,4	0,3	2,1	0,4	1,7	0,4	1,3	1,5	0,4	0,4	1,6	0,4	1,8	0,4	1,8	0,4	1,7	0,3	2,1	0,4	2,2				
Damga Vergisi	3,3	0,4	1,0	0,7	0,4	1,1	0,4	1,1	0,3	0,9	0,2	2,2	0,5	1,2	0,5	2,4	0,5	1,5	2,6	0,6	2,6	0,6	2,6	0,6	2,6	0,6	2,6	0,5	2,6	0,5	2,6	0,5	1,0			
Harçlar	2,6	0,3	1,3	0,4	1,7	0,3	1,2	0,5	2,4	0,4	3,0	0,7	3,3	0,7	1,0	3,0	0,7	1,8	3,6	0,8	3,0	3,7	0,9	3,7	0,9	3,7	0,9	3,4	0,7	3,4	0,6	0,5				
Vergi Gelirleri	1,0	11,4	1,1	13,8	1,1	15,9	1,1	20,3	1,1	21,9	1,1	21,5	1,1	21,9	1,1	1,0	22,4	1,3	1,0	23,5	1,5	1,0	22,9	1,8	1,0	23,8	1,3	1,0	17,7	1,2	1,0	17,4	1,1			

Kaynak: Güler, 2016: 134. **Not:** 1) Ücretliler için muhtasar beyanname özetleri dikkate alınmıştır. Muhtasar beyanname özetleri 2004'ten itibaren düzenli yayınlandığı için hesaplamalar 2005'ten itibaren yapılmıştır. 2) Kendi hesaplamalarımızla uyumayan esneklik verileri düzeltilmiştir. 3) 2000 öncesi hesaplamalarda GSMH dikkate alınmıştır.

3.2. Rüçhan hakkı

Rüçhan hakkı, kamu alacağını güvence altına almak için getirilen tedbirlerden biri olarak vergi gelir güvenliğini sağlamada yardımcı bir mekanizmadır. Devletin alacaklı olarak bulunduğu bir haciz işleminde haczedilen malların tüm borçları karşılamaya yetmemesi durumunda kamu alacağına öncelik verilmektedir. AATUHK 21. maddesi “üçüncü bir kişi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel, o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur” demektedir. “Garameten taksim” lafzı ile haczedilen malın borcu karşılamadığı takdirde, haczin alacaklıların payları nispetinde paylaşılmasını ifade etmektedir (Gerçek, 2010: 159). Rehinli alacaklar ve kamu alacakları tüm alacaklara göre önceliklidir. Bununla birlikte, bu durumun bazı istisnaları vardır. Bu istisnalar AATUHK madde 21/e göre “Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir.” ifadesi yer almaktadır.

3.3. Beyannameler (Ba-Bs Formları)

Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 148., 149. ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, 350 sıra numaralı VUK Genel Tebliğine göre Ba-Bs formları bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin haddi aşan mal ve hizmet alım satımlarını bildirmede kullanılır (Şanver ve Oktar, 2013: 8). Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede kullanılan araçlardan bir tanesi olan Ba-Bs formları vergi gelir güvenliğini sağlamaktadır. Mükellefler, vergi güvenlik önlemleri içinde yer alan Ba ve Bs bildirimlerinin etkili olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca, mükelleflerin işlemleri kayıt altına alınarak çapraz kontrollerle denetim etkinleştirilmektedir (Şanver ve Oktar, 2013: 21).

3.4. Vergi İnceleme ve Denetimleri

Vergi denetimi, vergi kanunlarına bağlı olarak vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi mükellefi tarafından ödenmesi gereken borcun zaman ve tutar bakımından doğruluğunun tespiti için gerekli teknik ve yöntemlere başvurularak araştırılıp tespit edilmesi faaliyetlerinin tümüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 47). Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve herhangi bir yanlışlık ortaya çıkması durumunda gerekli tedbirlerin uygulanması vergi denetiminin temel fonksiyonudur (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 210).

Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin ister hatayla ister kasti olsun vergi kaçırma ihtimallerine karşı yapılmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 211).

