

**KALKINAN EKONOMİ: TÜRKİYE’DE DENETİMİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ****Prof. Dr. Güneri AKALIN****Özet**

Bu çalışmanın amacı, denetim ile vergi sistemi ilişkisini ortaya koymaktır. Tebliğde Denetim, Vergi Güvenlik Kurumları'nın tümüne verilen ad olarak kullanılmaktadır. Tebliğ, denetimin amacını, vergi güvenlik kurumlarını, denetim ve mali gaye ilişkisini, denetim kurumuna MYA uygulanmasını, Türkiye’de denetim karşısındaki temel güçlükleri, kalkınma sürecinde piyasa uyumlu bir vergi sisteminin ilkelerini ve sonuç bölümünü kapsamaktadır. Tebliğ, Ricardian bir yaklaşım olan, vergilerin iktisadi fazladan ödendiğinden hareketle; temel vergi politikası tercihinin, iktisadi fazlanın tasarruflarla, vergiler arasında paylaşılması olduğunu ileri sürerek işe başlamaktadır. Eğer kalkınan bir ülkede iktisadi fazladan tasarruflara ayrılan pay tam istihdam için yeterli sermaye birikimi sağlayamıyorsa, vergi politikası ve denetim kurumu etkin olmaktan çıkarlar. Dolayısıyla vergi yükünü artırmak için denetim kurumunun kullanılması, negatif dışsallık doğurur: Kısır döngüye yol açar. Bu aşırı vergi yükü ve denetimin doğurduğu negatif dışsallıkların içselleştirilmesi ise; periyodik vergi afları ile olur.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Vergi yükü, Kayıt-dışı ekonomi, Vergi affı, İktisadi fazla, Ekonomik kalkınma, Tasarruf hacmi, Tam istihdam.

**DEVELOPING ECONOMY: ACTIVATING THE AUDIT IN TURKEY****Abstract**

The purpose of the paper to Show the relationship between auditing and a tax system. The auditing is used as an umbrella concept which covers all the tax security institutions in the paper. The paper contains the purpose of the auditing, the tax security institutions, the application of CBA to the auditing institutions, the main hardships in front of the auditing in the Turkey, the principles of development or growth friendly tax system, and the conclusions of the research. The paper starts from the Ricardian principle which taxes are paid from economic surplus: Hence the most important preference of the tax policy is the distribution of the economic surplus between taxes and savings. If the savings which are distributed from the economic surplus are not enough to provide a capital accumulation for the full employment; both tax system and auditing become inefficient. Therefore the usage of the auditing for increasing the tax burden creates a negative externality: It only provides a vicious circle. The harmful effects of the excess tax burden and the excessive auditing require periodic tax amnesties for the internalisation of the negative externalities.

**Key Words:** Auditing, Tax burden, Informal economy, Tax amnesty, Economic surplus, Economic development, Full employment.

**JEL Classification Codes:** H20, H21, H26

**GİRİŞ**

Denetim dar anlamda (a) “vergi incelemesi” ve (b) geniş anlamda “Vergi Güvenlik Kurumları”nın tümüne verilen ad olarak tanımlanabilir. Bu tebliğde geniş anlamda denetim tanımı esas alınmaktadır. Vergi güvenlik Kurumları, vergi yasalarınca düzenlenen vergi

borcunun, vergi kayıp ve kaçaklarını asgariye indirecek şekilde tahsilatını güvence altına alınması olgusudur.

Ülkemizde bir vergi güvenlik kurumundan veya denetimden beklenen:

- (i) Kayıt-dışı ekonomi ve kayıt-dışı istihdamı kayıt altına almak<sup>1</sup>,
- (ii) Böylece vergi gelirini ve yükünü artırarak bütçe açıklarını kapatmak ve borç yükünü azaltmak.
- (iii) İşletmeler arasındaki rekabet eşitliğinin, vergileme dolayısıyla bozulmasını önlemek.
- (iv) Hane halklarının ödeme güçleri veya kamu hizmetlerinden yararlandıkları ölçüde vergilendirilmesini mümkün kılmak.

Vergi Denetimi, tüm vergi güvenlik kurumları gibi; vergi politikasının ve amacının, bir türevidir. Oysa kalkınan bir ülkede yukarıda sayılan vergi denetiminin hedeflerinin varlığı, aslında uygulanan vergi politikasının ve amacının etkin olmadığını ortaya koyar. Nitekim gerek kayıt dışı ekonomi, kayıt dışı istihdam veya bütçe açıklarının ve borç yükünün, hatta vergi borcu dolayısıyla işletmeler veya hane halkları arasında rekabet eşitliğinin bozulması, vergi politikası veya vergi sisteminin etkin olmadığını, kısacası kalkınma ya da piyasa uyumlu bulunmadığını açıklar. Türkiye Planlı Karma Ekonomi’den, piyasa ekonomisine geçiş sürecini yaşayan yani piyasalaşan bir ülke olarak, piyasaya ve kalkınmaya uyumlu bir vergi politikası ile vergi sitemini ve vergi denetimini yeniden kurgulamak durumundadır<sup>2</sup>.

Vergi politikamızın amacı, Osmanlı’dan beri Cumhuriyet döneminde de genelde mali gayedir: Devletin finansmanıdır. Demokratik dönemde mali gayeye kısacası devletin finansmanına, seçmen talepleri yani vergi mükellefi olmayan seçmen çoğunluğunun piyasadan gelir transferi isteği de eklenmiştir. Sosyal devlet ilkesi de, seçmenin bu taleplerini yasal kılmakta veya artık mali gaye hem devletin, hem de seçmen çoğunluğunun finansmanını kapsamaktadır. Ayrıca muhafazakar iktidarların ‘Kerim Devlet’ geleneğini veya “Communitarian(Cemaatçi/ Benthamite) Sosyal refah Fonksiyonu”nu<sup>3</sup> benimsemeleri, vergilerin zenginden yoksula gelir transferi için kullanılması demektir.

Dolayısıyla “denetim”, mali gayenin temini için düzenlenmiş caydırıcı bir güç ögesi olan Vergi Güvenlik Kurumları’nın tümünün veya bir kısmının uygulanması olayıdır. Bir başka deyişle denetim, gecikme faizi, vergi cezaları v.b. birlikte düşünüldüğünde; devletin mali işlevinin ayrılmaz bir parçası olan cebir gücünü de içerir. Ancak devlet niçin vardır ve neye hizmet için kurulmuştur? Sorusunun cevabı olarak; devlet, ‘piyasa başarısızlıkları’ni ortadan kaldırarak, piyasaya hizmet için kurulmuş bir kurumdur diyorsak; vergi politikamızı ve bunun türevi olan vergi denetimini de buna göre düzenlememiz gerekir.

