

## 2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi

*Cemil RAKICI, Department of Public Finance, Karadeniz Technical University, Turkey; e-mail: cemil.rakici@ktu.edu.tr*

*Cansu AYDOĞDU, Department of Public Finance, Karadeniz Technical University, Turkey; e-mail: cansu.aydogdu@ktu.edu.tr*

### Evaluation of Tax Performance in Turkey after 2000

#### Abstract

Tax is one of the most important income sources of the state. For this reason, the tax performance of the countries is very important. The aim of the study is to evaluate the tax performance in Turkey after 2000. In this context, the notion of tax performance and its importance will be emphasized particularly. Subsequently, the factors that influence tax performance will be examined and finally the primary surplus and the collection/accrual rate which are indicative of tax performance will be mentioned. Finally, the study will be concluded with suggestions for improving tax performance in our country.

**Keywords** : Tax Performance, Primary Surplus, Tax Effort.

**JEL Classification Codes** : H200, H62.

#### Öz

Vergi devletin en önemli gelir kaynakları arasında yer almaktadır. Bu nedenle ülkelerin vergi performansı son derece önem arz etmektedir. Çalışmanın amacı, 2000 sonrası Türkiye’de vergi performansını değerlendirmektir. Bunun için, özellikle vergi performansı kavramı ve önemi üzerinde durulacak, ardından vergi performansını etkileyen faktörler incelenecek ve son olarak vergi performansının göstergeleri olan faiz dışı fazla ve tahsil/tahakkuk oranına değinilecektir. Son olarak çalışma, ülkemizde vergi performansının artırılmasına yönelik önerilerle sonlandırılacaktır.

**Anahtar Sözcükler** : Vergi Performansı, Faiz Dışı Fazla, Vergi Gayreti.

## 1. Giriş

Vergi, devletin öteden beri vergilendirme yetkisine dayanarak aldığı önemli bir gelir kaynağıdır. Verginin temel amacı, kamu hizmetlerini finanse etmektir. Devlet anlayışlarındaki değişmeyle birlikte verginin fonksiyonları da zamanla değişmiştir. Vergi, kamu hizmetlerini finanse etmek olan fiskal amacının yanında, iktisadi, sosyal ve ekonomik gibi ekstra fiskal amaçlarla da tahsil edilmeye başlanmıştır. Böylece vergi, klasik maliyecilerin benimsediği gibi tarafsız olma özelliğini kaybetmiş; düzenleyici, denetleyici, yönlendirici olma gibi yeni işlevler kazanmıştır. Verginin artan işlevleriyle beraber de vergi performansı kavramı ön plana çıkmıştır.

Vergi kapasitesi ve vergi gayretiyle iç içe bir kavram olan vergi performansı, ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle de bağlantılı olan ekonomik ve sosyal faktörlerden etkilenmektedir. Teoride bu faktörlerin irdelenmesi, vergi performansını yükseltmek adına önem taşımaktadır.

IMF gibi uluslararası örgütlerin, krizden çıkış reçetesi olarak gösterdiği faiz dışı fazla oranı ve devletin tahsilatta etkinliğini gösteren tahsil/tahakkuk oranı vergi performansının göstergeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

## 2. Vergi Performansı Kavramı

Devletin kamu hizmetlerini sunabilmesi amacıyla gelire ihtiyacı vardır. Devletin gelirlerinin önemli bir bölümünü ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu yüzden, vergi performansı kavramı önem kazanmaktadır.

Vergi performansı, adalet ve etkinlik kriterlerinin optimal bileşimini dikkate alarak vergi kapasitesinin en yüksek düzeyde gerçekleşmesini sağlamaktır. Vergi performansı iki farklı ölçüye dayanır. Bunlardan biri vergi kapasitesi diğer ise vergi gayretidir (Wang vd., 2009: 205). Vergi kapasitesi, bir ülkenin vergi potansiyelini ifade eder (Pehlivan, 2014: 161). Bir ekonomide vergi kapasitesinin büyüklüğü; GSYİH, nüfus, gelir dağılımı, ekonominin parasallaşma derecesi, toplumun tüketim alışkanlıkları, vergi ahlakı, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, ekonominin sektörel yapısı, vergi bilinci, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi idaresinin vergi toplamadaki samimiyeti ve istekliliği gibi bir dizi faktöre bağlıdır (Şen & Sağbaş, 2016: 165). Bir ülkede vergi kapasitesi (potansiyeli) ile fiilen toplanan vergi gelirleri her zaman aynı olmayabilir. Başka bir ifadeyle belli bir dönemde toplanan vergi gelirlerinin büyüklüğü çeşitli nedenlerden dolayı vergi kapasitesinin büyüklüğüne erişmeyebilir. Vergi kapasitesi ile fiilen toplanan vergi gelirleri arasındaki oransal ilişki vergi gayreti olarak nitelendirilir (Pehlivan, 2014: 161-162). Vergi gayretini etkileyen unsurlar ise vergi idaresinin etkinliği, mali mevzuat ve mali yargının etkinliği, mükellef-vergi arasındaki ilişkilerde duyulan tepkiler ve eğitim düzeyidir (Edizdoğan vd., 2011: 233).

