

Türkiye’de Vergi Uygulamalarında Ekinlik Sorunu¹**Efficiency Problem of Tax Applications in Turkey****Muhammet Şahin²****ÖZ**

Vergiler, kamu maliyesi içerisinde önemli bir başlığı teşkil oluştururlar. Vergilerin bu önemi hem kamu hizmetlerinin finansmanı, hem de mali dengelerin tesis edilebilmesinden gelir. Bu anlamda etkin olmayan bir vergi sistemi, ekonomik ve mali politikaların sürdürülebilmesinde engel oluşturacaktır. Bu doğrultuda çalışma ile Türkiye’deki vergi uygulamalarının etkin olup olmadığını tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Konu hem vergi gelirlerinin etkin kullanımı, hem de vergi toplama faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini içermektedir. Elde edilen sonuçlar Türkiye’de son dönemde hayata geçirilen mali reformların kamu kaynaklarının toplumsal ihtiyaçlar doğrultusunda etkin bir şekilde kullanımında yararlı olduğu yönündedir. Ancak vergilerin toplanması noktasında aynı etkinlikten bahsetmek güç olup, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu arttıracak politikalara daha fazla ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Etkinliği, Vergi Uygulamaları, Vergi Bilinci, Vergi Uyumu.

ABSTRACT

Taxes constitute an important topic in the public finance. This importance of taxes is result of financing of public services and balancing the budget. Thus an ineffective tax system will create obstacles to the sustainability of economic and fiscal policy. In this context, it is aimed to determine whether the effect of the tax practice in Turkey by this study. The subject includes effective using and effective collecting of tax revenues. It is found that recent fiscal reforms in Turkey ensure effectively using of public revenues for social needs. But it is difficult to claim the same conclusion for tax collecting. So that public authorities must focus on increasing of taxpayer’s voluntary compliance.

Keywords: Tax Efficiency, Tax Applications, Tax Awareness, Tax Compliance.

Jel Codes: H21, H24, H62

¹ Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi İktisat Bölümünde Prof. Dr. Selim Adem Hatırlı danışmanlığında yürütülen 2011 tarihli “Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

² Yrd. Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, sahin@gumushane.edu.tr

GİRİŞ

Vergiler devletin en önemli gelir kaynağı olup, kamu harcamalarının finansmanında başvurulan temel mali enstrümanlardandır. Bu bakımdan vergi politikalarının etkin bir şekilde sürdürülebilmesi, temel kamusal faaliyetlerin aksamadan yürütülebilmesi açısından hayati bir önem taşımaktadır. Ayrıca etkin bir vergi politikası kamu mali dengeleri ve bütçe disiplininin sağlanabilmesi bakımından da son derece önemli bir role sahiptir. Keza vergi gelirlerindeki bir yetersizlik, para basma veya borçlanma yoluyla telafi edilmeye çalışıldığında ekonomik istikrarı bozucu enflasyonist etkiler yaşanabilmektedir.

Buradan hareketle Türkiye’de uygulana gelen vergi politikalarının etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesi, hem kamu kaynaklarının toplumsal ihtiyaçlar doğrultusunda doğru bir şekilde kullanılması, hem de kamu mali dengelerinin tesisi bakımından önemlidir. Böylece çalışmanın amacı Türkiye’de hayata geçirilen vergi uygulama ve politikalarının etkinliğinin konuyla ilgili literatür ışığında tespit edilmesidir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tarihsel süreç ele alınacak ve Türkiye’nin cumhuriyet öncesi ve cumhuriyet sonrası vergi uygulamaları incelenecektir. İkinci bölüm Türk Vergi Sistemi’nin temel özellikleri ile ilgilidir. Üçüncü bölümde ise Türkiye’deki vergi uygulamalarının etkinliği üzerinde belirleyici olan temel faktörler ele alınacaktır.

TÜRKİYE’DE VERGİ UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Türkiye’de hayata geçirilen vergi uygulama ve politikalarını, cumhuriyet öncesi dönem ve cumhuriyet dönemi olmak üzere iki başlık halinde ele almak mümkündür.

Cumhuriyet Öncesi Dönem

Türk devlet geleneğinin uyguladığı vergi politikalarıyla ilgili olarak Selçuklu vergi sisteminin büyük ölçüde Osmanlı İmparatorluğu’na miras kaldığı söylenebilir. Türklerin İslamiyet’i seçmeleri vergi sistemini de etkilemiş, İslami öğretilen gelen vergisel uygulamalar gerek Selçuklu gerekse Osmanlı vergi sistemlerinin temel mantığını oluşturmuştur. Fakat her iki devlet de Müslüman olmayan unsurlarla etkileşim içinde olduğundan, bu unsurların ihtiyaçları doğrultusunda vergi sisteminde zaman zaman değişimlere de gidilmiştir (Akdağ, 1995: 405-406).

Osmanlı İmparatorluğu, devlet sisteminde şer’i hükümlerin uygulandığı bir imparatorluktu. Bundan dolayı da kuruluş tarihi olan 1299’dan Tanzimat Fermanı’nın ilan edildiği 1839’a kadar Osmanlı vergi sistemi büyük ölçüde İslami kurallar doğrultusunda şekillenmiştir. Ancak imparatorluğun vergi sisteminde teokratik devlet yapısından gelen şer’i vergilerin yanı sıra, İslam Hukuku’nun padişaha tanıdığı geniş yetkilerden kaynaklanan *örfi vergiler* de yaygın bir şekilde kullanılmıştır. Hatta çok fazla yaygınlaşan ve halkta rahatsızlık yaratan bu *örfi vergiler*, zaman zaman vergi isyanlarına da yol açmıştır (Aktan vd., 2002: 107).

İmparatorlukta uygulanan şer’i vergiler zekât, haraç, aşar (öşür) ve cizye’den oluşurken, *örfi vergilerde* ise Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası olmak üzere iki farklı yapı ortaya çıkmıştır (Giray, 2006: 92-107). Bu bakımdan Tanzimat Fermanı sonrası dönem, Osmanlı İmparatorluğu’nun vergi sisteminde reform çabalarının yoğunlaştığı bir dönem olmuştur (Çakır, 2001: 50-53). Ancak reform çabalarının Osmanlı Vergi Sistemi’nin etkinliğinin artırılarak, mali dengelerinin iyileştirilmesinde yeterli olduğunu söylemek güçtür. Keza zaten gerileme sürecinde olan imparatorluk ekonomisinin 1838 tarihli *Balta Limanı Antlaşması* ile birlikte büsbütün yabancıların kontrolüne geçmesi ve kapitülasyonların bu antlaşma ile daha da genişlemesi, gümrük vergilerinin alınmasını güçleştirerek mali dengeleri daha da bozmuştur (Yavi, 2003: 135-136).

Üstelik 1854 yılında başlayarak sürekli artış gösteren dış borçların ödenemez bir hal alması (Belin, 1999: 476-487), 1875 yılında *Muharrem Kararnamesi* adlı

bir antlaşmanın imzalanmasına yol açmış, *Duyun-u Umumiye* olarak adlandırılan bir dış borç komisyonunun kurulmasına neden olan bu antlaşmayla, devletin gelirleri büyük ölçüde Avrupalıların kontrolüne geçmiştir (Blaisdell, 2008: 14-15). Öte yandan imparatorluğun borçlanma süreci *Duyun-u Umumiye* uygulamasıyla da son bulmamış ve 1882-1914 yılları arasında 26 borç sözleşmesi daha imzalanarak, toplam borç miktarı Osmanlı İmparatorluğu gayrisafi yurtiçi hasılasının %60'ı düzeyine varmıştır. *Duyun-u Umumiye* 1928 yılında resmen feshedilse de bu borçların ödenip bitirilmesi 1954 yılını bulmuştur (Anbar, 2009: 32).

Cumhuriyet Dönemi

Osmanlı İmparatorluğu'nun yıkılmasıyla sonuçlanan Birinci Dünya Savaşı'nın ardından 1923 yılında cumhuriyet rejimi kurulmuştur. Cumhuriyet yönetiminin yaptığı ilk önemli vergisel icraatlar, dönemin ekonomik faaliyetlerinin tarımsal ağırlıklı olmasıyla da bağlantılı olarak 1924 yılında ağnam vergisinin hayvan sayımı vergisine dönüştürülmesi (Yıldız, 1996: 79) ve 1925 yılında da aşar vergisinin kaldırılmasıdır (Coşkun, 2003: 73). Bu yıllar diğer birçok vergisel reformun da hayata geçirildiği bir dönem olmuştur. Temettü vergisinin kapsamının genişletilerek *Kazanç Vergisine* dönüştürülmesi, müsakkafat vergisinin *Bina Vergisine* dönüştürülerek gayrisafi irat üzerinden değil de safi irat üzerinden alınmaya başlanması gibi. Ayrıca 1927 yılında yayınlanan *Teşvik-i Sanayi Kanunu* çerçevesinde çeşitli endüstriyel faaliyetlerin vergiden muaf tutulması, 1926 yılında üretimin her aşamasında alınan *Umumi İstihlak Vergisinin* hayata geçirilmesi vb. uygulamalar da yine dönemin başlıca vergisel reformlarından (Türk, 1982: 16-18).