<sup>1</sup> Maliye Bakanı, Mehmet Şimşek, 2014 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması, (Plan ve Bütçe Komisyonu), Ankara, Maliye Bakanlığı, 22.Ekim 2014,s.99.

<sup>2</sup> Güneri Akalın, “Piyasa Uyumlu Vergi Sistemi”, Türkiye’de Piyasa Ekonomisi ve Küresel Ekonomik Kriz, Ankara, Orion, 2014,ss.271-282.

<sup>3</sup> J.E.Stiglitz, Economics of the Public Sector, Newyork, W.W.Norton, 1988, s. 106.

**Tablo 1: Denetim: Vergi Güvenlik Kurumları**

Vergi İncelemesi	Ortalama Kâr Haddi
Vergi Cezaları	Ön Beyan ve İdarenin Düzeltme Yetkisi
Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar	Gider veya Geçim Bildirimi
Geçikme Faizi	İdarece hazırlanmış elektronik beyannameler
Stopaj	Vergi Borcunu Ödemeyenlerin İlanı
Hayat Standardı	Ödemelerin Bankalar Aracılığıyla Yapılması
Vergi Levhası	Kodlama
Yoklama	Servet Beyanı

Oysa piyasa, Osmanlı'dan beri süre gelen devlet geleneğine göre; devletin finansmanı için var olan veya varlığına izin verilen bir kurumdur. Kabul edelim ki, piyasaya verilen bu izin, Cumhuriyet döneminde devletçilik ilkesinin yürürlüğe konulması ile veya bunun uzantısı olan "Planlı Karma Ekonomi Dönemi"nde; zaman zaman çok kısıtlanarak uygulanmıştır: Örneğin devletçilikte, devlet, piyasayı ikame ederek, mali alanda da kendi kendisini finanse etmeye çalışmıştır. Dahası bu dönemde devlet, Milli Koruma Kanunu ile vergi denetimini ötesine geçerek piyasayı regüle etmiş; fiyatları, kâr oranlarını ve stokları belirlemiştir: Veya Varlık Vergisi Kanunu ile denetimi, servetin müsaderesi için kullanmıştır. Dolayısıyla denetim veya vergi güvenlik kurumları, vergi politikamızın ve amacının, bir türevidir.

Piyasa, bir katma değer yaratma mekanizmasıdır: Piyasanın varlığı; , etkin kaynak tahsisini başarması ile doğurduğu katma değer giderek artmasına bağlıdır. Kısacası piyasanın amacı kalkınma, büyüme veya tüketici refahı olarak tanımlanabilir. Piyasa, iktisadi ajanların kendisi ile işbirliğini, katma değer yaratarak ve bunu giderek artırarak yani sosyal yarara dönüştürerek<sup>1</sup> ve neticede kalkınarak sağlar: Bir piyasa ekonomisi, katma değer yani ekonomik fazla yaratabildiği sürece yaşar. Böylece piyasa, tüm kaynakların etkin tahsisi için, optimal faktör donanımına kavuşmak ister: Bu amaçla sermaye birikimini ve girişim arzını, tam istihdama varıncaya kadar hızla artırmayı hedefler. Tam istihdam sonrasında; Piyasa Ekonomisi'nde büyüme; artık faktör arzının artışına ve teknolojik ilerlemenin emek verimliliğini yükseltmesine bağlı olarak sürdürülecektir<sup>2</sup>.

Bu piyasalaşma sürecinin tamamlanması için, Türkiye'de devletin üç karar alması beklenir<sup>3</sup>:

(1)Kalkınma, piyasanın işlevidir ve devletin bu alandaki görevi alt yapı yatırımlarını sağlamaktır.

(2) Vergi politikasının amacı; kalkınmanın finansmanıdır: Bu amaçla vergi yükünün, piyasanın tam istihdama varabilmesi için gerekli tasarruf hacmine ulaşmasına izin verecek düzeyde tespiti gerekir.

(3) Vergi denetimi veya vergi güvenlik kurumları, vergi politikasının amacının mali gaye değil; kalkınmanın finansmanı yani piyasanın tam istihdama ulaşabilmesi için gerekli sermaye birikimi olduğu bilinciyle yeniden düzenlenmelidir.

Bir başka deyişle denetim, kayıt-dışı ekonomi, kayıt-dışı istihdam ile mücadele adı altında vergi yükünü, tasarruflar aleyhine artırmaktan ziyade; sermaye israfına yol açan alanlarda yoğunlaşarak, tasarrufu ve yatırımı teşvik etmeli ve vergi geliri artışları, büyümenin sağladığı

<sup>1</sup> Adam Smith, *An Inquiry in to the Nature and Causes of Wealth of Nations*, Chicago, University of Chicago Press, 1976, s.477.

<sup>2</sup>Rudiger Dornbusch- Stanley Fischer, *Macro Economics*, Newyork, Mac GrawHill, 1994,s.263.

<sup>3</sup> Güneri Akalın, op.cit, ss.271-282.

vergi sisteminin gelir elastikiyetinden kaynaklanmalıdır. Oysa demokrasiye geçilmesi ile birlikte denetim, vergi politikasının amacı olan “genişletilmiş mali gaye” yani (mali gaye + seçmen çoğunluğunun finansmanı) hedefli çalıştırıldığından, kalkınmaya ne ölçüde hizmet ettiği tartışmalıdır: Her ne kadar eğitim ve sağlık carilerinin beşeri sermaye birikimine dolayısıyla kalkınmaya yararlı olduğu açık olsa da; düşen büyüme hızı ve artan cari açık, vergi politikamızın ve onun türevi olan denetiminin; büyüme ve kalkınmaya katkısını sorgulatmaktadır.

### **Denetimin Artırılması, Mali Gayeye Hizmet Eder mi?**

Osmanlı’dan, Cumhuriyet’e Vergi Politikamızın amacının mali gaye olması yani devletin finansmanının hedef alması sebepsiz değildir. Öncelikle devletin çekirdek veya asli fonksiyonu, mali işlevi yani finansmandır: Devletin var olabilmesi ve işlevlerini yerine getirebilmesi, mali gayenin başarılma derecesine bağlıdır. Nitekim Osmanlı’da bağımsızlığımızı tehdit eden “Duyunu Umumiye” dünden bugüne unutulsa bile; mevcut Kamu Borç Stoku’nun varlığı, mali gayenin halâ yeterince gerçekleştirilemediğini ortaya koyar. Devletin tarihi ana mali problemi, gelir yetmezliğidir<sup>4</sup>.