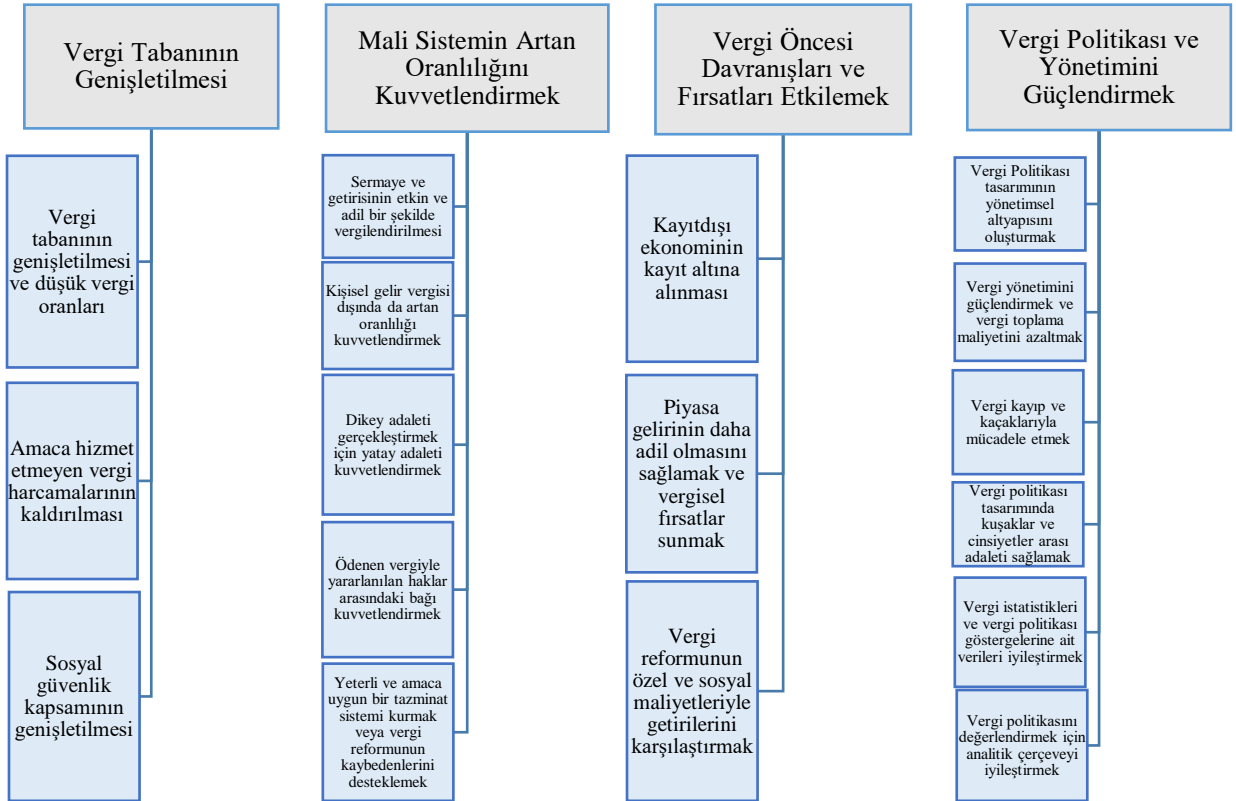
Tablo 2’de vergi mükelleflerinin sayıları ile vergi türleri itibariyle inceleme sonuçları karşılaştırıldığında Türkiye’de vergi denetimlerindeki yetersizlik ortaya çıkmaktadır. 2017 yılı için gelir vergisi mükellefi sayısı 1.877.128 iken incelenen gelir vergisi mükellefi sayısı 661’dir. Buna rağmen, 661 mükellefte ortaya çıkan matrah farkı 29.276.238 ₺, vergi farkı ise 7.811.320 ₺’dir. Bu durum, vergi gelir güvenliğini sağlamada önemli bir görev gören vergi denetimlerinden kaynaklanan ciddi bir gelir kaybının olduğunu göstermektedir. Vergi denetimlerinin başarısı için öncelikle güçlü bir siyasi iradeye ve ekonomik istikrara ihtiyaç duyulmaktayken, sonrasında vergi denetim elemanlarının nitelik ve nicelik bakımından artırılması önem taşımaktadır.