### 3. Vergi Performansının Önemi

Vergi, iktisadi, mali, sosyal ve siyasi amaçlarla gerçek ve tüzel kişilerden alınan karşılıksız ve zorunlu ekonomik değerlerdir. Verginin en temel ve klasik işlevi kamu hizmetlerinin finansmanıdır. Kamu hizmetlerinin yeterli ve etkin görülebilmesi için ülkelerin vergi gelirlerine ihtiyaçları vardır. Özellikle Türkiye gibi ülkelerde, yani kamu gelirlerinin %80-90 gibi önemli bir kısmının vergilerden oluşması vergi performansının önemini bir o kadar daha arttırmaktadır.

Vergi performansı ile anlaşılması gereken, vergi gelirlerini olabildiğince yükseltmek ve kişilerin gelirlerinin büyük bir kısmına el koymak değil, vergi potansiyelinin tamamını kullanmak ve tahsilatta etkinliği sağlamaktır. Bu nedenle verginin ekonomik, mali, siyasi ve psikolojik sınırlarını göz önünde bulundurarak optimal bir vergi kapasitesi belirlenmelidir. Bu sınırlar dikkate alınarak belirlenen vergi kapasitesine en üst düzeyde ulaşmak ise vergi performansının seviyesini belirleyecektir. Dolayısıyla vergi performansının seviyesini etkileyen bu sınırlara dikkat edilmesi diğer bir önemli husustur. Bu sınırlar aşıldığında, vergi performansında yükselme bir yana, düşüş olabileceğini de söyleyebiliriz.

Vergi performansının seviyesi özellikle tahsil-tahakkuk oranının artmasını sağlayarak, sürdürülebilir borçlanma, istikrarlı bir ekonomik ve mali yapı, faiz dışı fazla gibi temel ekonomik unsurları olumlu yönde etkileyecektir. Söz konusu ekonomik unsurlar bir ülke ekonomisi için en önemli göstergeler olduğundan vergi performansının önemi bir o kadar daha ortaya çıkmaktadır.

### 4. Vergi Performansını Belirleyen Faktörler

Bir ülkenin vergi performansı pek çok faktörden etkilenmektedir. Bu faktörlerin etki dereceleri ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin, vergi bilinci bir ülkede performansı etkileyen önemli bir unsur durumundayken, başka bir ülkede daha az etkili olduğu görülebilmektedir. Bu çalışma kapsamında vergi performansını belirleyen faktörlerden seçilmiş ve hemen her ülkede etkisi olabilecek faktörlere yer verilmiştir.

#### 4.1. Vergi Oranları

Vergilemenin en önemli unsurlarından birisi vergi oranıdır. Vergi oranları mikro ve makro ekonomik açıdan pek çok etkilere sahiptir. Vergi ilk adımda kullanılabilir geliri etkilemektedir. Vergi oranlarındaki artışlar, vergilendirilebilir gelirler üzerinde azaltıcı etkilere sahiptir. Ronald Reagan'a danışmanlık yapmış olan ekonomist Arthur Laffer, bu etkiyi incelemiştir. Laffer'e göre, vergi oranının 0 olması durumunda herhangi bir vergi geliri elde edilememektedir. Ancak vergi oranı %100 ise yine herhangi bir vergi geliri elde edilemeyecektir. Vergi gelirini maksimize eden bir oran söz konusudur. (Mitchell, 2011: 328-330). Bu optimal oran aşıldığında, vergi oranının artırılmaya devam edilmesi durumunda vergi hasılatı artmayacak aksine azalmaya başlayacaktır (Şen & Sağbaş, 2016: 168). Bu azalmanın sebebi, verginin ikame etkisinin baskın olmasından ötürüdür. Kişiler, vergiden kaçınma vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurabileceklerdir. Ayrıca vergi gelirini

maksimize eden oran zamandan zamana, ÷lkeden ÷lkeye, sektörden sektöre hatta yıl içindeki ekonomik koşullara göre değişebilmektedir (Şen & Sağbaş, 2016: 169). Őu hususu önemle belirtmek gerekir ki, yüksek vergi oranı veya vergi oranlarını arttırmak, vergi performansına doğrudan olumlu etki yapabilecek bir önlem değildir. Önemli olan içinde bulunulan ÷lke Őartları içerisinde optimal vergi oranının belirlenmesi suretiyle vergi performansının arttırılmasıdır.