Nitekim demokratik dönemde mali gayeye seçmen çoğunluğunun finansman(gelir transferi) talepleri de eklenmiştir: Günümüzde vergi yükümüzün dökümünü veren resmi bir kayıt yoktur. DPT 2014 Programına göre 2013 Vergi Yükü GSMH’nin % 21,40 olup; buna % 10,07 Sosyal Fonlar eklendiğinde ikisinin toplam % 31,47 dir. Ayrıca 2013 yılında GSMH’nin % 1,90’ını olan Vergi Dışı Normal Gelirler, %5,74 Faktör Gelirleri ve Özelleştirme Gelirleri % 0,62 eklendiğinde; Genel Devlet Gelirleri GSMH’nin % 39,73’ünü bulmaktadır<sup>5</sup>. Buna rağmen mevcut bütçe açığında ve borç yükündeki azalma; 2B, Bedelli Askerlik, Özelleştirme, Vergi Barışı(Vergi Affı) ve Varlık Barışı, Amme Emlâkinin Satışı gibi tekrarı pek mümkün olmayan olağan üstü gelirlerin devamına bağlıdır. Ayrıca faktör gelirlerinin de özelleştirmeye paralel olarak azalması beklenir. Bu kalemlerin uzun dönemde ortadan kalkacağı varsayıldığında borç stokunun GSMH’ya oranının artması mümkündür. Kaldı ki kamu borçları, Barro- Ricardo Denklik Teoremi’ne göre<sup>6</sup> ertelenmiş vergilerdir. Vergi politikasının ve türevi olan denetimin, bu “genişletilmiş mali gaye” ye hizmet etmede yetersiz kaldığı bütçe açıklarından ve borçlanmanın devamından anlaşıldığına göre ne yapılabilir diye sorulabilir? Bu sorunun çözümü için iki formül vardır:

a) *“Genişletilmiş Mali Gaye”ye Paralel Olarak, Denetimin Artırılması veya Vergi Güvenlik Kurumlarının Kapsamının Genişletilmesi*: Böylece devlet, aynı vergi kanunları ile daha fazla vergi hasılatı elde edilebilir. Dolayısıyla kayıt-dışı Ekonomi ve Kayıt-dışı İstihdam kavranarak, yeterli gelir düzeyine ulaşmak mümkün olur. Bu amaçla denetim kadrolarına beş bine yakın vergi müfettişi alınarak, kadrolar ikiye katlandığı gibi; vergi kaçakçılığına hapis cezasının getirilmesi de önerilmektedir. Bu denetimin artırılması süreci, elektronik gözetleme ile takviye edilerek; mükelleflere idarece hazırlanmış vergi beyannameleri internet aracılığı ile gönderilmektedir. Dahası bir denetim ögesi olarak, belli tutarı aşan ödemelerin, banka üzerinden yapılması uygulamaya konulmuştur. Bugün ülkemizde uygulanmak istenen Denetim veya Vergi Güvenlik Kurumları politikası, “Servet Beyanı” hariç yukarıdaki (Tablo 1) özetlenendir. Ancak Servet Beyanından mahrum, hapis cezasının ne ölçüde etkin olacağı da tartışmalıdır.

Geçmişte Tek Parti Dönemi’nde Yol Vergisi dolayısıyla başvuru hapis cezaları, DP’nin 1950 Seçim Beyannamesi’ne girmiş ve daha sonra kaldırılmıştır<sup>7</sup>. Hapisten daha ağır, çalışma

<sup>4</sup> Atatürk, Söylev ve Demeçler, “TBMM Açış Konuşması: 1 Mart 1922”, Ankara, TİTE, 1961, 236-260.

<sup>5</sup> DPT, 2014 Programı, Ankara, Başbakanlık, 2013, s.55.

<sup>6</sup> R. Barro, “Reflections on Ricardian Equivalence”, NBER Working Papers, 5502, March, 1996.

<sup>7</sup> Rıfıkı Salim Burçak, Türkiye’de Demokrasiye Geçiş 1945-1950, Oğaç Yayınevi, Ankara 1979, s.26-27.

kampları olan Varlık Vergisi ise; bugün malî tarihimizde unutulmak istenen bir süreçtir. Nitekim hapis cezasının uygulanması için, vergilerin genelliği şarttır: Örneğin bugünkü kısmî G.V. kaçakçılığına hapis cezası uygulanması, kanun önünde eşitliğe aykırıdır. Servet Beyanı'na da, Şefik İnan'nın ve Zekeriya Temizel'in Maliye Bakanlıkları sırasında teşebbüs edildi ise de; doğan Kriz'ler dolayısıyla kaldırıldılar. Hatta Servet Beyanı'nın çok yumuşatılmış bir hali olan 'Hayat Standard'ı uygulamsından bile kısa sürede vazgeçildi. Diğerlerinin, Hapis Cezası, Ortalama Kâr Haddi, Vergi Cezaları veya Gecikme Faizi v.b. hacimlerinin zaman zaman artırılıp azaltılarak uygulandığı görülmektedir. Bu sistemin mantığı, vergiler yolu ile vergi mükelleflerinden seçmen çoğunluğuna veya ortanca seçmene gelir aktarılmasıdır.

b) *Maliye Politikamızın, piyasa uyumlu ve kalkınma amaçlı olarak yeniden düzenlenmesi, vergi yükünün kısıtlanması ile tasarrufların artırılması ve tam istihdamın hedeflenmesi, büyümenin hızlandırılması ve vergi geliri artışlarının, denetimin zorladığı vergi yükü artışlarından değil, vergi sisteminin gelir elastikiyetinden kaynaklanmasıdır.* Bunun için devletin kalkınma işlevini, alt yapı yatırımları hariç piyasaya terk etmesi, vergi politikasının amacını kalkınmanın finansmanı olduğunu kabul ile denetimi ve cezaları buna göre yeniden düzenlemesi gerekir. Böylece piyasa uyumlu bir vergi sisteminin hayata geçirilmesi, denetimin piyasa(kalkınma) uyumlu kılınması gerekir<sup>8</sup>.

Öncelikle ilk yöntemi ele alalım: Devletin, “genişletilmiş mali gaye” amacına hizmet için denetimi, servet beyanı ve hapis cezası ile de güçlendirmiş olarak vergi yükü artışı için uygulayacağını kabul ederek, analize başlayalım. Piyasa da, her canlı organizma veya örgüt gibi; kendi takatini aşan yüke karşı giderek artan olumsuz tepki verir: Denetim ve cezalar bu tepkileri caydırmak amacı ile kullanılır. Bu tepki kademeleri nelerdir?