4. Türkiye’de Mali Kural Olarak Vergi Gelir Güvenliğinin Sağlanmasında Vergi Politikasının Tasarımı

Optimal vergi politikasının üç önemli özelliği fiskal yönünün güçlü olması, etkin (tarafsız) olması ve gelir dağılımını iyileştirmesidir. Bununla birlikte, bir vergi sistemindeki optimal vergi bileşimi tartışmasında öncelikli amaç kamu harcamalarının tam bir finansmanının sağlanmasıdır. Türkiye’de vergilendirme tüketim üzerinden alınan vergilere ve ücretliler üzerinden alınan gelir vergisine dayanmaktadır. Bununla birlikte gelir, sermaye ve emlakın istenilen düzeyde vergilendirilemediği de bir gerçektir. Bu durum, Türk vergi sisteminin yumuşak karnını oluşturmaktadır. Vergi gelir güvenliğinin sağlanmasında vergi kaçak ve kayıpları, kayıtdışı ekonomi, vergi harcamaları, e-ticaret, vergi rekabeti ve vergi aflarıyla mücadele edilmesi önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan geçici vergi, stopaj, rüçhan hakkı, Ba-Bs formları ve vergi denetimleri vergi gelir güvenliğinin sağlanmasında otomatik birer istikrarlandırıcı görevi görmektedir.

Aşağıda, **Şekil 4’te**, büyüme odaklı vergi politikası tasarım ilkeleri ve reform fırsatları yer almaktadır. Vergi politikası tasarım ilkeleri ve reform fırsatları vergi tabanının genişletilmesi, mali sistemin artan oranlılığının kuvvetlendirilmesi, vergi öncesi davranışların ve fırsatların etkilenmesi ve vergi politikası ve yönetiminin güçlendirilmesi şeklinde dört başlık altında toplanmaktadır. Türkiye, bu dört başlığın altındaki başlıklardan, vergi yönetiminin

güçlendirilmesi, vergisel istatistik ve verilerin iyileştirilmesi, yatay adaletin sağlanması, kişisel gelir vergisi dışında da artan oranlılığın arttırılması ve kayıtdışı ekonomiyle mücadelede önemli başarılar yakalamasına karşılık vergi tabanının genişletilmesi ve düşük vergi oranları, amaca hizmet etmeyen vergi harcamalarının kaldırılması, sosyal güvenlik kapsamının genişletilmesi, ödenen vergi ile yararlanılan haklar arasında bağın kurulması, vergi reformunun getirileriyle özel ve sosyal maliyetleri karşılanması ve vergi kaçak ve kayıplarıyla mücadele konularında hala ciddi bir çabaya ihtiyaç duymaktadır.



Şekil 4: Büyüme Odaklı Vergi Politikası Tasarım İlkeleri ve Reform Fırsatları
Kaynak: Brys vd., 2016: 50.

5.Sonuç

Vergi gelirlerinin düzenli, sürekli, hızlı ve düşük maliyetle toplanması kurallı maliye politikalarının kapsamı içerisine girmektedir. Vergi gelir güvenliğinin sağlanmasına yönelik mekanizmaların geliştirilmesi vergi politikasının başarısını arttırmaktadır. Türk vergi sisteminin, sosyal güvenlik ödemeleri kapsam dışı bırakıldığında, dolaylı vergiler ağırlıklı yapısı yumuşak karnını oluşturmaktadır. Bu durum, Türk vergi sisteminin geliri

vergilendirememesi ve dolaylı vergilerde üst sınıra yaklaşmasından kaynaklanmaktadır. Türkiye vergi yönetiminin güçlendirilmesi, vergisel istatistik ve verilerin iyileştirilmesi, yatay adaletin sağlanması (asgari geçim indirimi vb.), kişisel gelir vergisi dışında da artan oranlılığın arttırılması (tüketim vergilerindeki oran farklılaştırılması) ve kayıtdışı ekonomiyle mücadelede önemli başarılar yakalamıştır. Bununla birlikte, kayıtdışı ekonomi dışında vergi kaçak ve kayıplarının azaltılması, vergi harcamalarının kısılması, sosyal güvenlik tabanının genişletilmesi ve vergi inceleme ve denetimlerinin düzenli ve kapsamlı bir şekilde yürütülmesi konusunda ciddi bir mücadeleye ihtiyaç duymaktadır.