KPMG 2015 yılı Küresel Vergi Oranları Anketi’nde ÷lkelere iliŐkin vergileme trendleri yayınlanmıŐtır. Buna göre, küresel ortalama kurumlar vergisi oranı %23,68 olup, Türkiye’de bu oran %20’dir. Böylece kurumlar vergisi oranlarında küresel ortalamanın altında kaldığımızı söylemek mümkündür. KDV/mal ve hizmet vergisi oranının küresel ortalaması ise, %15,79 olup, Türkiye ise yüzde 18’lik genel KDV oranı ile ortalamanın bir miktar üzerinde; ancak yüzde 1 ve 8’lik oranları da dikkate alınca ortalamadan çok da uzaklaŐmamaktadır. Gelir vergisine bakıldığında ise, küresel vergi ortalaması %31,53’tür. Türkiye’de 2015 yılı gelir vergisi oranları yüzde 15-20-27-35 olduğundan ve aynı yılda, gelirlerin 66000 TL’yi aŐan kısmının %35’ten vergilendirilmektedir. Türkiye’de gelir vergisi oranları en üst gelir dilimine uygulanan vergi oranları açısından bakıldığında küresel vergi ortalamasının üzerinde bir vergi oranına sahiptir. Ancak, gelir vergisi oranlarının ortalaması alındığında küresel vergi oranından düşük olduğunu söyleyebiliriz (Akın, 2016).

AŞırı vergi yükü, özellikle vergi gelirlerinde düşüş, vergi kayıp ve kaçaklarında ise artışa neden olmaktadır. Bu tür olumsuzlukların giderilmesi ve vergi hasılatının artırılması için vergi oranlarının düşürülmesi, vergi yükünün sektörler ve kişiler itibariyle daha dengeli dağılımının sağlanması, vergi mevzuatının sadeleŐtirilmesi ve güncel tutulması gibi önlemlere baŐvurulmalıdır. Bu sayede, ekonominin önünü tıkayan engeller ortadan kaldırılacak ve vergileme potansiyeli ve kapasitesi genişletilerek vergi adaleti sağlanabilecektir (Armağan, 2007: 237).

## 4.2. Vergi Afları

Af, genel olarak bir kusurun bađıŐlanması anlamında kullanılmaktadır. Türkiye’de vergi affı çıkarma yetkisi doğrudan TBMM aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Aygün, 2012: 88). Nitekim Anayasamızın 87. maddesinde “TBMM, üye tam sayısının 5’te 3’ünün kararıyla genel ve özel af ilanına yetkilidir.” Őeklinde belirtilmiŐtir.

÷lkemizde vergi idaresi, biriken vergi alacaklarını tahsil etmek için yıllardır belirli zamanlarda “vergi affı” ya da “vergi barıŐı” adı altında düzenlemelerle vergi alacağını tahsil etmeye çalıŐmıŐtır (Özbirecikli & Coşkun, 2008: 40). Cumhuriyet tarihimizde, 1924 yılından bu yana 92 yılda 33 tane vergi affı çıkarılmıŐtır (Kumkale, 2016). Bu Şekilde vergi affına yönelik düzenlemelerin sıklığı, vergisini zamanında ödemeyen mükellefleri her dönem sonunda af beklentisi içine sokarak vergi mükellefiyetlerini yerine getirmeme alışkanlığı oluŐurmaktadır. Ayrıca bu durum, vergisini zamanında ödeyen mükellefler üzerinde de olumsuz etkiler oluŐturarak bu davranışları nedeniyle kendilerinin mağdur edildiğini düşünmelerine neden olabilmektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 116). Sonuç olarak, af beklentisi vergi performansını düşürmektedir.