- (i) Vergilerin tahsilinin aksaması ve af talepleri
- (ii) Kayıt-dışı Ekonomi,
- (iii) Kayıt-dışı istihdam,
- (iv) Bütçe açıkları ve borçlanma
- (v) İşsizlik ve enflasyon,
- (vi) Cari açık ve devalüasyon
- (vii) Yetersiz büyüme hızı,
- (viii) Ekonomik Kriz

Belki vergi yükünün, denetim yani vergi güvenlik kurumları ile desteklenerek artırılmasının, Kriz'e neden olduğu iddiası aşırı sayılabilir: Ancak 'Dolaylı Servet Beyanı' veya "Nereden Buldun Yasası'nı", 2001 Krizi'nin izlediği ve bu kanunun çıkartan hükümet tarafından uygulanamadığı hatırlanırsa, bu tespitlerin ilgisiz olmadığı ifade edilebilir<sup>9</sup>. Aslında "Servet Beyanı Kurumu ve bunun Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar"ın birlikte uygulanması, Türk Vergi Politikası ve Denetim Kurumu için ayrıç niteliğindedir.

Neden, Servet Beyanı Kurumu, Türkiye'de Kriz sebebi olabilirken, ABD'de veya Almanya'da olmamaktadır? Sorusunun cevabı da verilmelidir. ABD veya Almanya'da verginin fırsat maliyeti olan tasarrufun sosyal yararı, sıfır veya Tasarruf Paradoksu nedeniyle negatif sayılmaktadır<sup>10</sup>; Oysa, Türkiye'de verginin fırsat maliyeti olan tasarrufun sosyal yararı, istihdam

<sup>8</sup>V.Perry-K.Baer, "Revenue Policy and Administration in the CIS: Future Challenges", IRS Research Bulletin 2003, ss. 137-149.

<sup>9</sup>G.Uras, "Nereden Buldun Sormak Yasak", Milliyet, 18. Temmuz, 2007.

<sup>10</sup>M.Skoursen, "Keynes and Anti-SavingMentality", Dissent On Keynes, London, Praeger, 1992, ss.89-101

ve kalkınmadır. Bir başka deyişle Türkiye’de sermaye birikiminin sosyal yararının, “genişletilmiş mali gaye”nin yani vergi yükünün sosyal yararını aştığı ifade edilebilir: Zira seçmen çoğunluğunu yoksulluktan kurtaracak veya refahını artıracak gerçek çözüm, sosyal yardımlar değil kalkınmadır: Kaldı ki kalkınma sürecindeki Türk Ekonomisi için tasarruf ve yatırımın, sosyal yararı, genişletilmiş mali gayeden daha büyük olduğu cari açıktan anlaşılmaktadır. Nitekim Türkiye’de tasarrufların çifte vergilendirilmesi ve artan vergi yükü nedeni ile; tasarruf hacmi azalmakta, cari açık artmakta ve büyüme hızı düştüğünden, işsizlik ve yoksulluk ertelenmektedir.

### Denetim Kurumuna MYA Uygulanması:

Denetim veya Vergi Güvenliği Kurumlarının Maliyeti nedir ? Yararı nedir? Bunu araştırmaya çalışalım. Burada Maliyet olarak, Vergi Denetim Kurulu çalışanları, GİB Personelini ve TÜRMOB üye sayılarını ele alacağız. Yarar olarak da toplanan vergi hasılatını kabul edeceğiz. Daha sonra bu sayıları ABD’deki simetrikleri ile karşılaştırarak verimlilik farklarını ve kaynaklarını yorumlamaya çalışacağız. Aşağıdaki ( Tablo 2) Vergi Sektöründe çalışanların sayıları toplu halde

**Tablo 2: Vergilemede Çalışan Personel Sayısı**

Kurumu	Personel Sayısı
GİB Çalışanı Sayısı	43.060
Vergi Denetim Kurulu Müfettişleri	5.368
TÜRMOB Üyeleri Toplamı	93.401
TOPLAM	141.829

gösterilmektedir. Dikkat edilmesi gereken nokta; 142.000 vergi denetmeninin çalıştığı bu alanda, Kayıt-dışı Ekonomi tahminleri<sup>11</sup> GSMH’nin % 50 sine kadar varabilmektedir. SGK’nın 2012 başı itibarıyla verdiği kayıt dışı istihdam oranı da % 37,5 civarında olup<sup>12</sup>; Kayıt-dışı Ekonomi’nin hacmi için, bu Kayıt-dışı İstihdam oranı bir taban olarak kabul edilebilir.

(Tablo 3) de ise bu personelin denetledikleri veya hizmet verdikleri potansiyel mükellefi (seçmen sayısı) ve fiili vergi mükellefi sayıları yer almaktadır. Türkiye’de Seçmen sayısının bu çizelgede yer almasının iki nedeni vardır: (a) *İlki* seçmen sayısı, 18 yaşından büyük reşit nüfus itibarıyla potansiyel mükellef sayısına işaret etmektedir. (b) *İkincisi* ise; demokrasinin temelinde bütçe hakkının bulunmasıdır (no taxation without representation). Ayrıca vergi mükellefi olmayan seçmenlerin çoğunlukta olması, “doğrudan vergilerin” uygulanabilmesini tartışmalı kılmaktadır<sup>13</sup>.

**Tablo 3: Seçmen ve Mükellef Sayıları**

Seçmen Sayısı	52.695.931
Beyannameli GV Mükellefi	3.222.499
KV Mükellefi Sayısı	663.429
KDV Mükellefi Sayısı	2.349.517
MÜKELLEFLER TOPLAMI	6.235.445

Bu istatistiklere göre; ülkemizde GİB personeli başına düşen beyannameli mükellef sayısı 145 ve GİB personeli başına tahsil edilen Merkezi Devlet geliri 4,2 milyon \$ dır. ABD’de IRS personeli sayısı 106.000 ve beyanname sayısı 237.000.000 , personel başına düşen mükellef sayısı 2.236 dır. IRS personeli başına toplanan vergi tutarı ise 23.6 milyon \$ dır. Türkiye yaklaşık 200

<sup>11</sup> A.F. Özsoylu; *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, Bağlam yayıncılık, İstanbul,1996.

<sup>12</sup> www.sgk.gov.tr/sigortalılık/kayıtdışıistihdam/kayıtdışıistihdamoranları(Erişim09.04.2014)

<sup>13</sup> Güneri Akalın, Kamu Ekonomisi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi, 2006,s.463.

milyar \$altında vergi geliri toplarken, IRS 2,5 trilyon yani yaklaşık Türkiye Milli Geliri'nin 3 katından daha fazla varidat elde etmektedir.