Türkiye’de kayıtdışı ekonominin tahmini büyüklüğü 2001 yılından 2016 yılına kadar önemli bir azalma göstermiştir. Bu durum, bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve kayıt altına girmenin -özellikle finansmana erişim noktasında- sağladığı kolaylıktan kaynaklanmaktadır. Türkiye’de kayıtdışı ekonominin tahmini büyüklüğü 2001 yılında yüzde 59,4’ken, 2010 yılında yüzde 30,3 ve 2016 yılında yüzde 27,3 olmuştur. Kayıtdışı ekonomiyle mücadele noktasında yakalanan başarının vergi kaçak ve kayıplarının tamamı noktasında yakalanamadığı belirtilmelidir. Bu durum, vergi denetimlerinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. 2017 yılı için gelir vergisi mükellefi sayısı 1.877.128 iken incelenen gelir vergisi mükellefi sayısı 661’dir. Buna rağmen, 661 mükellefte ortaya çıkan matrah farkı 29.276.238 ₺, vergi farkı ise 7.811.320 ₺’dir. Bu durum, vergi gelir güvenliğini sağlamada önemli bir görev gören vergi denetimlerinden kaynaklanan ciddi bir gelir kaybının olduğunu göstermektedir. Türkiye’de vergi harcamalarının kapsamının geniş tutulması, 2016 yılında, vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranının yüzde 22,5’e çıkmasına neden olmuştur. Bu oranın SGK açıklarını kapatmak için vergi gelirlerinden ayrılan yüzde 19’luk paydan daha yüksek olduğu belirtilmelidir.

Vergi rekabeti, vergi afları ve elektronik ticaretin vergi gelir güvenliğini olumsuz etkilediği yönünde herhangi bir bulguya ulaşılamamaktadır. E-ticaretin vergi gelirlerini aşındıracağı tezi gerçeği yansıtmamaktadır. Aksine, Çin’de 2012 yılında e-ticaretin perakende sektörü içindeki payı yüzde 4,3’ken, 2016 yılında yüzde 17,1’e yükselmiştir. Bu ciddi artışın Çin ekonomisinin büyümesine paralel geliştiği göz önüne alındığında e-ticaret ile Çin ekonomisinin büyümesi arasındaki ilişki göze çarpmaktadır. Bu kapsamda, e-ticaretin yaygınlaştırılmasının hem vergi gelirlerini arttıracak hem de vergi gelir güvenliğini sağlayacağı öne sürülebilir. Geçici vergi ve stopaj da vergi gelir güvenliğini sağlayan önemli mekanizmalardır. 2017 yılında kişisel gelir vergisinde ücretlilerin payı yüzde 13,2 ve ücretliler dışındaki diğerlerinin payı yüzde 9,5’dir. 2017 yılında geçici verginin kurumlar vergisi içindeki payı yüzde 7,2 iken, diğerlerinin payı

yüzde 0,7'dir. Bu veriler ışığında geçici vergi ve stopajın vergi gelir güvenliğini sağlamada önemli bir rol oynadığı anlaşılmaktadır. Vergi gelir güvenliğinin sağlanmasında vergi inceleme ve denetimlerinin etkinliğini de artıracak güçlü bir siyasi iradeye, ekonomik istikrara ve iyi bir vergi yönetimine ihtiyaç olduğu görülmektedir.