Tüm dünyayı etkisi altına alan 1929 Ekonomik Krizi, Türkiye'nin mali dengelerini de etkileyerek vergi hasılatı kompozisyonunda değişime yol açmıştır. Bütçe gelirlerinin GSYİH içindeki payı 1929-1935 yılları arasında düzenli bir şekilde artarken, bu artışta gümrük tarifelerinde yapılan değişiklikler ile maaş ve ücret vergilerine getirilen artışlar önemli bir rol oynamıştır. Ancak artışın asıl nedeni vergi sisteminin milli gelirdeki değişimlere karşı esnek olmayışıdır (Tezel, 2002: 434). Cumhuriyetin ekonomik bakımdan belki de en büyük talihsizliği, 1929 bunalımının etkileri giderilememişken İkinci Dünya Savaşı'nın çıkmış olmasıdır. Savaş boyunca tarafsızlığını koruyan Türkiye, seferberlik ilan etmek zorunda kalmış, bunun sonucu olarak da kamu harcamalarında önemli artışlar meydana gelmiştir. Söz konusu artışlar başlangıçta para basma yoluyla giderilmeye çalışılsa da bu yöntemin sürdürülemez hale gelmesi vergi gelirlerinin arttırılması zorunluluğunu doğurmuştur (Bulutoglu, 1978: 53-54).

Savaş sonrası dönem Türkiye için *çok partili hayata geçiş* dönemi olmuştur. Bu süreçte 1949 vergi reformu doğrultusunda Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi yürürlüğe girmiş ve aynı yıl çıkarılan Gümrük Kanunu ile de gümrük mevzuatı düzenlenmiştir (Anıl, 1973: 53). 1950-1960 yılları arasında da Tarımsal kazançların Gelir Vergisinden istisna edilmesi, Muamele Vergisi yerine Gider Vergisine geçilmesi (Varcan, 1987: s. 83-84), Harçlar Kanunu'nun çıkartılması, Yol Vergisi'nin kaldırılması ile Veraset ve İntikal Vergisi'nin yürürlüğe konması türünden vergi reformları hayata geçirilmiştir (Arslan, 2007: 2).

Liberal ekonomi politikalarının ilk uygulamaları olarak kabul edilebilecek olan 1950-1960 dönemi, 27 Mayıs 1960 askeri darbesi ile son bulmuştur. 1961 yılında yürürlüğe giren anayasanın karakteristik özelliklerinden olan *sosyal devlet ilkesi* gereğince vergilerin ödeme gücü ilkesine göre toplanması bu dönemde anayasal güvence altına alınmıştır (Akgül Yılmaz, 2006a: 246). Dönemin diğer bir karakteristik özelliği olan *planlı ekonomi* modelinin yansımaları olarak kalkınmacılığın finansmanı amacıyla ek vergilere başvurulmuş, bu doğrultuda tarım kesiminin de vergi kapsamına alınması istense de sivil hayata geçişle birlikte bu uygulamada başarılı olunamamıştır (Kumrulu, 1988: s. 195).

Planlı ekonomi uygulamalarının ikinci on yılına denk gelen 1970-1980 döneminin ise Türk Vergi Sistemi adına kayıp yıllar olduğunu söylemek yanlış olmaz. Çünkü hızla tırmanan şiddet olayları ile ekonomik ve siyasal yapıdaki

istikrarsızlıklar, vergi kanunlarının uygulanabilirliğini güçleştirmiş ve bundan dolayı da hükümetlerin çeşitli kesimlere iktisadi ve mali tavizler verdiği bir dönem yaşanmıştır (Mutlu, 2009: 102-103). Ancak tüm bu olumsuzluklara karşın yine de bir boyutuyla küçük çiftçi, küçük esnaf ve ücretlilere muafiyetler tanınarak gelir dengesi korunmaya, diğer boyutuyla da yatırım indirimi ve ithalat vergisinde sıfır oran uygulamaları ile yatırımlar teşvik edilmeye çalışılmıştır (Özer, 1976: 2-3). Ayrıca 1970 yılında bir vergi reformu çalışması olmuş ve çıkarılan Finansman Kanunu çerçevesinde İşletme Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ve Bina İnşaatı Vergisi gibi yeni vergiler yürürlüğe konmuştur (Edizdoğan ve Özker, 2002: 8).

Türkiye'nin iktisadi ve mali uygulamalarında 24 Ocak 1980 kararları da önemli bir yere sahiptir. Ağırlıklı olarak bu kararlar doğrultusunda şekillenen 1980 sonrası dönem, ekonomide *serbestleşme* ve *dışa açılma* politikalarının uygulandığı yıllar olarak kabul edilmektedir (Uçkaç, 2010: 426). Dönemin başlıca vergisel uygulamaları şu şekilde sıralanabilir; a) Gelir vergisi tarife yapısında bir kısım iyileştirmeler sağlanmıştır, b) *En az geçim indirimi* uygulaması 1986 yılında yürürlükten kaldırılmıştır, c) *Servet beyanı* 1985 yılında yürürlükten kaldırılmıştır, d) 1980 sonrasının en önemli vergisel reformu Katma Değer Vergisi (KDV) uygulaması olmuştur. Bu uygulamayla birlikte vergi sistemi teorik bazda çağdaş bir yapıya kavuşmuştur, e) Emlak Vergisi gelirleri yerel yönetimlerin kontrolüne bırakılmıştır (Nadaroğlu, 1986: s. 24-32).

1980'lerin ilk yıllarında yürürlüğe konan politikalar önemli ölçüde vergi kayıplarına yol açmıştır. Bu kayıpların ortaya çıkışında ise *ihracat istisnaları* önemli bir rol oynamıştır (Kirmanoğlu, 1994: 73-74). Ayrıca sermaye üzerindeki vergi yükünün düşük tutulması, vergilendirilemeyen alanların vergilendirilebilmesi hususunda başarı sağlanamaması, kamu harcamalarının borçlanma yoluyla finanse edilmesinin tercih edilmesi, kaynakların ağırlıklı olarak bütçe dışı fonlarda tutulması ve bazı vergilerin yerel yönetimlerin kontrolüne bırakılması gibi nedenlerden dolayı kamu gelirlerinin konsolide bütçe içindeki payı 1980 sonrasında azalma göstermiştir (Şahin, 2006: 519).

Türkiye ekonomisi 1980'lerin sonlarına doğru tökezleme sürecine girmiş ve gerekli istikrar tedbirlerinin alınamayışıyla da 1994 krizi meydana gelmiştir. Bu kriz sonucunda 5 Nisan 1994 *Ekonomik İstikrar Kararları* uygulamaya konmak zorunda kalınmıştır. Alınan bu istikrar kararları ile ek vergiler salınarak kamu gelirlerinin artırılması, kamu harcamalarının azaltılarak bütçe kısıntılarına gidilmesi ve bu ikisinin sonucunda da *Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin* düşürülmesi amaçlanmıştır (Eğilmez ve Kumcu, 2004: 379). Ancak yürürlüğe konan daraltıcı maliye politikası 1995 ortalarına kadar sürdürülebilmiş, alınan erken seçim kararıyla kamu harcamaları yeniden artmaya başlamıştır. Bu artışın oluşturduğu kamu açıklarının kontrol edilebilmesi amacıyla 1998 yılında yeni bir istikrar paketi açıklanmış ve IMF ile yürütülen müzakereler doğrultusunda çeşitli vergi yasalarında değişiklikler yapan düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Söz konusu bu değişikliklerle tarife dilimleri genişletilerek dilim sayısı azaltılmış, gelir vergisi oranları aşağı çekilmiş, kurumlar vergisi oranı düşürülmüş, kurumların dağıtılmayan karları üzerindeki %20'lik gelir stopajı kaldırılmış ve vergilendirilmemiş servete ilişkin bir vergi affı getirilmiştir. Alınan bu kararlarla kamu gelirlerinde önemli bir azalma meydana gelirken, 1999 yılında yeni bir erken seçim kararı alınmasıyla da kamu harcamaları tekrar artmaya başlamıştır (Yıldırım ve Yıldırım, 2001: 9).

1990'lar boyunca maliye politikasında yaşanan istikrarsızlıkların yanı sıra 1994 Meksika, 1997 Asya ve 1998 Rusya Krizleri ile 1999 Marmara Depremi de Türk ekonomisi üzerinde olumsuz bir etki yaratmıştır. Ayrıca 2000'li yıllara girerken borç stoku ağırlaşmış, enflasyonist sarmal kırılmamış, ulusal paradaki aşırı değerlenme dolayısıyla dış ticaret açıkları hızla yükselmiş, bankacılık sektörü kırılgan bir hale gelmiş ve siyasal yapıdaki istikrarsızlıklar artmıştır. Tüm bu olumsuzlukların sonucunda ise ardı ardına *Kasım 2000* ve *Şubat 2001 Ekonomik*

Krizleri yaşanmıştır (Celasun, 2002: 8-13). Yaşanan bu krizler sonucunda gecelik faiz oranları %6000'leri aşmış, merkez bankasının döviz rezervlerinde yaklaşık olarak 5,3 milyar dolarlık bir erime meydana gelmiş, yalnızca 10 günlük bir süre içinde dolar kuru %40'a yakın değerlenmiş ve finansal risk belirgin bir şekilde artmıştır (Uygur, 2001: 22-23).