Vergi aflarının vergi performansına etkisi konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalar sınırlı düzeydedir. Kargı (2011), çalışmasında 1923 yılından 2009 yılına kadar olan toplam 86 yılda çıkarılan 30 af kanunu sonucunda vergi gelirleri değişim oranı ortalamasını %32,12 olarak ıktaya koymuştur. GSMH’nin ortalama değişim oranını %30,10 ve vergi gelirleri lehine ortalama artışı da %2,02 olarak belirlemiştir. Bu sonuçlara dayanarak Kargı (2011), uzun vadede vergi aflarının vergi gelirlerini arttırmada çok başarılı bir yöntem olmadığı grşindedir. Kaya (2014) ise, 1980-2013 döneminde çıkarılan vergi aflarının vergi gelirlerini olumsuz etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Dolayısıyla vergi performansını arttırmada vergi afları kısa vadede kısmen de olsa olumlu bir etkiye sahip olmasına karşın, uzun vadeli olarak performansa çok fazla olumlu etkisinin olmayacağını söyleyebiliriz.

### 4.3. Vergi Ceza ve Denetimi

Vergi cezalarının düşük seviyelerde olması ve tam olarak uygulanamamaları vergi kaçırmayı etkileyen faktörlerdendir. Vergi cezaları düşük düzeyde olduğu zaman mükellefler için caydırıcı olmamaktadır. Ayrıca, vergi cezalarının miktarı kadar, uygulama süresi ve mükelleflerce algılanma dereceleri de önemlidir (Arıkan, 1995: 59).

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırır. Zira vergi denetimi yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür (elikkaya, 2002).

Türkiye’de 2015 yılında genel vergi inceleme oranı %2,24’tür (VDK, 2015). Bu oran, denetimin maliyeti ve her mükellefin denetlenmesinin olanaksızlığı/gereksizliği düşünüldüğünde çok düşük sayılmamaktadır (Savaşan, 2011: 17). Nitekim dünya geneline baktığımızda da düşük bir oran değildir. Amerika Gelir İdaresi (IRS)’ne göre Amerika’da bu oran %1 civarındadır (etinkaya, 2015).

Vergi performansının artmasında vergi denetim kadrolarının niceliği ve niteliği önem taşımaktadır. Vergi denetim kadrolarına bakıldığında, kadroların %65’i kullanılmaktadır. Vergi denetim kadrolarının durumu Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo: 1**  
**31.12.2015 Tarihi İtibariyle Vergi Denetim Kadroları**

UNVANI	TOPLAM	DOLU	BOş
Vergi Başmüfettişi	1889	288	1601
Vergi Müfettişi	5744	3556	2188
Vergi Müfettiş Yrd.	6605	5360	1245
TOPLAM	14245	9205	5040

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2015 Faaliyet Raporu, <[http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu\\_2015.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf)>, (27.10.2016).

Vergi performansının artmasında önemli etkenlerden biriside mükellefin vergi denetimi hakkındaki düşüncesidir. Eğer mükellef denetimin yetersiz olduğu ve denetlenme ihtimalinin düşük olduğu kanaatindeyse vergi ödeme konusundaki tutumu da ona göre

deđiŖecektir. Yakalanma ihtimalinin dűŖük olduğunu dűŖünen bir műkellef vergi kaçıрма davranıŖı gösterebilecektir. Haliyle vergi performansı bu durumdan olumsuz etkilenecektir. Bu sorunu aŖma noktasında atılacak önemli adımlardan birisi denetim etkinliğinin arttırılmasıdır. Tablo 1’de vergi denetim kadrolarının önemli lde boŖ olduğu grűlmektedir. Denetim oranının dolayısıyla vergi performansının arttırılması noktasında vergi denetim kadrolarının arttırılması gerekmektedir. Tabii ki, denetim kadrolarının nicel olarak arttırılması baŖlı baŖına yeterli değildir. Denetim elemanlarının nitel olarak yeterli kapasiteye sahip, donanımlı ve liyakatli olmaları bűyűk önem arz etmektedir.

#### **4.4. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci**

Műkelleflerin vergi yasalarından dođan yűkűmlűlűklerini, gerçeđe uygun bir Ŗekilde yerine getirme konusundaki davranıŖlarının dűzeyine vergi ahlakı denmektedir. Vergi ahlakı vergi bilinci ile i içe bir kavramdır (Akdođan, 2011: 190). Vergi bilinci ise, devletin yerine getirmekle yűkűmlű olduđu kamu hizmetlerinin gerekleŖtirilmesi için toplum bireylerinin elde ettiđi gelirlerden ya da servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiđini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneđine sahip olmalarını ifade etmektedir (Edizdođan vd., 2011: 228). Vergilemede baŖarılı olan űlkelerin hemen hepsinde vergi ahlakı dűzeyinin yűksek olduđunu gözlemlemek műmkűndűr (Tosuner & Demir, 2009: 13). Ampirik araŖtırmalarla desteklenen dűŖűnceye göre, Anglo-Sakson ve Nordik (İskandinav) űlkeleri vergiyi oldukça anlayıŖlı karŖılamalarına rađmen, Latin ırkı ise vergiye devamlı tepki göstermektedir (Nadarođlu, 2000: 290). Söz konusu bu tespit yanında genel anlamda vergi bilinci ve vergi ahlakını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar, műkelleflerin vergiyi algılama biçimi, kűltűr ve geliŖmiŖlik dűzeyi, sık uygulanan vergi afları, sosyo-demografik faktörler, műkellef yardımcıları, vergi idaresinin etkinliđi, vergi kanunlarının karmaŖıklıđı ve vergi incelemeleri olarak sayılabilir (Teyyare & KumbaŖlı, 2016: 6).