GİB ve IRS arasındaki verimlilik farklarını doğuran, sadece vergi güvenlik kurumlarının veya denetimin farklı oluşu değildir: Önemli olan Amerikan Vergi Politikasının, geçmişte ABD Ekonomisi'nin tam istihdama ulaşmasına ve kalkınmasına izin verecek şekilde düzenlenmiş olmasıdır<sup>14</sup>. Ford'un veya B. Gates'in girişimci ve sermayedar olabilmesi, ancak IRS'in izni ve desteği ile mümkün olabilmiştir. Nitekim günümüz itibarıyla OECD istatistiklerine göre 2012 yılında kalkınan ülke Türkiye'nin vergi yükü % 27,7 olup; ABD vergi yükü % 24,3 den daha yüksektir<sup>15</sup>.

Türkiye'de sayıları 15.800.000 olan stopaja bağlı ücretli vergi mükellefini beyannameli olmadıkları için, yukarıdaki toplama dahil etmedik. Ancak ücretli veya beyannameli vergi mükellefleri sayısının 19 milyon civarında olmasına karşın, bunların seçmenlerin % 36'sını oluşturdukları anlaşılmaktadır. Türkiye'de vergi mükellefi olmayan % 64 lük seçmen çoğunluğunu G.V. mükellefi kılınmadan, özellikle doğrudan vergilerde etkin bir denetim sisteminin kurulabilmesi pek mümkün değildir. Oysa ABD'de vergi mükelleflerinin seçmenlere oranı % 67' dir. Bu veriler, Türkiye'de dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sistemini işaret etmektedir. Aşağıda (Çizelge: IV) de ABD'nin geçmişteki ve günümüzdeki vergi yükleri gösterilmektedir<sup>16</sup>.

**Tablo 4: 1930'ların Başında ABD'de Toplam Vergi Yükü**

Yıllar	Vergi Yükü (GSMH % si olarak)
1929	11,1
1931	11,8
1932	9,8
1933	9,0
2012	24,3

**Kaynak:** NBER ve OECD

Aşağıda Türkiye'de Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporuna göre vergi inceleme sonuçları yer almaktadır(Tablo 5). Görüldüğü gibi bulunan matrah farkları ve vergi cezaları KDV ve ÖTV'de toplanmaktadır. Dolayısıyla denetim sisteminin dolaylı vergilere göre yeniden düzenlenmesi beklenir.

<sup>14</sup>Ludwig von Mises, "Inequality of Wealth and Incomes", Economic Freedom and Interventionism", Newyork, F.E.E., 1990, ss.44-49.

<sup>15</sup>[https://stats.oecd.org/Index.aspx/data set cod=REV](https://stats.oecd.org/Index.aspx/data%20set%20cod=REV)(Erişim: 09/04/2014)

<sup>16</sup>B.K.Atrostic-J.R.Nunns, "Measuring Tax Burden A Historical Perspective", **Fifty Years of Economic Measurement**, Chicago, Chicago University Press, 1991.

**Tablo 5: 2013 Yılında Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları**

VERGİ TÜRÜ	BULUNAN MATRAH FARKI	TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI	%	KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA
Kurumlar Vergisi	3.611.848.486	597.221.130	17	1.004.059.710
Kurumlar Vergisi Geçici	4.288.173.336	417.619.880	10	682.880.632
Gelir Vergisi	692.410.441	223.582.299	32	501.875.292
Gelir Vergisi Geçici	1.195.740.550	85.958.809	8	140.128.500
KDV	7.341.473.802	3.750.769.267	51	8.887.103.974
BSMV	1.729.497.961	82.580.661	5	107.636.607
ÖTV	576.602.754	2.571.361.540	446	5.934.085.985
Damga Vergisi	28.227.169.653	69.506.793	0,3	81.640.429
Gelir Vergisi Stopaj	2.780.790.643	366.834.171	13	499.984.394
Kurumlar Vergisi Stopaj	880.139.067	90.811.321	10	103.985.530
Diğer Vergiler	2.351.112.291	305.067.379	13	1.143.503.426
TOPLAM	53.674.958.984	8.561.313.250	100	19.086.884.477

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu, s.47

2011-2013 yıllarında incelenen vergi mükellefi sayısı ise aşağıdaki (Çizelge VI) verilmekte olup; üç yıl içerisinde incelemenin dörde katlandığı görülmektedir. Kısacası devletin denetlemeyi, vergi yükü artırmak için kullanmak istediği anlaşılmaktadır.

**Tablo 6: 2011-13 Arası Denetlenen Mükellef Sayısı**

Yıllar	Mükellef Sayısı
2011	16.267
2012	46.845
2013	71.352

**Kaynak:** Denetim Kurulu, op. cit. , s.45.

Aşırı denetimin, mübadeleyi caydırması veya vergi yükünün tasarrufları aşındırmasına yol açması halinde negatif dışsallıklar doğurduğu ve bunun da tekrarlanan vergi afları ile içselleştirilebildiği ortaya çıkmaktadır. Artan Denetim ve Vergi Affı kısır döngüsünün negatif dışsallıkların içselleştirilmesi yolu ile piyasaların işlemesi yani katma değer yaratabilmesi ve büyümenin devamı açısından gerekli olduğu ifade edilebilir.

### Türkiye’de Denetimin Karşısındaki Temel Güçlükler

Türkiye’de gerek vergi mali denetiminin önünde kısa dönemde aşılması olanaksız beş temel güçlük mevcuttur:

(1) Bunlardan ilki yukarıda ifade edilen seçmen çoğunluğunun % 64 nün, vergi mükellefi olmaması dolayısıyla doğrudan vergileri geliştirmek ve denetlemek olanağının kısıtlı bulunmamasıdır. Kaldı ki bu haliyle GV uygulaması, *kısmî* olduğundan denetimin ve vergi cezalarının yasal olmakla birlikte; hukuk devletinin temel ilkesi olan “kanun önünde eşitlik” prensibine ne ölçüde uygun olduğu da tartışmalıdır. Nitekim kayıt-dışı ekonomi “basit usul” ve

“küçük çiftçi muafiyeti” dolayısıyla yasal olarak tanınmaktadır. Ancak kanun önünde eşitlik ilkesinden sapan vergi uygulamalarını ve denetimi, gasp veya müsadere sayan görüşler de vardır<sup>1</sup>.

(2) İkinci olarak, vergi iktisadi fazladan ödenir. İktisadi fazla vergiler ve tasarruflar arasında dağıtılır. Bu dağıtımı yapan sosyal seçim kurumudur: Demokrasilerde oy sandığı mekanizmasıdır. Vergi mükellefi bile olmayan seçmen çoğunluğu, kendi çıkarları için toplumun veya piyasanın ihtiyaçlarını dikkate almayabilir. Oysa kalkınan bir ülkede vergilerin, fırsat maliyeti tasarruflar yani kalkınma ve istihdam artışıdır. Nitekim uluslararası literatürde, Türkiye’de vergi mükellefi olmayan seçmen çoğunluğunun sosyal seçim aracılığı ile gelir transferine rant kollama<sup>2</sup> veya Popülizm adı verilmektedir. Eğer denetim artışı, vergi yükünü yükselterek, tasarruf hacmini aşındıracaksa, kısa dönemde kalkınmaya ve uzun dönemde mali gayeye de hizmet etmeyecek demektir.