Ortaya çıkan tüm bu kriz ve istikrarsızlıklar, kamu ekonomi reformlarını kaçınılmaz hale getirmiştir. Söz konusu bu reformlardan ilki 2001 yılında yürürlüğe konan *Güçlü Ekonomiye Geçiş Programıdır*. Programın vergi uygulamaları ile ilgili başlıca iki tespiti vardır; a) Vergi oranları çok yüksek olmasına karşın, vergi tabanının çok dar olmasından dolayı vergi tahsilatının yetersiz kalması ve böylece vergi yükünün adaletsiz bir şekilde dağılması ve b) Kamu kesiminin finansmanında borçlanma yolunun tercih edilmesinin, faiz yükünü arttırması ve bunun da kamu gelirlerinde erozyona yol açması (TCMB, 2001: 4). Program ile bu alana yönelik olarak getirilen düzenlemeler ise şunlardır; a) Vergi tabanının genişletilebilmesi amacıyla vergi numarası uygulamasının yaygınlaştırılması, b) Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilebilmesi için vergi denetimlerinin sıklaştırılması, c) Vergi tahsilatının arttırılabilmesi için vergi faiz ve gecikme cezalarının enflasyonla orantılı bir şekilde uygulanması ve d) Bireysel yatırımcıların kamu kağıtlarından elde ettiği kazançlarının beyan dışı bırakılarak bu kağıtlara olan talebin arttırılması (TCMB, 2001, 28).

Reform çalışmaları doğrultusunda hayata geçirilen ikinci uygulama ise 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yürürlükten kaldırılması ve yerine 2003 tarih ve 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun* yürürlüğe konmasıdır. Performansa dayalı mali sürecin uygulamaya konduğu bu kanunda kamu gelirleri ile ilgili şu düzenlemelere gidilmiştir; a) Vergi mükellef ve sorumlularına vergi, resim, harç vb. ödevlerini yerine getirirken kolaylıklar sağlanacaktır, b) Vergi mükellef ve sorumlularının vergiye uyumu teşvik edilecektir ve c) Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi amacıyla ilgili birimlerce gerekli önlemler alınacaktır (SGB, 2010: 26).

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Türk Vergi Sistemi'nde en temelde üç vergi türü (gelir vergileri, harcama vergileri ve servet vergileri) olup, bu vergi türlerinin her birinin içerisinde de alt vergi türleri yer almaktadır (Şenyüz, 2005).

Gelir üzerinden alınan vergilerden ilki olan *Gelir Vergisi* (ya da *kişisel gelir vergisi*), gerçek kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını göz önüne alan, subjektif karakterli bir vergi türüdür. Gelir Vergisi Kanunu'na göre; "gerçek bir kişinin, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratlarının safi (net) tutarı üzerinden alınan" bu vergi türünün; a) Ticari Kazançlar, b) Zirai Kazançlar, c) Ücretler, d) Serbest Meslek Kazançları, e) Gayrimenkul Sermaye İradı, f) Menkul Sermaye İradı ve g) Diğer Kazanç ve İratlar olmak üzere yedi unsuru vardır (Işık vd., 2005: 81). Türkiye'de kişisel gelir vergisi artan oranlı olup, matrah dilimleri aşıldıkça, vergi oranı yükselmektedir. Böylece artan oranlılık uygulaması aracılığıyla vergi politikalarında *dikey adalet* amacı gerçekleştirilmeye çalışılır (Armağan, 2007: 229).

Gelir vergilerinin ikincisi *Kurumlar Vergisidir*. Bu verginin konusu Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) belirtilmiş olan kurumların (sermaye şirketleri, kooperatifler, iş ortaklıkları, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler) elde etmiş oldukları kurum kazançlarıdır. Böylece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, tüzel kişiliğe sahip tüm kuruluşlar kurumlar vergisi mükellefi sayılmazken (örneğin; kolektif şirketler ve adi komandit şirketler), tüzel kişiliği olmadığı halde yatırım fonları ve iş ortaklıkları gibi kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmişlerdir (Heper, 2007: 153). Kurumlar Vergisi objektif, dolaysız, tek oranlı tarife yapısına sahip, gelir üzerinden vergileme amacı taşıyan ancak Gelir Vergisi'nden farklı bir şekilde düzenlenen bir vergi türüdür. Kurumlar, kendilerini

oluşturan bireylerden bağımsız bir ekonomik güce ve tüzel kişiliğe sahip oluklarından, kurum ortaklarından bağımsız bir şekilde vergilendirilirler. Bu verginin mükellefiyet yapısı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iki şekilde düzenlenmiştir. Bunlardan ilki olan *tam mükellefler*, yani yasal veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar iken, *dar mükellefler* ise yasal ve iş merkezleri yurt dışında olup, yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilenlerdir (Armağan, 2007: 230-231).

Harcamalar üzerinden alınan en önemli vergilerden biri *Katma Değer Vergisidir* (KDV). Türk Vergi Sistemi'ne 1 Ocak 1985 tarihinde dahil olan bu verginin konusu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda; a) Ticari, sınai, zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, b) Her türlü mal ve hizmet ithalatı ve c) Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak sıralanmıştır (Pehlivan, 2006: 343). Katma değer vergisinin kanuni mükellefi, bazı istisnalar hariç, vergiye tabi olan malın tesliminde veya hizmetin ifasında bulunanlardır. Ancak bu vergi türünde mal veya hizmetin kanuni mükellefi durumunda olan kişi veya kurum, verginin nihai yüklenicisi durumunda değildir. Verginin nihai yüklenicisi (fiili mükellefi) mal veya hizmeti satın alan son tüketicidir. Böylece bu vergi türünde verginin kanuni mükellefi, verginin tüketiciden tahsili için bir bakıma devlete yardım etmekle görevlendirilmiş gibidir (Tosuner ve Arıkan, 2007: 300).

Harcama vergilerinden ikincisi olan *Özel Tüketim Vergisi* (ÖTV); a) Petrol ve türevleri, b) Motorlu taşıtlar, c) Tütün mamulleri ile alkollü ve kolalı içecekler ve d) Lüks mallar ile elektronik ürünlerin teslimi, ithalatı ve ya iktisabı (edinilmesi) sonucunda alınan bir vergi türüdür. ÖTV, 2002 yılından itibaren uygulamaya başlanmış ve daha önce yürürlükte olan yaklaşık 16 verginin tek çatı altında toplanması sağlanmıştır (Saraçoğlu, 2005: 80). ÖTV'nin mükellefi değişkenlik gösterebilmektedir. Petrol ürünlerinde ve lüks mallarda imal ediliyorsa imalatçı, ithal ediliyorsa ithalatçı, motorlu taşıtlarda ise tescile tabi olanlarda motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak için ithal edenler ile müzayede yoluyla satanlar iken, tescile tabi olmayanlarda ise imal edilmeleri halinde imalatçıları, ithal edilmeleri halinde ithalatçıları ve müzayede ile satışında ise satışı gerçekleştirenlerdir. Ayrıca ÖTV'de vergi sorumlusu satıcılar değil, alıcılar olarak belirlenmiştir (Şenyüz vd., 2009: 255-260).

Türkiye'de harcamalar üzerinden alınan en önemli iki vergi türü KDV ve ÖTV olmakla birlikte, bu alanda başka vergiler de (Damga Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Banka Sigorta ve Muameleleri Vergisi, Gümrük Vergisi gibi) bulunmaktadır.

Türk Vergi sisteminin üçüncü ayağını servet üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Servet vergilerinden ilki olan *Veraset ve İntikal Vergisi*, veraset yoluyla veya hangi şekilde olursa olsun ivazsız (karşılıksız) bir şekilde bir kişiden başka bir kişiye intikal eden mallar üzerinden alınır. Burada veraset yoluyla intikal miras, vasiyet ve miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı intikalleri ifade ederken, ivazsız intikal ise bağışlama türünden karşılıksız edinimleri göstermektedir. Veraset ve İntikal Vergisi'nde, miras veya karşılıksız edinim durumuna göre iki farklı vergi oranı, dört farklı vergi matrahı dilimine uygulanmakta ve vergi oranı matrah arttıkça artmaktadır. Verginin mükellefi ister veraset yoluyla, isterse de ivazsız intikal şeklinde olsun malı edinen gerçek veya tüzel kişilerdir (Dönmez, 2007: 251-252).

İkinci servet vergisi türü *Emlak Vergisidir*. Emlak Vergisi kendi içinde Bina Vergisi ve Arazi Vergisi olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlardan bina vergisinin konusu, Türkiye sınırları içerisinde yer alan tüm binalar iken, arazi vergisinin konusu da yine Türkiye sınırları içerisinde yer alan tüm arazi ve arsalar. Emlak vergisinin oranları, binanın veya arazinin niteliğinin yanı sıra, içinde bulunan şehrin büyüklüğüne göre de değişmektedir. Hem Bina Vergisi'nin, hem de Arazi Vergisi'nin mükellefi bina veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı (kişinin, hayatıyla sınırlı olmak kaydıyla, başkasına ait bir taşınmazdan tamamıyla

yararlanma ve kullanma hakkı) sahibi ve her ikisi de yoksa binaya veya malik gibi tasarruf edenlerdir (Işık vd., 2005: 291-295).