Vergi performansının arttırılmasında vergi bilinci ve vergi ahlakının rolű son derece önemlidir. Vergi ahlakı ve vergi bilincinin artması doğrudan vergi performansına olumlu etkide bulunacaktır. Dolayısıyla vergi bilinci ve ahlakına yönelik tedbirlerin alınması önemli bir durumdur. Bu amaçla halkın vergi konusunda bilinçlendirilmesi, hatta kűçük yaŖlardan itibaren vergi farkındalığının oluŖması açısından eğitim műfredatlarında vergi bilincine yer verilmesi gerekmektedir.

#### **4.5. Tarım Sektrűnűn Ekonomi İçindeki Payı**

Tarım sektrű, Tűrkiye için önemli sayılabilecek bir vergi potansiyeli oluŖurmaktadır. Ancak tarımın doğal Ŗartlara diğer sektörlere göre daha fazla bağımlı oluŖu, tarımsal gelirin hesaplanmasında yaŖanan teknik zorluklar, tarımda yıldıan yıla gelir dalgalanmalarının fazla oluŖu, tarımın stratejik konumu gibi nedenlerden dolayı tarımın vergilendirilmesi hassas bir konu olarak karŖımıza çıkmaktadır (Hayran, 2013: 70).

Tűrkiye’de vergi kesintisi, zirai kazançların vergilendirilmesinde yaygın vergilendirme usulűdűr. Gerçek usulde vergilendirilenlere vergi kesintisi uygulanmaktadır.

Sadece vergi kesintisi yoluyla vergilendirilen çiftçilerin kayıt tutma ve vergilerini beyan etme ödevleri bulunmamaktadır. Vergi kesintileri nihai vergi olarak kalmaktadır (Taşdelen, 2010: 143).

Ülkemizde gelişmekte olan ülkelere paralel olarak hizmetler ve sanayi sektörünün ekonomi içindeki payı artarken, tarım sektörünün payı azalmaktadır. 2015 yılının ilk yarısında hizmetler ve sanayi sektörleri sırasıyla GSYH’nin %59,8 ve %28,4’ünü oluştururken tarım sektörünün GSYH içerisindeki payı %6 ile sınırlı kalmıştır (Maliye Bakanlığı, 2015).

Gupta (2007), çalışmasında tarımın ekonomideki payı ile vergi geliri performansı arasında negatif ve güçlü bir ilişki tespit etmiştir. Gupta’ya göre, tarımın ekonomideki payının %1 artması, vergi geliri performansını %0,4 kadar azaltabilmektedir. Bu durum, hem arz hem talep yönü için geçerli olmaktadır. Arz yönüyle bakıldığında, tarım sektörünün ekonomi içindeki payı büyük olduğunda, bu sektörün vergilendirilmesi zor olabilmektedir. Ayrıca, tarım sektörünün vergilendirilmesinin siyasi olarak da güçlüğü vardır. Diğer taraftan, tarım sektörünün büyüklüğü kamu mal ve hizmetleri için yapılan harcama ihtiyacını da azaltabilmektedir.

#### **4.6. Vergi Harcamaları**

Vergi harcaması, bazı sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere, vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için ise tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülükleri ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar olarak tanımlanmaktadır (MB, 2016).

Türk vergi sisteminde istisna ve muafiyetler ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla geniş yer bulmuştur (Savaşan & Odabaş, 2005: 4). Vergi harcaması olarak da tabir edilen ve yasalarla uygulanmasına izin verilen bu vergisel imtiyazlar, bir anlamda kamu harcaması da sayılmaktadır. Çünkü bu tür uygulamalar neticesinde devlet önemli ölçüde gelir kayıplarına uğramaktadır. Devletin gelir kayıpları ise diğer para ve maliye politikası araçlarıyla giderilmeye çalışılmakta ve dolayısıyla kamu harcamaları artmaktadır (Öz, 2002: 13).