(3) Üçüncüsü, Türkiye’de dikkate alınmayan bir kurum ise “mükellef hakları”dır. Mükellefler, vergi denetiminin planlanmasında ve uygulanmasında gözlemci ve söz sahibi olmalıdırlar. Aksi halde Verginin fırsat maliyeti, kıt kaynak olan tasarruflar yani sermaye olması dolayısıyla; bu sermaye kıtlığı kaynaklı vergi rantını, paylaşmak isteyenlerin olması doğaldır. Ancak bu rantı ödeyenler, vergi mükellefleri olup böyle bir olgu A.Smith’in tüm vergileme ilkelerine<sup>3</sup> aykırıdır. Mükellefler, yukarıda sayılan bu alandaki kurumlara karşı denetleme gözetim ve yetkisi ile donatılmazsa; vergi denetimi, mülkiyet hakkını tehdit eder. Nitekim denetim ve cezaların artırılması, sadece vergi rantını artırır ve denetim kurumlarını da zaafa uğratar: Denetim Kurulları eleman tutamaz. Dolayısıyla denetim ters yönde de işletilmeli, mükellef hakları nedeni ile GİB, Vergi Denetim Kurulu, TÜRMOB ve Vergi Konseyi mükellef temsilcilerince denetlenmelidir. Nitekim mükelleflerin denetim alanında karşılaştıkları sorunlar nedeniyle, hükümet vergi denetim kurullarının birleştirilmesi yoluna gitmiştir.

(4) Denetimin bir parçası da; Maliye, Hazine, GİB ve TÜRMOB gibi kamu kurumlarının, danışman olarak kendi personeli olmayan uzmanları istihdamıdır. İngiltere ve ABD’de danışmanlık kurumu, hem piyasalardan idareye ve hem de idareden topluma bilgi aktarımı müessesesi olarak çalışır. İdarenin şeffaflığı ve hesap verebilirliği açısından; gözetim, danışmanlık ve mükellef hakları kurumları gereklidir. Türkiye’de henüz bu alanda atılmış bir adım yoktur. Mükelleflere ve halka karşı kapalı ve hesap vermeyen vergi idaresi ve denetim kurumları bir demokraside geçerli değildir: Zira kamunun cebir gücünün kullanıldığı bu alanda, sermaye kıtlığından kaynaklanan bir vergi rantı yani haksız kazanç mevcuttur. Dahası Batı Demokrasileri’nde olduğu gibi mükellef haklarını ve vergilerin harcanmasını izleyen bir Vergi Vakfı veya benzeri bir kuruluş (IFS veya Tax Foundation gibi) STK’larca kurularak, mükellefler bilgilendirilmeli ve idarenin insafına terk edilmemelidirler.

(5) Aslında sermaye kıtlığından kaynaklanan vergi rantının varlığı; piyasanın, vergi denetim sistemini kontrolüne yol açmaktadır. Bu olguya regülasyon ile görevli tüm üst kurullarda rastlanılmakta olup; Amerikalılar bu olguya “piyasanın üst kurulları esir alması”<sup>4</sup> demektedirler. Örneğin “geçmişte bir denetim kuruluşunun personelinin her on beş yılda bir yenilediği ve denetim kurulunun, denetmenlerin çoğunluğunun sonunda devletten ayrılıp piyasada çalıştığı”, kurul başkanınca ifade ediliyorsa; denetimin piyasa ile ilişkisi, bağımsızlığını mümkün kılacak şekilde yapılandırılmalıdır<sup>5</sup>. GİB’in, devlete karşı özerkliği kadar, piyasaya karşı bağımsızlığı da araştırılmalıdır.

<sup>1</sup>F.Hayek, “Taxation and Redistribution”, The Constitution of Liberty, Chicago, TheUniversity of Chicago Press, 1978, ss. 306-324.

<sup>2</sup>A.Krueger, “The Politica lEconomy of the Rent Seeking”, American Economic Review, June-1974, ss. 291-294.

<sup>3</sup>A.Smith, op.cit,ss. 887-891.

<sup>4</sup>Michael Rozeff, “Who Captures Whom? The Case of Regulation”, Mises Daily, September 28, 2006.

<sup>5</sup>M.Vural, “Kuruluşu’nun 61. Yılında H.U.K.”, Vergi Dünyası, Haziran-2006.

Geçmişte Planlı Karma Ekonomi’nin finansmanı için kurgulanmış olan vergi sistemi ve buna göre yetkilendirilmiş vergi denetimi ve vergi güvenlik kurumları, bir piyasa ekonomisinde; mali gayeye yeterince hizmet edemeyebilir. Piyasalaşma sürecinde, vergi sisteminin piyasaya ve kalkınmaya uyumlu kılınması, denetimin ve vergi güvenlik kurumlarının da; buna göre yeniden düzenlenmesi gerekir. Şimdi kısaca piyasa uyumlu bir vergi sisteminin ilkelerine değinelim.

### **Kalkınma Sürecinde Piyasa ve Uyumlu Bir Vergi Sisteminin İlkeleri**

- a) Vergi Politikasının amacı mali gaye olmakla birlikte; devletin piyasa için var olduğundan hareketle kalkınmanın finansmanının nihai hedef olarak seçilmesi.
- b) Vergi yükünün, tasarruf hacmini tam istihdam için yeterli kılacak düzeyde tespiti.
- c) Tasarrufların çifte vergilendirilmesinden sakınılması<sup>6</sup>
- d) Dolaylı Vergiler ağırlıklı bir vergi sistemine sahip olunması.
- e) Dolaylı Vergilerle nihai tüketim mallarının ve yeknesak tek oranla vergilendirilmesi<sup>7</sup>:Dolaylı vergilerde oran farklılaştırılmasından ve istisnalardan sakınılması.
- f) Harçların, resimlerin ve kullanıcı fiyatlarının ve sosyal sigorta primlerinin yaygınlaştırılması.
- g) Doğrudan Vergiler’de düz oranlı vergilemenin tercihi<sup>8</sup> ve ülkedeki tasarruf oranını aşmayan bir had ile yetinilmesi, dolaylı vergilerde % 10 nu veya kâr haddini aşmayan tek oranın tespiti.
- h) Doğrudan Vergilerde GV ve KV entegrasyonu.
- i)Doğrudan vergilerde asgari geçim indirimi hariç, tüm istisna ve muafiyetlerin kaldırılması,
- j) Doğrudan vergilerde matrahın gelirden, tüketime kaydırılması.
- k) Servet ve sermaye değer artışı vergilerinden kaçınılması.