Servet vergilerinin sonuncusu olan *Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV)* ise servet unsurlarının tamamını değil, sadece motorlu taşıtları bünyesine aldığı için özel bir servet vergisi türüdür. Bu verginin konusu karada, havada, denizde, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine gücüyle çalışan motorlu taşıtlardır. MTV'ne konu olan taşıtlar Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda dört farklı tarife dahilinde sınıflandırılmıştır. Bunlardan birincisinde otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve motosikletler, ikincisinde minibüs, panelvan, motorlu karavanlar, otobüsler, kamyonet, kamyon ve çekiciler, üçüncüsünde yat, kotra ile her türlü motorlu tekneler ve dördüncüsünde ise uçak ve helikopterler yer almaktadır. MTV'nin mükellefi, taşıtın ilgili sicilde adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir (Şenyüz, 2005: 339-341).

TÜRK VERGİ UYGULAMALARINDA ETKİNLİK MESELESİ

Türkiye'deki vergi uygulama ve politikalarının etkinliğinde belirleyici olan çeşitli faktörler vardır. Çalışmanın kısıtları da göz önüne alındığında, bu faktörlerin başlıcaları; *Vergi yapısı ve vergi adaleti ile ilgili sorunlar, Gelir idaresi, kamu yönetimi ve ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve Vergi bilinci ve vergi algısıyla ilgili sorunlar* şeklinde sıralanabilir.

Vergi Yapısı ve Vergi Adaleti

Bu başlık altındaki en önemli meselelerden biri dolaysız vergi oranlarının yüksekliğine yönelik algıdır. Özellikle vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonominin oluşumunda etkili olduğu belirtilen vergi oranlarının yüksekliği sorunu (Heper ve Ak, 2008: 283), Türk vergi mükellefleri arasında hoşnutsuzluk yaratmaktadır (Yeniçeri, 2004). Ancak Türk vergi mükelleflerinin, vergi oranlarının yüksekliği ile ilgili düşüncelerinin bilinçli bir tespit olduğunu söylemek güçtür. Çoban (2004) tarafından yapılan bir anket çalışmasında, mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun vergi oranları ve vergi tarifeleri hakkında herhangi bir bilgisinin olmadığı görülmüştür. Ayrıca Türkiye'deki gerek Gelir Vergisi, gerekse de Kurumlar Vergisi oranları Avrupa Birliği ortalamalarının altındadır (EU, 2010; GİB, 2010a).

O halde Türkiye'deki dolaysız vergilerin oranlarının yüksek olduğuna dair genel kanının nedenleri nelerdir? Burada başlıca iki faktörden söz etmek mümkündür; a) Vergi tabanının dar olması (Yaraşlı, 2005: 79-80) ve dolayısıyla da vergi yükünün kayıtlı mükellefler üzerinde kalması, b) Birinci faktörle de bağlantılı olarak, dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının, dolaysız vergilere göre yüksek olması (Perçin, 2005: 45) ve böylece dolaylı vergilerin getirmiş olduğu vergi yükünün, toplamdaki vergi yükü algısını yükseltmesi.

Türkiye'nin toplam vergi hasılatı içerisinde dolaylı vergilerin, dolaysız vergilerden daha yüksek bir paya sahip olmasında (GİB, 2010b) vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı ekonomi olgularının önemli bir payı vardır. Devlet zaman zaman elde edebildiği vergi gelirinden daha fazlasını toplayamamaktadır. Vergi kayıplarının bazı yıllarda %100'leri aştığı da göz önüne alınacak olursa vergi toplama faaliyetlerinin etkinsizliği daha iyi anlaşılacaktır (Akgül Yılmaz, 2006b: 194). Buna bağlı olarak kayıt dışı ekonominin önlenmesi hem bütçe dengeleri, hem de ekonomik ve sosyal politikaların etkinliği açısından büyük bir yarar sağlayacaktır (Kızılot, 2010).

Türk vergi uygulamalarının etkinliği açısından tek sorun vergi toplanamaması da değildir. Son derece yetersiz olarak toplanabilen bu vergilerin kimler üzerinde nasıl bir yük oluşturduğu da vergi adaleti bakımından önem taşımaktadır. Türkiye'de, vergi yükünün büyük bir kısmı sabit ve dar gelirli kesimlerin üzerinde kalmaktadır. Bu kesimlerden özellikle ücretliler stopaj yöntemiyle vergilendirildiklerinden en kolay vergilendirilebilir kesimi oluşturmakta ve vergi yükünü belirgin bir şekilde hissetmektedirler (Armağan, 2006: 337).

Vergi uygulamalarının etkinliği sorununda dolaylı vergilerin de önemli bir yeri vardır. Toplam vergi gelirlerinin önemli bir kısmının dolaylı vergilerden oluşması (GİB, 2010c) vergi adaletine zarar vermekte ve özellikle tüketim eğilimi yüksek olan sabit ve dar gelirli kesimlerin vergi yükünü arttırmaktadır (Kızılot, 2002). Zira dolaylı vergiler, dolaysız vergilere göre toplanması daha kolay, ancak vergi sistemi açısından daha adaletsiz vergiler olarak nitelendirilmektedirler.

Dolaylı vergilerin, toplam vergi hasılatı içerisinde bu denli büyük bir paya sahip oluşunda, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) önemli bir rol oynamaktadır İlk olarak akaryakıt üzerindeki ÖTV yükü görece yüksek bir düzeydedir (Aydın, 2010: 8; EPDK, 2010: 57-58). İkinci olarak alkol ve sigara üzerindeki yüksek ÖTV oranları da, vergi oranlarının yüksek olması algısında belirleyici olmaktadır (Uğur vd., 2010: 6; Temiz, 2010: 49; Kızılot, 2006). Bunların yanı sıra diğer bir dolaylı vergi türü olan Özel İletişim Vergisi (ÖİV) oranlarının da görece yüksek oluşu (Ünal, 2008), dolaylı vergilerin gelir üzerinde yarattığı baskıda önemli bir rol oynamaktadır.

Görüldüğü gibi Türkiye'deki vergi yapısı ile ilgili asıl sorun mükelleflerin zannettiği gibi dolaysız vergilerin oranının yüksek olması değildir. Zaten küresel rekabet koşullarının da etkisiyle gerek gelir, gerekse kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gidilmektedir. Asıl sorun ise dolaysız vergilerin toplanamamasından dolayı, dolaylı vergilere ağırlık verilmesi ve dolaylı vergi oranlarının yüksek olması sonucunda da mükelleflerin toplam vergi yükü algısının yükselmesidir. Türkiye'de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yaygın oluşu ve dolayısıyla da vergilerin tabana yayılamayışı, vergi adaletini zedeleyici bir durum yaratmaktadır. Nitekim Yeniçeri (2004) tarafından yapılan bir çalışmada, mükelleflerin büyük bir kısmı, vergilerin tabana yayılamadığı ve sadece kayıtlı mükelleften vergi alınabildiği yönünde görüş belirtirken, Çetin (2007) tarafından yapılan diğer bir çalışmada da, katılımcıların çoğu Türkiye'deki vergi uygulamalarının adaletsiz olduğunu belirtmişlerdir.

Vergi yükü, vergi adaleti ve dolayısıyla da vergi etkinliği bakımından diğer bir sorun da Türk Vergi Sistemi'nde muafiyet ve istisnaların yaygın oluşu ve sık sık gündeme gelen vergi aflarının vergi ödememeyi adeta meşrulaştırmasıdır. Özellikle 1980 sonrasındaki dışa açılma süreci, küresel sisteme eklenme çabaları ve uluslararası keskin rekabet koşulları altında muafiyet ve istisnaların boyutları büyümüş (Özkara, 2004: 249), muafiyet ve istisnalardaki bu artışlar sıklıkla uygulanan vergi aflarıyla da birleşince, vergisini ödeyen dürüst mükelleflerde haksızlığa uğratıldıklarına dair bir kanaat oluşmuştur (Akgül Yılmaz, 2004: 21).

Vergi aflarının etkisi hususunda bir görüş birliği yoktur. Kimilerine göre vergi afları vergi uyumu bakımından olumlu etkiler yaratırken, kimileri ise vergi aflarının olumsuz olduğunu ifade etmişlerdir. Literatürdeki bu görüş ayrılıklarına karşın Türkiye'nin geçmiş deneyimleri göstermiştir ki vergi afları, Türk gelir idaresinin sorununu çözmediği ve mükelleflerin vergilere uyumunu arttırmadığı gibi, vergi tahsilat düzeyinde de düşümlere yol açmaktadır. Çünkü sıklıkla tekrarlanan vergi afları, mükelleflerde olası bir af beklentisini arttırmakta ve bu da mükellefin uyum davranışını zayıflatmaktadır (Güner, 1998: 268-269).