Vergi sistemi içerisinde aşırı ölçülere ulaşan muafiyet, istisna ve indirimler vergi yapısını zedeleyerek vergi tabanı ve vergileme kapasitesi arasında dengesizliklerin ortaya çıkmasına da neden olmaktadır (Öz, 2002: 17). Bu durum da vergi performansını olumsuz etkilemektedir.

**Tablo: 2**  
**2015-2019 Dönemi Yeni Belirlemeye Göre Vergi Harcaması Gerçekleşmesi ve Tahminlerinin GSYH'ya Oranı (%)**

Kanun Adı/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi	1,55	1,57	1,57	1,57	1,57
Kurumlar Vergisi	0,63	0,63	0,63	0,63	0,63
Katma Değer Vergisi	0,86	0,98	0,98	0,98	0,98
Özel Tüketim Vergisi	0,56	0,58	0,61	0,61	0,60
Motorlu Taşıtlar Vergisi	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03
Banka ve Sigorta M.V.	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44
Özel İletişim Vergisi	0,002	0,002	0,002	0,002	0,002
GENEL TOPLAM	4,08	4,22	4,25	4,25	4,24

*Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Vergi Harcamaları Raporu 2016, <http://www.gep.gov.tr/Pro/Dyn.aspx?prmts=17>, (25.11.2016).*

Tablo 2'de 2015-2019 yılı vergi harcamalarının gerçekleşme ve tahminleri yer almaktadır. GSYH'nın oranı olarak belirlenen veriler %4 civarında seyretmektedir. Vergi harcamaları ekonomik, mali, sosyal ve siyasi amaçlarla vergi sistemleri içerisinde yer almaktadır. Vergi harcamalarının özellikle mali yıl vergi gelirlerini azalttığını ve dolayısıyla vergi performansını düşürdüğünü söyleyebiliriz. Fakat bilhassa ekonomik amaçlı olan vergi harcamaları yani, teşvik edici özelliğe sahip olanlar uzun dönemde milli gelirin ve dolayısıyla vergi performansının artmasını sağlayacaktır. Vergi harcamaları konusunda alınması gereken en önemli tedbir uzun yıllardan beri sistem içerisinde yer alan, güncelliği ve etkinliğini kaybetmiş olanların sistemden bir an önce ayklanmasıdır.

#### 4.7. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, geleneksel ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen, resmi rakamlara yansımamış ve belli bir çıkar karşılığında mal ve hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır (Özsoylu, 1996: 111).

Kayıt dışı ekonominin en önemli olumsuz etkilerinden birisi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmasıdır. Vergi gelirlerinin azalması sonucu oluşan bütçe açıkları diğer finansman araçlarıyla giderilmeye çalışılır. Bütçe açıkları, borçlanma yoluyla karşılandığında faizler yükselerek yatırımların azalmasına yol açar. Yatırımların azalması, işsizliği ve kayıt dışı istihdamı arttıracaktır. Faiz oranlarının artması ayrıca kamu borçlanma maliyetini de arttıracaktır. Dolayısıyla bütçe açıkları daha da artacaktır. Bütçe açıklarının merkez bankası aracılığıyla para basılarak karşılanması, enflasyon oranının yükselmesine dolayısıyla gelir dağılımının bozulmasına neden olacaktır (Sarılı, 2002: 43). Dikkat edilecek olunursa kayıt dışı ekonominin sözü edilen bu olumsuz etkilerinin ortaya çıkmasının temelinde kayıt dışılık nedeniyle ortaya çıkan vergi performans düşüklüğüdür. Yani, kayıt dışı ekonomi nedeniyle vergi gelirlerinde önemli ölçüde düşüşler yaşanmaktadır. Bu durum ekonomiler üzerinde ciddi problemlere yol açmaktadır.

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin GSYİH'nın üçte biri ile yarısı arasında olduğu tahmin edilmektedir. Şüphesiz ki, kayıt dışı ekonomi olgusu, kurumsal ve hukuki altyapı eksiklikleri dahil, birden fazla belirleyicisi olan çok boyutlu bir olgudur. Ayrıca, kayıt altındaki ekonomik faaliyetler üzerine yüksek vergi salınmasına bizzat kayıt dışı ekonominin büyüklüğü de yol açabilmektedir. Bu durum kayıt altındaki tüketim ve gelir



üzerinden toplanan vergilerin, özellikle de kayıt altındaki istihdam üzerinden alınan vergilerin, yüksek olmasına yol açmaktadır (Kitapçı, 2013: 146).