Kaynakça

- Balıkçoğlu, E., B. Dalgıç & B. Fazlıoğlu. (2016). Does Foreign Capital Increase Tax Revenue: The Turkish Case. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 16(2), 776-781.
- Bayer, R. C., H. Oberhofer & H. Winner. (2015). The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence. *Journal of Public Economics*, 125, 70-82.
- Brys, B., S. Perret, A. Thomas & P. O'Reilly (2016). Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, (26), 1-66. <https://www.oecd-ilibrary.org>, (10.04.2018).
- Buyrukoğlu, S. (2016). Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü. *Vergi Sorunları*, 331, 161-171.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363-373. <http://www.jstor.org/stable/1924181>, (20.04.2018).
- Demir, M. & M. İnan (2011). Türkiye'de Mali Kural. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 25-66, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/287338>, (18.10.2017).
- Genschel, P. & P. Schwarz. (2011). Tax competition: a literature review. *Socio-Economic Review*, 339-370.
- Gerçek, A (2010). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Ekin Yayınevi: Bursa
- Güler, H. (2016). Türkiye'de Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerindeki Etkinlik Analizi, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Güler, H. (2017). Kur Baskısı Altında Kurallı Maliye Politikalarının Sürdürülebilirliği. *Çukurova Üniversitesi SBE Dergisi*, 26(2), 99-116.
- Güler, H. ve E. Toparlak (2018). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerindeki Etkisi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 209-220.
- Kantarci, Ö., M. Özalp, C. Sezginsoy, O. Özaşkınli & C. Cavlak. (2017). *Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret*, İstanbul: TÜSİAD Yayınları, TÜSİAD-T/2017/04-587.
- Kennedy, S., J. Robbins & F. Delorme. (1996). The Role of Fiscal Rules in Determining Fiscal Performance, *Department of Finance Working Paper*, 2001(16), <http://dsp-psd.pwgsc.gc.ca/Collection/F21-8-2001-16E.pdf>, (10.03.2017).
- Lemieux, P. (2007). The Underground Economy Causes, Extent, Approache. *Montreal Economic Institute Research Papes*, http://www.iedm.org/files/cdr_nov07_en.pdf, (20.04.2018).

- Güler H. vd.. (2018), "Türkiye'de Mali Kural Olarak Vergi Gelir Güvenliğinin Sağlanmasında Vergi Politikası Tasarımı" *Politik Ekonomik Kuram*, Cilt 2(1)
- Martin, L. & A. Camarda (2017). Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes. *Transparency International*, 1-9.
- Mitu, N. E. (2009). Tax Competition – Areas of Display and Effects. *European Research Studies*, 12(2), 67-76.
- Nanehkaran, Y. A. (2013). An Introduction To Electronic Commerce. *International Journal Of Scientific & Technology Research*, 2(4), 190-193.
- OECD (2010), Tax Expenditures in OECD Countries, <file:///F:/Tax%20Expenditure%20in%20OECD%20Countries.pdf>, (20.04.2018).
- OECD (2017), Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. <http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm> (20.04.2018).
- Oğuztürk, B. S. & E.K. Ünal (2015). Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), 207-237.
- Orkunoğlu, I. F. (2007). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Gelişimi, Nedenleri ve Doğurduğu Sorunlar ile Çözüm Önerileri. *E-Yaklaşım Dergisi*, 110(118).
- Satapathy, S. (1998). Taxing Electronic Commerce. *Economic and Political Weekly*. 1068-1069.
- Savaşan, F. & H. Odabaş. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. "*Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*", 5(10), 1-28.
- Schneider, F. & C. C. Williams (2013). The Shadow Economy. *The Institution of Economic Affairs*, 1-184.
- Spiro, P. S. (2005). Tax Policy and the Underground Economy Size, Causes and Consequences of the Underground Economy, C. Bajada ve F. Schneider (Ed.). İngiltere: Ashgate Publishing.
- Şanver, C. & Oktar, S. A. (2013). Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1(3), 1-23.
- Talpoş I. & A. O. Crâşneac. (2010). The Effects Of Tax Competition. *Theoretical And Applied Economics*, 17(8), 39-52.
- Tanzi, V. (2005). Fiscal Policy and Fiscal Rules in the European Union. *CASE Network Studies and Analyses*, (301), http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1441917.
- Tekin, F. & A. Çelikkaya (2014). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Kitap Evi.
- Wilson, J.D. (1999). Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, 12(2), 269-304.
- World Trade Organization. (2013). E-Commerce in Developing Countries: Opportunities And Challenges For Small And Medium-Sized Enterprises. https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/ecom_brochure_e.pdf. (20.04.2018).