Gelir İdaresi, Kamu Yönetimi ve Ekonomik Yapı

Gelir idaresinin faaliyetleri ile vergi mükelleflerine yönelik tutumu, vergi adaleti algısının bir bileşeni olan prosedür adaleti algısı üzerinden mükellef davranışlarında belirleyici olabilmektedir (Topal, 2016: 162). Gelir idaresi ile ilgili başlıca meselelerden birincisi Türkiye'deki vergi mevzuatının karmaşıklığı sorunudur. Daha basit, daha az ayrıntılı, daha anlaşılır ve daha az ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri, gelir idaresinin vergi toplama maliyetlerinin azaltılabilmesi bakımından önemlidir. Öte yandan vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükelleflerin vergi uyum maliyetlerini de artırır. Vergi uygulamalarını anlayabilmek amacıyla mükelleflerce uzmanlara başvurulması, vergi uyumuyla ilgili yayınların satın alınması, posta, kırtasiye ve ulaşım harcamalarının yükselmesi, mükellefin vergiye uyum maliyetlerinin de artmasına yol açar (Balkaya Akça, 1999: 68-69).

Buna bağılı olarak Türk Vergi Sisteminde sıklıkla gündeme gelen yasal değişiklikler, zaten anlaşılması güç olan vergi mevzuatını giderek daha da karmaşıklaştırmaktadır. Ayrıca bu yasal değişikliklerin yanı sıra, vergi tebliğlerinin ve kanun hükmündeki düzenlemelerin sayıca artması da, Türkiye'deki mükelleflerin vergi uygulamalarını kavrayabilmesini güçleştirmektedir (Kızılot ve Çomaklı, 2004: 24).

İkinci önemli sorun vergi denetimlerinin etkinliği ile ilgilidir. Türkiye'deki en önemli denetim sorununun her şeyden önce bir anlayış sorunu olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü Türkiye'de vergi denetimleri, vergi kaçakçılığını önleyici önlemlerin alınması şeklinde değil de daha çok vergi kaçakçılığının oluşmasından sonra gündeme gelmektedir. Vergi denetiminden anlaşılan şey ise çoğu zaman kayıtların denetlenmesinden ibaret olduğundan, kayıt altına alınamayan unsurlar göz ardı edilebilmekte ve bundan dolayı da vergi yükü veya denetim yükü büyük ölçüde kayıtlı mükelleflerin üzerinde kalabilmektedir (Acar ve Merter, 2004: 7-8).

Vergi denetimiyle ilgili diğer bir sorun da, vergi denetim elemanı kadrolarının yetersizliğidir. Türkiye'de vergi denetim elemanları, ciddi sınavlardan geçerek çalışma yaşamına atılmaktadırlar. Ancak denetim elemanları bilgi düzeyi olarak yeterli olsa da, sayı bakımından ihtiyacı karşılamaktan uzaktır. Vergi denetim elemanlarının sayısının az olması ve denetim elemanlarının, vergi denetiminin yanı sıra bazı iç denetim görevlerinin de olmasından dolayı vergi denetimleri yetersiz düzeyde kalabilmektedir (Organ, 2008: 159).

Vergi toplama faaliyetlerinde cezai yaptırımlar da, gelir idaresinin kaçakçılığa yönelik caydırıcılığında belirgin bir role sahiptir. Ancak uygulanacak bu cezaların yerindeliği son derece önemlidir. Vergi cezalarıyla ilgili yargı kararları ise Türkiye'deki vergi cezası uygulamalarının yerindeliği ile ilgili ciddi soru işaretlerinin oluşmasına yol açmaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanunu'na aykırılık iddiasıyla açılan davaların bazı yıllarda yarısından daha azında mükelleflerin mahkum edilmiş olması, vergi cezalarının yerindeliğini tartışmalı bir hale getirmektedir. Sonucun bu yönde çıkmasında ise gelir idaresinin yeterince inceleme yapmadan ve delilleri sağlamlaştırmadan suç duyurusunda bulunması önemli bir rol oynamaktadır (Doğrusöz, 2008).

Türkiye'deki vergi cezası uygulamaları yerindelik bakımından olduğu kadar, caydırıcılık yönünden de tartışmalıdır. Çünkü vergi cezalarındaki *uzlaşma* müessesinin varlığı, denetim ve ceza uygulamalarıyla tezat oluşturmakta ve mükellefte "nasıl olsa ileride uzlaşmaya gider ve indirimler yapıldıktan sonra vergimi, cezasıyla birlikte taksitler halinde öderim" şeklinde bir düşüncenin oluşmasına yol açmaktadır (Acar ve Merter, 2004: 11). Böylece, uzlaşma müessesesinin giderek yaygınlaştığını gören dürüst mükelleflerde de, kayıt dışına çıkma eğilimi gün geçtikçe artmaktadır (Sarılı, 2002: 41).

Türkiye devlet-vatandaş etkileşimi, mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarında belirleyici olmaktadır. Siyasal karar alma süreci, bireylerin bu sürece katılımı, bu katılımın niteliği, kamusal faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan yolsuzluk, savurganlık ve aşırı bürokratik uygulamalar vb. durumlar, Türk mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini etkilemektedir (Tunçer, 2002a: 118). Ayrıca zaman zaman çeşitli baskı gruplarının, kendi çıkarları doğrultusunda hükümeti, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ni (TBMM) ve siyasi partileri etkilemeye çalışarak, vergi kanunlarını kendi çıkarları doğrultusunda şekillendirmeye çalışmaları da vergi uygulama ve politikalarındaki bir diğer önemli etkidir (Ay, 1996: 119-128).

Devletin etkin bir vergi politikası uygulayabilmesi mükelleflerin vergilere yönelik algısına, mükellefin algısı ise belli ölçüde kamu hizmetlerinin kalitesine bağılıdır. Türkiye'deki kamu hizmetleri ise uluslararası karşılaştırmalar göz önüne alınacak olursa yetersiz görünmektedir. Söz gelimi OECD (2010) verileri baz alındığında Türkiye eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi temel kamusal hizmetlerde OECD ülkeleri arasında son sıralarda yer almaktadır. Ayrıca çeşitli ampirik çalışmalar da göstermiştir ki (İpek ve Kaynar, 2009a; Zenginobuz vd.,

2010) vatandaşlarına kamu hizmetlerinin yeterliliğine yönelik algısı olumsuz yöndedir.

Türkiye'deki vergi uygulamalarının etkinliği, ekonomik yapıdaki gelişmelerden de etkilenmektedir. İlk olarak geçmişte yaşanan yüksek enflasyon olgusu, vergi etkinliği üzerinde belirgin bir baskı yaratmıştır. Özellikle bütçe açıklarının yüksek olduğu 1980 sonrası dönemde, kamu açıklarının para emisyonu ile giderilmeye çalışılması, bir tür *enflasyon vergisinin* ortaya çıkmasına yol açmıştır. Ancak bu enflasyon vergisi uygulaması devlete çok sınırlı bir katkı sağlamakla birlikte, toplumsal maliyeti çok daha yüksek olmuştur (Pehlivan ve Çetin, 1998: 110-111).

Türkiye'deki ekonomik sorunların, vergi uyumu üzerindeki diğer olumsuz etkileri ise zaman zaman yaşanan ekonomik krizler ile işgücü maliyetlerinin görece yüksek oluşudur. Türkiye'deki vergisel düzenlemelerin genellikle bir krizden sonra gündeme gelmesi ve hayata geçirilen vergisel uygulamaların dönemsel olarak vergi yükünde artışlar öngörmesi, vergi mükelleflerini kayıt dışı faaliyetlere yönltebilmektedir. İkinci olarak da, istihdam üzerindeki vergi ve yasal yükümlülüklerin oranının yüksek oluşu, işletmelerin maliyetleri üzerinde baskı yaratarak kayıt dışı ekonomiyi arttırabilmektedir (Sugözü, 2008: 180-184).

Vergi Bilinci ve Vergi Algısı

Türkiye'deki mükelleflerin, vergi bilinci ve vergi algısının ne yönde olduğu yapılmış olan çeşitli ampirik çalışmalardan anlaşılabilir. Çiçek (2006) tarafından, İstanbul ilinde bir anket çalışması yapılmıştır. Burada katılımcılara verginin tanımı sorulduğunda; örneklem grubundakilerin %41'i "vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır" cevabını verirken, %27,9'u vergiyi "zorunlu bir ödemedir", %20,7'si "bir görevdir", %6,6'sı "bir yüküdür" ve %3,8'i de "teşebbüs kabiliyetini engellemektedir" şeklinde tanımlamıştır. Yine bu ankette mükelleflere vergi yükünü nasıl algıladıkları sorulduğunda ise katılımcıların %53,6'sı vergileri "ağır" bulurken, %25,3'ü vergilerin "çok ağır" olduğunu, %20,1'i vergilerin "normal" olduğunu ve %1'i de "az" olduğunu söylemiştir. Ayrıca örneklem grubundakilerin %77,5'i vergileri "adaletsiz" olarak görürken, %48,2'si de "ödenen vergilere karşın, yeterince kamu hizmeti alınmadığını" ileri sürmüşlerdir.