**Tablo: 3**  
**Seçilmiş OECD ülkelerinde Eşi Çalışmayan İki Çocuklu Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü (%), 1999-2007 Yılları Arasındaki Kayıt Dışı Ekonomi Oranları (%) ve Gini Katsayıları**

	Vergi Yükü (2000)	Vergi Yükü (2015)	Kayıt Dışı Ekonomi (1999-2007)	Gini Katsayısı
Fransa	41,3	40,5	15,0	0,33 (2012)
Belçika	42,6	40,4	21,9	0,27 (2012)
İtalya	39,3	39,9	27,0	0,35 (2012)
Finlandiya	40,3	39,3	17,7	0,27 (2012)
Avusturya	35,2	39,0	9,7	0,30 (2012)
Yunanistan	40,7	38,1	27,5	0,36 (2012)
İsveç	44,3	37,8	18,8	0,27 (2012)
Türkiye	40,4	36,9	31,3	0,40 (2013)
Macaristan	43,9	35,3	24,4	0,30 (2012)
Almanya	35,3	34,0	16,0	0,30 (2011)
İspanya	32,3	33,8	22,5	0,35 (2012)
Norveç	28,4	31,9	18,7	0,25 (2012)
Hollanda	29,9	30,6	13,2	0,27 (2012)
Polonya	30,1	28,4	27,2	0,32 (2014)
Japonya	21,0	26,8	11,0	0,32 (2008)
İngiltere	27,8	26,3	12,5	0,32 (2012)
Danimarka	28,8	26,0	17,7	0,29 (2012)
ABD	21,2	20,7	8,6	0,41 (2013)
Meksika	12,7	19,7	30,3	0,48 (2014)
Kore	15,7	19,6	26,8	Veri yok
İsviçre	11,7	9,8	8,5	0,31 (2012)
Şili	6,1	7,0	19,3	0,50 (2013)

*Kaynak: OECD, Taxing Wedges 2016, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-previous-years.htm>, (01.02.2017); Schneider vd. (2010), Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007, Policy Research Working Paper 5356, <http://www.gfintegrity.org/storage/gfip/documents/reports/world\_bank\_shadow\_economies\_all\_over\_the\_world.pdf>, (01.02.2017); World Bank Data, Gini Index <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>, (01.02.2017) yararlanılarak hazırlanmıştır.*

Verginin önemli bir maliyet unsuru olması, vergi yükünün kayıt dışı ekonominin en temel nedeni olarak gösterilmesine neden olmaktadır. Özellikle rekabetin hız kazandığı günümüz ekonomilerinde kar marjları giderek düşmektedir. Tam rekabet ortamında faaliyette bulunan ekonomik birimler, kayıt dışında kalmak suretiyle vergi yükünden kurtularak karlarını arttırma çabası içine girmektedirler (Demir & Küçükilhan, 2013: 35). Ancak, vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasında her zaman doğru orantı olduğu söylenemez. Nitekim Tablo 3’te görüldüğü üzere; vergi yükü yüksek olan Finlandiya, Avusturya, İsveç, Almanya ve Hollanda gibi ülkelerde kayıt dışı ekonomi oranı diğer ülkelere göre nispeten daha düşüktür. Bu durum, sayılan ülkelerin vergi ahlakı ve bilincinin yüksek olması ile ilişkilendirilebilir. Ayrıca bu ülkelerin gini katsayılarına bakıldığında, gelir dağılımının diğer ülkelere göre daha adil olduğu da görülmektedir. Buradan hareketle istisnaları olmakla birlikte, gelirin daha adil dağıldığı ülkelerde vergi bilincinin daha yüksek olduğu ve dolayısıyla vergi yükleri yüksek olsa bile mükelleflerin kayıt dışına daha az yöneldikleri söylenebilir. Sonuçta bu durum vergi performansına olumlu bir şekilde yansımaktadır.

#### 4.8. Eğitim Düzeyi

Genel olarak eğitim düzeyinin yüksekliğinin vergiye uyumu kolaylaştırdığı düşünölmektedir (Aktan & Çoban, 2006: 148). Torgler, daha iyi eğitilmiş vergi mükelleflerinin, vergi kanunları ve mali bağlantılar hakkında daha fazla bilgiye sahip olduğunu ileri sürmektedir. Bu durumun vergiye uyum düzeyini arttırdığını fakat aksi durumun da yaşanabileceğini ortaya koymaktadır. Çünkü eğitilmiş mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatlarını daha iyi anlayabilmeleri ve devletin kamu gelirini nasıl kullandığını daha iyi fark etmeleri onları olumsuz davranmaya itebilir (Torgler, 2003: 11-12).