Kalkınan bir ülkede tasarruflar üzerindeki GV’ni veya sermaye vergilerini, yansıma dolayısıyla çalışanlar ve işsizler ödediğinden adil de değillerdir<sup>9</sup>. Vergi sistemi kurgulanırken, vergilerin doğurduğu ölü dara ağırlığı yani milli gelir kaybı ile birlikte<sup>10</sup> tahsil, denetim ve uyum maliyetlerinin minimize edilmesi de dikkate alınmalıdır.

### **SONUÇ**

Denetim Kısır Döngüsü: Devletin denetimi artırma ihtiyacı, yukarıda anlatıldığı üzere“ genişletilmiş mali gaye” kaynaklıdır: Nitekim Devlet Gelirleri GSMH’nın % 38,3 nü ve Vergi yükü ise % 28,3 nü oluşturmaktadır<sup>11</sup>. Özelleştirme hasılatı gibi olağan üstü gelirler, uzun dönemde tükenmek durumundadır. Dolayısıyla mevcut kamu açıkları ve seçmen talepleri dikkate alındığında neden devletin vergi yükünü artırmak için denetimi ve denetimin dayandığı vergi güvenlik kurumlarını ve özellikle hürriyeti bağlayıcı cezaları artırmayı neden istediği anlaşılır. Oysa, denetim aracılığı ile vergi yükü artırıldığında, tasarruflar ve yatırımlar düşmekte kayıt dışı

<sup>6</sup>L.Fisher, “DoubleTaxation of SAVings”, American Economic Review, March 1939, vol.29, ss.16-33.

<sup>7</sup>F.Ramsey, “A Contribution to the Theory of Taxation”, Economic Journal, 37 , 1927, ss, 47-61.

<sup>8</sup>Hall-Rabushka, FlatTax, Hanove Institution, 2007.

<sup>9</sup> R.Musgrave,,”Taxation, Inflationand Growth, Trade and Taxes.( Edr. D.Besleyet.al), Columbus, Ohio StateUniversty, 1976, ss.181-193.

<sup>10</sup>A.Laffer, ”The Statement PreparedfortheJointCommitte May 20”,The Economics of theTax Revolt: A Reader, Newyork, Harcourt, 1979, ss. 75-79.

<sup>11</sup> Onuncu kalkınma Planı (2014-2018), op. cit., s.64.

istihdam ve kayıt dışı ekonomi artmaktadır. Bir başka deyişle denetim-vergi yükü artışı yüzünden kayıt dışı ekonomi-kayıt dışı istihdam artışı, kısır döngüsüne girilmektedir. Bu kısır döngüye göre, eğer aşırı denetim, tasarrufların erimesine yol açarsa, negatif bir dışsallık doğuran bir kurum demektir. Bu negatif dışsallıkların telafisi tekrarlayan vergi aflarına ihtiyaç gösterir.

Piyasa ve Kalkınma Uyumlu Denetim Sistemi İlkeleri:

- (i) Kalkınma uyumlu bir optimal vergi yükünün tespiti ve bu vergi yükünün kanun önünde eşitlik esaslarını asgari zedelemeyecek şekilde dağıtımı.
- (ii) Vergi denetiminin ve diğer vergi güvenlik kurumlarının dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sitemine göre yeniden düzenlenmesi.
- (iii) Seçmen çoğunluğunun beyannameli gelir vergisi mükellefi yapılması.
- (iv) Ücretlilerde de vergi güvenlik kurumu olarak stopajın korunması, ancak beyanname vermelerinin sağlanması.
- (v) Doğrudan Vergiler de matrahın gelirden tüketime kaydırılmasına paralel olarak, mükelleflerden Gider Bildirimi alınması.
- (vi) GV’de tek usul olarak, gerçek usul de karar kılınması.
- (vii) Vergi Denetim Elemanlarının, katma değeri yaratanın devlet değil, piyasa olduğu ve devletin piyasaya hizmet amacıyla kurulduğu, verginin fırsat maliyetinin tasarruf ve kalkınma olduğu bilinciyle eğitilmeleri.
- (viii) Hürriyeti bağlayıcı cezalarda; sadece VUK 359/c sahte belge basmak ve kullanmakla yetinilmesi. Ekonomik suça, ekonomik ceza ilkesinin kabulü.
- (ix) GİB, Vergi Denetleme Kurulu, TÜRMOB, Vergi Konseyi gibi kurumlarda mükellef temsilcilerinin gözlemci olarak bulunması ve danışmanlık kurumuna yer verilmesi.
- (x) Vergi Konseyi’nin tarafsız uzmanlar ve vergi mükelleflerinden oluşan karma bir yapıya kavuşturulması ile bir danışma kurulu olarak etkin çalıştırılması.
- (xi) Denetim elemanlarının vergi inceleme raporlarının uygulanmaya intikalinde bir süzgeç veya denetim mekanizmasının oluşturularak şikayetlerin devamının giderilmesi.
- (xii) Denetleme elamanlarına emekli olmaları ve istifaları halinde denetlenen şirket ve kurumlarda üç yıl süre ile istihdam yasağı getirilmesi: Ancak bu kişiler kendi nam ve hesaplarına SMM ve Mali Müşavirlik veya YMM ofisi açabilmelidirler.

Dolayısıyla etkin denetim alanında atılacak ilk adıma, kalkınma uyumlu optimal bir vergi yükü ile başlanması ve bu yükün, kanun önünde eşitlik kurumunu asgari ölçüde zedeleyecek şekilde dağıtılması ile başlanmalıdır. Vergi yükünün dağıtımında kanun önünde eşitlik ilkesinden sapıldıkça, vergiye karşı direniş artacağından; denetim ihtiyacı büyüyecek ancak denetimde giderek zorlaşacaktır. Ancak vergiye karşı mükellefin direnişi, denetimle kırılmaz: Kırılrsa bile kalkınma başarılmaz ve kayıt dışı istihdam ile kayıt dışı ekonomi artar. Aşırı denetim, sadece vergi rantını artırır ve bu rant da vergi denetimini bozar.