Yılmaz ve Şeker (2007) de yine İstanbul ilinde bir anket çalışması yapmışlardır. Bu ankette katılımcılara vergisini tam ödeyen bir mükellef hakkındaki görüşleri sorulduğunda; katılımcıların %39,1'i "iyi bir vatandaş", %38,1'i "namuslu ve dürüst bir insan", %12,6'sı "saf bir vergi mükellefi", %5,7'si "korkak bir vergi mükellefi" ve %4,5'i de "ticarete çok iş başarabilecek biri" yanıtını vermişlerdir. Örneklem grubundakilere bu kez mükelleflerin vergi ödeme ölçütü ne olmalıdır sorusu yöneltildiğinde ise %55,1'i "kişinin geliri", %23,7'si "kişinin serveti", %11,7'si "kişinin kamu hizmetlerinden sağladığı fayda" ve %9,5'i de "kişinin tüketimi" cevabını vermişlerdir. Ayrıca katılımcıların %29,7'si vergi yükü en çok hissedilen vergi türünün "gelir vergisi" olduğunu düşünürken, %41'de vergi oranlarında bir artış olduğunda bu gelir kaybını telafi etmek için "tüketimini azaltmayı tercih ettiğini" belirtmiştir.

Yeniçeri (2004) de benzer şekilde İstanbul ilinde bir anket çalışması yapmış ve mükelleflerin vergilerle ilgili genel düşüncelerini araştırmıştır. Anketten elde edilen bulgular şöyledir; 1-) Katılımcıların büyük bir kısmı vergi oranlarını yüksek bulmaktadır. 2-) Vergiler tabana yayılamamıştır ve vergiler belirli kesimlerden alınmaktadır (yani Gelir İdaresi, kayıt dışına yönelmek yerine, vergiyi kayıtlı mükelleflerden almaktadır). 3-) Vergi mevzuatı uzun ve karmaşıktır. 4-) Mükelleflerin çoğu, kamu harcamalarında savurganlık olduğuna ve ödedikleri vergilerin kendilerine kamu hizmeti olarak dönmediğine inanmaktadırlar. 5-) Gelir İdaresi'nin hizmetleri yetersizdir. 6-) Vergi cezaları ve vergi denetimleri, vergi kaçırma önlemede caydırıcı değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaptırdığı bir anket çalışmasında ise kayıt dışının etkileri ölçülmeye çalışılmıştır. Burada; "vergilerle ilgili kanunlar ve düzenlemeler açık ve anlaşılabilir" şeklindeki bir ifadeye katılımcıların %27,3'ü "katılmıyorum" derken, %18,4'ü de "kesinlikle katılmıyorum" cevabını vermişlerdir. Yine bu

ankete göre; “vergi oranlarındaki bir indirimin vergi ödemeyi teşvik edeceğine” dair bir ifadeye katılımcıların %37,2’si katılıyor derken, %34,5’i de tamamen katılmıyor yanıtını vermişlerdir. Ayrıca katılımcıların %50,7’si vergilerin yerinde kullanılmadığını düşünürken, %65,6’sı da vergi cezalarının caydırıcı olmadığını söylemiştir. Ancak vergi bilinci bakımından belki de en çarpıcı olan ise %25,5’lik bir kesimin “kayıt dışı ekonominin zararları hakkında herhangi bir fikrim yok” şeklinde görüş bildirmesidir (GİB, 2009).

Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki 5 ilde (Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Şanlıurfa ve Mardin) mükelleflerin vergi algılamasını ölçmeyi amaçlayan bir anket çalışması yapılmıştır. Ankette katılımcıların %71,2’si uygulanan vergilerin adaletsiz olduğunu düşünürken, vergi sistemindeki bu adaletsizliğin en önemli nedeni (%37,5) olarak da “devletin hala bazı kesimleri vergilendirememesi” cevabını vermişlerdir. Ayrıca deneklere, “artan kamu geliri ihtiyacı nasıl karşılanmalıdır” şeklinde bir soru yöneltilmiş ve katılımcıların %47,7’si “vergi denetimlerini artırarak”, %44,9’u da “harcamaları kısarak” cevabını vermişlerdir. Bu soruya “borçlanarak” diyenlerin oranı %3,5’de kalırken, “vergileri artırarak ve yeni vergiler koyarak” diyenler ise %3,7 olarak gerçekleşmiştir (Çiçek vd., 2008).

Tuay ve Güvenç (2007) vergi algılaması ve vergi uyumuyla ilgili olarak 18 ili kapsayan bir anket çalışması yapmışlardır. Burada, “gelir idaresinin bilgilendirme faaliyetleri, mükellef ihtiyaçlarını karşılıyor mu?” sorusuna katılımcıların %72,7’si “kısmen” derken, %16,7’si de “hiç karşılamıyor” yanıtını vermişlerdir. Yine bu ankette katılımcıların %73,5’i Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesini kullanmadığını söylemişlerdir. Katılımcıların, %65,6’sı “ödenen vergilerin nereye harcandığının takip edilmesinin mümkün olmadığını” iddia etmişlerdir. Ayrıca katılımcıların %79,9’u “vergi yükünün olması gerekenden ağır olduğunu” düşünürken, böyle düşünmeyenlerin oranı ise %7,6 düzeyinde kalmıştır.

Zenginobuz vd. (2010) ise 26 ili kapsayan bir çalışmada toplumun vergi bilinci düzeyini ölçmeye çalışmışlardır. Elde edilen bulgular şu yöndedir; 1) Katılımcılar, vergi vermeyi “devlete hesap sormanın bir aracı” (10 puan üzerinden 8,1 puan) olarak görmektedirler. 2) Ankete katılanların %40’ına göre vergiler, “ülkenin kalkınması için yapılan zorunlu bir ödeme”, %30’una göre ise “bir vatandaşlık görevidir”. 3) Vergilerin adil olduğuna dair düşünce 10 üzerinden 3,1 puan alabilmiştir. 4) Katılımcılara vergi adaletinden ne anladıkları sorulduğunda, “herkesten gücüne göre vergi alınması” seçeneği %68 ile en yüksek değeri almıştır. 5) Ankette, “vergilerin geri dönüşlülüğü” 10 üzerinden 3,7 puan, “vergilerin şeffaf bir şekilde toplanması ve harcanması” ise 3,1 puan alabilmiştir. 6) Ankete katılanlara vergi yükümlülüğünü yerine getiren kesimlerin kimler olduğu sorulduğunda en yüksek puanı 6,3 puanla “asgari ücretliler” ve “emekliler” ile 6,2 puanla “işçiler” alırken, en düşük puanı ise 1,9 puan ile “büyük işletme sahipleri” alabilmiştir. 7) Katılımcıların %24’üne göre yeterli vergi toplanamamasının nedeni “vergi sisteminin adil olmayışı” iken %22’sine göre ise “kayıt dışı ekonomi” olgusunun varlığıdır.

Çoban (2004), Denizli ilinde bir anket çalışması yapmıştır. Burada katılımcılara vergi aflarıyla ilgili görüşleri sorulduğunda %53’ü “vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığını” söylerken, %20’si de “vergi aflarının devlete olan güveni sarstığını” ifade etmişlerdir. Çoban’ın çalışmasında katılımcıların %87,5’i vergi denetimlerini yetersiz bulurken, %86,7’si de vergi kaçırmanın yakalanma olasılığının düşük olduğunu ifade etmiştir. Yine bu çalışmada bir tür *farkındalık analizi* denebilecek bir soru yöneltilmiş ve “gelir vergisinin ilk dilimindeki vergi oranı nedir?” şeklindeki bir soruya katılımcıların %90,6’sı yanlış cevap vermiştir.

Alkan (2009), Zonguldak ilini kapsayan bir çalışma yapmıştır. Katılımcıların vergi uygulamalarına yönelik görüşleri şu yöndedir; 1) Toplanan vergiler, topluma hizmet olarak geri dönmemektedir. 2) Ücretliler, üzerlerindeki vergi yükünü normal bulurken, esnaf ve tüccarlara göre ise vergi yükü ağırdır. 3) Bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azaltılması gerektiği genel bir kabul görmektedir. 4) Vergi

sisteminde reform gereklidir. 5) Muafiyet ve istisnaların çokluğu, vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır. 6) Vergi mevzuatının sıklıkla değiştirilmesi vergi uyumu açısından olumsuz bir durumdur. 7) Uygulanan vergi politikaları genel olarak vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.

Celal Bayar Üniversitesi ve Manisa Esnaf ve Sanatkarlar Odası'nın Manisa ilinde yaptıkları bir çalışmada esnafın vergilerle ilgili görüşleri araştırılmıştır. Burada katılımcıların %59,6'sı vergi vermeyi "askerlik gibi bir vatandaşlık görevi" olarak kabul ederken, %29,9'u "kar marjını azaltan bir maliyet unsuru" ve %9,5'i de "daha fazla kamu hizmetinin bedeli" olarak görmüştür. Ayrıca katılımcıların %79,4'ü vergi cezalarının, vergi kaçırma yetersiz olduğunu düşünürken, %68,5'i de vergi yükünü olması gerekenden fazla (%40,4'ü ağır ve %28,1'i de çok ağır) olarak nitelendirmişlerdir (Çelebi vd., 2009).