Bugün için radikal görülen önerilerden birisi de; “denetimin ve tahsilatın özelleştirilmesi” dir. Bu husus son İzmir İktisat Kongresi’nde dile getirildiği gibi, Yrd. Doç. Dr. İdris Sarısoy tarafından araştırıldığı ifade edilmektedir. Denetim’in ve tahsilatın özelleştirilmesinin, “İltizam Usulü” çağrıştırmalarına rağmen; vergi rantı yüzünden yabancı ve yerli denetim kurumları ve avukatlık ofislerince piyasamızın cazip bir gelir kaynağı oluşturması ve ödedikleri vergilerden anlaşılacaktır. Vergi denetimini ve tahsilatının, mükellef dışında kimseyi zengin etmeyecek bir

usule kavuşturulması yani vergi rantının mükellefe iadesi yolu ile tasfiyesi, devletin mükellefe karşı görevi olan A. Smith’in “iktisadilik” ilkesinin bir sonucudur. Vergide mülkiyetin el değiştirmesi, devlette idarenin cebir gücünü kullanımına, piyasada ise; katma değer yaratılmasına bağlıdır. Vergi denetiminin, özel mülkiyeti tehdit eder bir durumdan çıkartılması gerekir. Ayrıca özelleştirme, geçmişte ve günümüzde ileri sürülen denetimin siyasallaştırdığı iddialarına da bir son verecektir.

Dolayısıyla vergi politikasının amacının “genişletilmiş mali gaye” yerine, Ricardocu gelenekten hareketle “kalkınmanın finansmanı”na yani sermaye birikimine odaklanması ve vergi geliri artışlarında, denetimden ziyade büyümeye ve vergi sisteminin gelir elastikiyetine bel bağlanması yerinde olur. Bu amaçla denetimin; vergi hasılatındaki ağırlığı nedeniyle yön ve yer değiştirerek dolaylı vergilere kaydırılması ve Gider Bildirimi kurumu ile desteklenerek, tüketim ve özellikle lüks tüketim üzerinde yoğunlaşması önerilir. Vergi yasalarının basitleştirilmesi ve stopajın genişletilmesi, denetimin uyum maliyetinin azaltılması için gereklidir.

Aksi halde kalkınma başarılabilmek için yeterli bir sermaye stoku biriktirilmedikçe; kayıt-dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam ülkemiz için kateder. Denetim artışının ise; böyle bir ortamda, sermayenin kıtlık rantının, vergi rantı doğurması nedeni ile; devlet yerine piyasada çalışmayı daha çekici kılacağından yararlı olabilmesi de kuşkuludur. Sorun, mükelleflerden, denetimden, denetim elemanlarından veya vergi güvenlik kurumlarından değil; vergi politikasından, vergi sisteminin yapısından ve amacından, kısacası mali ve ekonomik zihniyetimizden dolayısıyla geri kalmamızdan kaynaklanmaktadır. Kalkınan bir ülkede vergi yükü, tasarrufları azaltmadığı sürece meşrudur.

#### KAYNAKÇA

- Akalın, Güneri (2005), “Kamu Ekonomisi”, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Akalın, Güneri (2015), “Türkiye’de Piyasa Ekonomisi ve Küresel Kriz”, Orion, Ankara.
- Atatürk, Kemal (1961), “Söylev ve Demeçler, TBMM Açış Konuşması: 1 Mart 1922”, TİTE, Ankara.
- Atrostic, B.K., J.R.Nunns (1991), “Measuring Tax Burden A Historical Perspective”, Fifty Years of Economic Measurement, Chicago University Press.
- Bakır, R. (1977), “Reflections on Ricardian Equivalence”, NBER Working Papers, 5502.
- Buchanan, J., R.Wagner (1977), “Democracy in Deficit”, Newyork, Academia, ss.71-72.
- Derviş, Kemal (2001), “Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı”, Başbakanlık, Mayıs 2001.
- Hall, Rabushka (2007), “FlatTax”, HanoverInstitution.
- Hayek, F. (1978), “The Constitution of Liberty”, The University of Chicago Press, Chicago, ss. 306-324.
- Dornbusch, R., S.Fischer (1994), “Macro Economics”, Mac GrawHill, Newyork.
- Fisher, I. (1939), “DoubleTaxation of Savings”, American Economic Review, March, Vol.29, ss.16-33.
- Laffer, A. (1979), “The Economics of theTax Revolt: A Reader”, The Statement Prepared for the Joint Committe May 20, Harcourt, Newyork,.
- Kalkınma Bakanlığı, (2014), “Onuncu Beş Yıllık Planı”, Ankara.

- Krueger, A. (1974), “The Political Economy of the Rent Seeking”, American Economic Review, ss. 291-294.
- Vural, Mahmut (2006), “Kuruluşu’nun 61. Yılında H.U.K”, Vergi Dünyası, Haziran.
- Maliye Bakanlığı (2013), “Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu”, Ankara.
- Mill, J.Stuart (1950), “Principles of Political Economy”, Logman, London.
- Mises, L. (1990), “Inequality of Wealth and Incomes”, Economic Freedom and Interventionism, Newyork F.E.E, ss.44-49.
- Murphy, R.P. (2015), “Lessons for Young Economist”, Mises Institute, Alabama, ss.270-285.
- Musgrave, R. (1976), “Taxation, Inflation and Growth, Trade and Taxes”, Edr. D.Besley et.al, Ohio State University, Columbus ss.181-193.
- Özsoylu, A.F. (1996), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, Bağlam yayıncılık, İstanbul.
- Perry, V., K. Baer (2003), “Revenue Policy and Administration in the CIS: FutureChallenges”, IRS Research Bulletin, ss. 137-149.
- Ricardo, D. (1817), “On thePrinciples of Political Economy and Taxation”, Cambridge A., Cambridge.
- Roncaglia, Alessandro (2005), “TheWealth of Ideas”, Cambridge UniversityPress, Cambridge.
- Rosen, H. (1988), “Public Finance”, Irwin, Illinois: Homewood, ss.124-131.
- Skoursen, M. (1992), “Keynes and Anti-Saving Mentality”, Dissent On Keynes, Praeger, London, ss.89-101.
- Smith, A. (1976), “An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations”, University of Chicago Press, Chicago.
- Stiglitz, J.E. (1988), “Economics of the Public Sector”, W.W.Norton, Newyork.
- Şimşek, M. (2014), “2014 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması”, (Plan ve Bütçe Komisyonu), 22 Ekim 2014, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Uras, G. (2007), “Nereden Buldun Sormak Yasak”, 18 Temmuz, Milliyet.
- [www.ekonomi.haberturk/makroekonom](http://www.ekonomi.haberturk/makroekonom). (Erişim 10.04.2014)
- [www.stats.oecd.org/Index.aspx/data set cod=REV](http://www.stats.oecd.org/Index.aspx/data set cod=REV) (Erişim:09/04/2014)
- [www.oecd-library.org/taxation/total revenue](http://www.oecd-library.org/taxation/total revenue) (Erişim 26.12.2013)
- [www.sgk.gov.tr./sigortalilik/kayitdisiistihdam/kayitdisistihdamoranlari](http://www.sgk.gov.tr./sigortalilik/kayitdisiistihdam/kayitdisistihdamoranlari) (Erişim 09.04.2014).