Çelikkaya ve Gürbüz (2006) Eskişehir ilinde bir araştırma yapmışlar ve şu sonuçlara ulaşmışlardır: 1-) Gelir Vergisi'nin ilk diliminde yer alan düşük gelirli mükellefler hariç, tüm mükellef gruplarında gelir arttıkça beyan edilen vergi miktarı da artmakta, ancak vergi oranları arttırıldığında beyan miktarı düşmektedir. 2-) Gelir düzeyi arttıkça daha yüksek düzeyde vergi beyanında bulunma isteği bekar veya boşanmış mükelleflerde, evlilere göre daha yüksek düzeydedir. 3-) Katılımcılardan 31-50 yaş grubundakiler vergi oranları arttıkça daha az vergi beyan etmeyi tercih etmekte, 21-30 yaş arasındakiler kararsız bir görünüm sergilemekte ve 51 yaş ve üzerindekiilerde ise daha az vergi beyan etme isteği gözlenmemektedir. 4-) Kadın mükellefler, vergi oranları arttıkça doğru beyanda bulunma konusunda erkek mükelleflere göre daha az isteksizdirler. 5-) Vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının arttırılması vergi uyumunu arttırmaktadır. 6-) Katılımcılara göre muhasebeciler ve mali müşavirler gönüllü vergi uyumuna olumlu katkı sağlamaktadırlar. 7-) Mükellefler, vergi sistemi karmaşıktıkça vergi uyumunun düştüğünü düşünmektedirler. 8-) Katılımcıların çoğu bir defaya mahsus bir vergi affının vergi uyumunu arttıracığını ancak vergi aflarının tekrarlanmasının, af beklentisine yol açacağından vergi uyumunu düşüreceğini ve vergisini ödeyen mükelleflerde güvensizlik oluşmasına neden olacağını düşünmektedirler.

Aslan (2008), İzmir ilindeki Serbest Muhasebeci ve Mali müşavirlerin vergi denetim ve cezaları ile ilgili algılarını araştırmıştır. Elde edilen başlıca bulgular şöyledir; 1) Katılımcıların %67'sine göre mükellefler, vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmeyi umursamamaktadır. 2) Ankete katılanların %88'i, mükelleflerin daima bir af beklentisi içinde olduklarını söylemişlerdir. 3) "Vergi denetimlerinin yetersizliği, vergi kaçakçılığını cesaretlendiriyor" önermesine katılanların oranı %79 olarak gerçekleşmiştir. 4) "Ödeme işlemlerinin bankalar aracılığıyla yapılmasının, kayıt dışını önlediğine" inanların oranı %74'tür. 5) Ankete katılanların %77'si vergi denetimlerinin 10 yıl önceye göre daha etkin olduğunu belirtmişlerdir. 6) Vergi cezası sisteminin yeniden yapılandırılması gerektiğini düşünenlerin oranı %82'dir. 7) Katılımcıların %93'ü, teknolojik gelişmelerin denetim etkinliğini arttıracığına inanmaktadırlar.

Ömürbek vd. (2007), Süleyman Demirel Üniversitesi'nde yaptıkları bir çalışmayla, üniversite öğrencilerinin vergi bilincini araştırmışlardır. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlar şöyledir: 1-) Katılımcılar, vergiyi bir sosyal sorumluluk unsuru ve kutsal vatandaşlık görevi olarak görmüş ve bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin borç yükünü arttıracığını ifade etmişlerdir. 2-) Ankete katılan öğrenciler, Türkiye'deki vergi sisteminin adaletsiz olduğunu, toplanan vergilerin yerinde kullanılmadığını ve vergilerin özel yatırımların önünde engel teşkil ettiğini iddia etmişlerdir. 3-) Vergi bilincinin arttırılmasını etkileyen faktörler; a) Ödenen vergilerin çok açık ve net olarak nerede kullanıldığının bilinmesi, b) Daha şeffaf ve hesap verilebilir bir devlet yönetimi c) Adil bir vergi reformu, olarak sıralanmıştır. 4-) Ankette, öğrencilerin, vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgiye sahip olmadıkları görülmüştür. 5-) Erkek öğrencilerin vergiye uyum düzeyi, kız öğrencilerden daha yüksek çıkmıştır. 6-) Öğrenci ailelerinin gelir düzeyleri ile

öğrencilerin vergi uyumu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. 7-) Daha fazla öğrenim harcı yatıran ikinci öğretim öğrencilerinin vergi uyumu düzeyi, daha az harç yatıran birinci öğretim öğrencilerinden daha yüksek çıkmıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türk vergi uygulamalarının tarihsel arka planına bakıldığında Osmanlı İmparatorluğu'ndan gelen mali problemlerin cumhuriyet dönemine de yansıdığı görülmektedir. Özellikle imparatorluğun son dönemlerinde tırmanan aşırı borçlar ve buna bağlı olarak ortaya çıkan mali krizin cumhuriyetin vergisel uygulamalarını da kısmen sınırlandırdığı söylenebilir. Yaşanan bu mali dengesizlik sorunu, her ne kadar cumhuriyetin yaklaşık ilk yarım yüzyıllık dönemi içerisinde aşılmış olsa da, 1980'lerden sonra tekrar nüksetmiş ve bu da kamu gelirlerinin etkin bir şekilde kullanımını güçleştirmiştir. Günümüzde ise 2000'lerin başlarında uygulamaya konulan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu reformları ile kamu mali dengeleri yeniden tesis edilebilmiştir.

Bununla birlikte Türk vergi sisteminin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin tamamen ortadan kaldırılabildiği de söylenemez. İlk olarak kayıt dışı ekonomi sorunu ve beyana dayalı vergi gelirlerinin düşüklüğünden dolayı devletin dolaylı vergilere yönelmesi hem vergi adaletine zarar verebilmekte, hem de toplam vergi oranı algısını yükselterek mükelleflerin vergiler karşısında olumsuz bir tutum takınmasına yol açabilmektedir. İkinci olarak muafiyet ve istisnalar ile vergi aflarının da olumsuz sonuçları olabilmekte, zaman zaman kapsamı genişletilen muafiyet ve istisnalar kamu gelirlerinde erozyona yol açarken, sık tekrarlanan vergi afları da af beklentisini yükselterek gelir idaresinin güvenilirliğine zarar verebilmektedir.

Üçüncü olarak karmaşık vergi uygulamalarının ve sık değiştirilen vergi kanunlarının da vergi mükellefleri üzerinde olumsuz etkileri söz konusudur. Dördüncü olarak vergi denetim ve cezalarında da bir etkinlik sorunu söz konusudur. Bir yandan denetim kadrolarının yetersizliği, diğer yandan ise denetim ve cezaların yerindelik ve caydırıcılığının tartışmalı oluşu bu alandaki başlıca meseleleri oluşturmaktadır. Beşinci olarak kamu hizmetlerinin miktar ve kalitesinin artırılmasının, vergi gelirleri üzerinde de olumlu etkisi olacaktır. Zira mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine kamu hizmetleri olarak döndüklerini görürlerse vergi ödeme konusunda daha istekli olacaklardır. Son olarak da ülkemizdeki makroekonomik koşulların, vergi etkinliği üzerinde belirli bir etkisi vardır. Zaman zaman yaşanan ekonomik krizler, daha çok geçmiş yıllarda görülen enflasyon benzeri istikrar bozucu etkenler ve istihdam üzerindeki aşırı vergi yükü gibi faktörler de mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarında belirleyici olabilmektedir.

Buradan hareketle Türkiye'nin vergi uygulamalarındaki etkinlik sorununun çözümlenebilmesinde bu yüzyılın başında hayata geçirilen reformların yararlı, ancak yetersiz oldukları sonucuna ulaşılabilir. Keza mali disiplinin sağlanması, kamu gelirlerinin (ve dolayısıyla da vergilerin) toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla kullanılmasında önemli bir katkı sağlayacaktır. Ancak vergilerin sadece harcama boyutunun değil, toplanma boyutunun da etkin olması gerekir. Bundan dolayı da yukarıda sıralanan sorunların ortadan kaldırılması mükellefin vergiye gönüllü uyumunu teşvik ederek daha fazla kamu geliri toplanabilmesine imkan tanıyacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ.A. ve M. E. Merter (2004), "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Maliye Dergisi, Sayı: 147, 5-27.
- Akdağ, M. (1995), Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi (1243-1453): Cilt-I, Cem Yayınevi, İstanbul.

- Akgül Yılmaz, G. (2004), “Kayıt Dışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi, 10-14 Mayıs, Antalya.
- Akgül Yılmaz, G. (2006a), “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 1, 239-268.
- Akgül Yılmaz, G. (2006b), Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Aktan, C. C., D. Dileyci ve Ö. Saraç (2002), Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- Alkan, A. (2009), “Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak.
- Anbar, A. (2009), “Osmanlı İmparatorluğu’nun Avrupa’yla Finansal Entegrasyonu: 1800-1914”, Maliye Finans Yazıları, Sayı: 84, 17-37.
- Anıl, H. (1973), Türkiye’de Vergi Yüğü (1950-1970): Gayrisafi Toplumsal Vergi Yüğü Hesabı Üzerine Bir Deneme, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 56, Ankara.
- Armağan, R. (2006), “Gelir Vergisi’nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 2, 323-347.
- Armağan, R. (2007), “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 3, 227-252.
- Arslan, M. (2007), Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Aslan, M. (2008), “Türk Vergi Sisteminde Cezai Yapıtların Etkinliği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Ay, H. (1996), “Vergi Politikalarının Uygulanmasında Ekonomik Çıkar Gruplarının Rolü-Türkiye Örneği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Aydın, Ü. (2010), Türkiye ve AB’de Akaryakıt Fiyatları ve Vergiler, http://www.dektmk.org.tr/upresimler/Turkiye_AB_Akaryakit_Fiyatları_Vergiler.pdf, (17.12.2010).
- Balkaya Akça, F. N. (1999), “Vergi Maliyeti Üzerine”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, 67-73.
- Belin, M. (1999), Osmanlı İmparatorluğu’nun İktisadi Tarihi, Çev: O. Ceylan, Gündoğan Yayınları, Ankara.
- Blaisdell, D. C. (2008), Düyûn-ı Umûmîyye: Osmanlı İmparatorluğu’nda Avrupa Mali Denetimi, Çev: A. İ. Dalgıç, Nesnel Yayınları, İstanbul.
- Bulutoğlu, K. (1978), Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Celasun, M. (2002), 2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Makroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme, <http://www.econ.utah.edu/~ehrbare/erc2002/pdf/i053.pdf>, (01.12.2010).
- Coşkun, A. (2003), “Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi”, Atatürkçü Düşünce Dergisi, Sayı: 4, 72-77.
- Çakır, C. (2001), Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi, Küre Yayınları, İstanbul.
- Çelebi, A.K., H. Yanıkkaya, R. Gökbunar, A.A. Gülova ve M. Pala (2009), Avrupa Yolunda Esnaf ve Sanatkarlar, Celal Bayar Üniversitesi ve Manisa Esnaf ve Sanatkarları Odası Birliği, MESOB Yayınları, Manisa.
- Çelikkaya, A. ve H. Gürbüz (2006), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, İktisat İşletme ve Finans, Cilt: 21, Sayı: 247, 122-139.

- Çetin, G. (2007), “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 14, Sayı: 2, 171-187.
- Çiçek, H. (2006), Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Çiçek, H., M. Karakaş ve A. Yıldız (2008), Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Çoban, H. (2004), “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.
- Doğrusöz, B. (2008), “Vergi Cezalarında Af Gereği”, Referans, 16.06.2008.
- Dönmez, R. (2007), “Veraset ve İntikal Vergisi”, içinde: Türk Vergi Sistemi, Editör: F. Heper, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1751, Eskişehir.
- Edizdoğan, N. ve A. N. Özker (2002), Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi), Ekin Kitabevi, Bursa.
- Eğilmez, M. ve E. Kumcu (2004), Ekonomi Politikası: Teori ve Türkiye Uygulaması, Remzi Kitabevi, Ankara.
- EPDK (2010), Petrol Piyasası Sektör Raporu 2009, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Petrol Piyasası Daire Başkanlığı, Ankara.
- EU (2010), Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway, European Union (EU) - European Commission (EC), Luxembourg.
- GİB (2009), Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı(2008-2012), Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) - Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (SGB), Yayın No: 87, Ankara.
- GİB (2010a), Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranları, Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/2007_KV_Oranlari.html, (07.12.2010).
- GİB (2010b), 2009 Yılı Merkezi Yönetim Gelirleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm, (11.12.2010).
- GİB (2010c), Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı (1923-2009), Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm, (10.12.2010).
- Giray, F. (2006), Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Güner, A. (1998), “Vergi Afları-Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine” içinde: Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 10, İstanbul.
- Heper, F. ve A. Ak (2008), “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi (Kanada ve Türkiye’den Sosyolojik Çalışma Örnekleri”, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi, 7-11 Mayıs, Antalya.
- Işık, A. K., E. Karayılmazlar, İ. Organ ve H. Işık (2005), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa.
- İpek, S. ve İ. Kaynar (2009a), “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 16, Sayı:1, 173-190.
- Kızılot, Ş. (2002), “Vergiyi Kim Ödüyor”, TİSK, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=593&id=36, (15.12.2010).
- Kızılot, Ş. (2010), “Kayıt Dışı İstihdamda Akıl Dışı Rakamlar”, Hürriyet, 28.06.2010.

- Kızılot, Ş. ve Ş. E. Çomaklı (2004), “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi, 10-14 Mayıs, Antalya.
- Kızılot, Ş., C. Kılıç ve O. Müderrisoğlu (2006), AB Yolunda Mali Dünyamız, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Yayın No: 273, http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=81, (20.12.2010).
- Kirmanoglu, H. (1994), “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları”, İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 36. Seri.
- Kumrulu, A. (1988), “Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 40, Sayı: 1, 193-235.
- Mutlu, A. (2009), Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihiyetinin Gelişimi, T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390, Ankara.
- Nadaroğlu, H. (1986), “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, II. Maliye Eğitimi Sempozyumu: Kamusal Finansman Sorunları, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- OECD (2010), OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics, http://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-factbook_18147364, (08.01.2011).
- Organ, İ. (2008), Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar, Çözüm Önerileri, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ömürbek, N., H. G. Çiçek ve S. Çiçek (2007), “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, Maliye Dergisi, Sayı: 153, 102-122.
- Özer, İ. (1976), Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları, TODAİE Yayın No: 156, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Pehlivan, O. (2006), Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pehlivan, O. ve M. Çetin (1998), “Enflasyon Vergisi Olgusunun Türkiye Açısından İncelenmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 198, 104-112.
- Perçin, N. (2005), “Vergi Sistemi-Vergi Yükü ve Kayıt Dışılık”, Mali Çözüm, Sayı: 70, 41-46.
- Saraçoğlu, F. (2005), “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, 79-96.
- Sarılı, M. A. (2002), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, Bankacılar Dergisi, Sayı: 41, 32-50.
- SGB (2010), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Sugözü, İ. H. (2008), “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği)”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.
- Şahin, H. (2006), Türkiye Ekonomisi, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Şenyüz, D. (2005), Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Şenyüz, D., M. Yüce ve A. Gerçek (2009), Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TCMB (2001), Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı, http://www.tcmb.gov.tr/yeni/duyuru/eko_program/program.pdf, (03.12.2010).
- Temiz, D. (2010), “Sigara Tüketimini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Uygulama: Türkiye Örneği”, SOBİAD Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, 45-53.
- Tezel, Y. S. (2002), Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi: (1923-1950), Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı, İstanbul.
- Topal, M. H. (2016), “Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı:2, 149-172.

- Tosuner, M. ve Z. Arıkan (2007), Türk Vergi Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.
- Tuay, E. ve İ. Güvenç (2007), Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf, (12.06.2010).
- Tunçer, M. (2002a), “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 57, Sayı: 3, 107-128.
- Türk, İ. (1982), “Atatürk ve Türk Mali Sistemi”, içinde: Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye’nin Ekonomik Gelişmesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 513, Ankara.
- Uçkaç, A. (2010), “Türkiye’de Neoliberal Ekonomi Politikaları ve Sosyo-Ekonomik Yansımaları”, Maliye Dergisi, Sayı: 158, 422-430.
- Uğur, A. A., E. Akdemir ve E. Gürsel (2010), “Sigara ve Alkol Üzerindeki Dolaylı Vergilerin Sağlık Harcamaları Üzerindeki Etkisi”, SOBİAD Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, 1-14.
- Uygur, E. (2001), Krizden Krize Türkiye: 2000 Kasım ve 2001 Şubat Krizleri, Türkiye Ekonomi Kurumu, Tartışma Metni: 2001/1, Ankara.
- Ünal, S. (2008), Telekomünikasyon Hizmetlerinde Vergi ve Yasal Yükümlülükler, http://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1282130892-4.Telekomunikasyon_Hizmetlerinde_Vergi_ve_Yasal_Yukumlulukler.pdf, (20.12.2010).
- Yaraşlı, G. O. (2005), Türkiye’de Vergi Reformu, T. C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara.
- Yavi, E. (2003), Bir Ülke Nasıl Batırılır? Osmanlı’nın İflasından Günümüz Türkiye’sine Kıssadan Hisseler, Yazıcı Yayınevi, İzmir.
- Yeniçeri, H. (2004), “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Türkiye 19. Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi, 10-14 Mayıs, Antalya.
- Yıldırım, E. ve R. Yıldırım (2001), “1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri”, 16. Türkiye Maliye Sempozyumu: 1980 Sonrası Mali Politikalar, Celal Bayar Üniversitesi, 28-31 Mayıs, Antalya.
- Yıldız, Z. (1996), “Cumhuriyet Türkiye’sinin Atatürk Döneminde Vergi Uygulamaları”, Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı: 4, 73-82.
- Yılmaz, B. E. ve M. Şeker (2007), Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları (İstanbul Örneği), İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No: 86, İstanbul.
- Zenginobuz, Ü., F. Adaman, F. Gökşen, Ç. Savcı ve E. Tokgöz (2010), Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları, Açık Toplum Vakfı, İstanbul.