Yükömlülerin mali alandaki eğitimlerinin artırılması vergiye olan uyumu arttıracaktır. Eğitim çalışmalarında ise ağırlıklı olarak yükömlülerin en çok kullandığı ve benimsediği iletişim araçlarının tercih edilmesi durumunda etkinlik daha da artacaktır (Çiçek, 2006: 59). İlköğretim çağından itibaren vergi bilincinin artırılması için Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde vergi bilincine yönelik ilkökul, ortaokul ve lise seviyelerinde eğitim videoları hazırlanmaktadır.

Vergi bilinci bireylerin ilerideki yaşamlarında vergiye gönöllü uyum sağlamalarını kolaylaştıracaktır. Bu nedenle geleceğin potansiyel vergi mükellefi olan günümüz gençlerine vergi doğru anlatılmalıdır. Özellikle üniversiteler düzeyinde verginin ne olduğu, nereye ve ne şekilde harcandığı, hangi hizmetin sunumunda önem arz ettiğini öğretilebilecek, eğitimin üniversitelerin -maliye bölümü harici- diğer bölümlerinde bir sosyal sorumluluk dersi (projesi) olarak verilmesi gerekir. Ayrıca birçok ölkede uygulanmasına rağmen, Türkiye’de řu ana kadar uygulama şansı bulamamış olan mükellef eğitim programlarının hayata geçirilmesi, toplumsal vergi bilincinin pozitif yönde gelişimi açasından faydalı olacaktır (Teyyare & Kumbaşlı, 2016: 28).

#### 4.9. Vergi Maliyetleri

İyi bir vergi sisteminde vergi maliyetleri minimum düzeyde tutulmalıdır. Vergileme maliyetlerini esasen üç ana başlıkta toplamak mümkündür. Birincisi “idari maliyetler”dir. Vergi idaresinin vergi tarh ve tahsil giderlerinin asgari düzeyde olmasını ifade eder. Daha geniş anlamda idari maliyet, vergi yönetimi tarafından yapılan tüm harcamaların (bina, araç, gereç, taşıt, maaş ödemeleri vs.) toplamıdır. İkincisi “işlem maliyetleri”dir. Vergi dolayısıyla hem devletin hem de vergi yükömlülerinin yapması gereken işlemlerin sayısının az olması ve aynı zamanda maliyetinin de düşük olması gerekir. Vergi yükömlüsü yönünden işlem maliyetleri, hem vergi dolayısıyla yapılan parasal harcamaların hem de vergi dolayısıyla harcanan zamanın toplamına eşittir. Vergilemenin bir diğer maliyeti “fırsat maliyeti”dir. Vergi bürokrasisi dolayısıyla kaybedilen zaman fırsat maliyetidir. Bu zaman kaybı daha verimli olan alanlarda kullanılabilir ve milli gelire daha fazla katkıda bulunulabilir (Aktan, 2000).

Vergi maliyetleri, vergi performansı açısından önemlidir. Çünkü, vergi gelirleri ne kadar az maliyetle toplanırsa, devletin elde ettiği net gelir yúkselecek ve kamu hizmetleri için daha fazla kaynak ayırımı söz konusu olacaktır.

Günümüzde gerçekleştirilen vergi maliyeti hesaplamaları genellikle idari maliyetin belirlenmesine yöneliktir. Bu şekilde bulunacak rakamların, gerek yıllar itibarıyla ve gerekse ülkelerarası kıyaslamalar bakımından yararı vardır (Akdoğan, 2011: 178).

**Tablo: 4**  
**Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2015)**

YILLAR	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Toplamak için Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53

*Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Çeşitli Vergi İstatistikleri, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\_upload/VI/CVI/Tablo\_69.xls.htm>, (03.02.2017).*

2002-2015 yılları arasında, vergi idaresinin 100 TL vergi geliri toplamak için yaptığı harcama, 72 kuruştan 53 kuruşa düşmüştür. Bu durum vergi yönetiminde etkinliğin arttığının bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, verginin idari maliyetlerindeki bu düşüşün önemli sebepleri arasında otomasyon sisteminin ülke çapında yaygınlaştırılması ve bankalar aracılığıyla vergi tahsilatı olduğunu söyleyebiliriz. Tablo 4’te görüldüğü üzere vergi maliyetlerinin yıllar itibarıyla azalması dolayısıyla vergi karlılığının artması, vergi performansı açısından olumlu bir gelişme olarak görülebilir.

#### 4.10. Vergi Yapısı

Vergi yapısı ile literatürde vergilerin dolaylı ve dolaysız olma kriterleri anlatılmak istenir. Dolaylı vergiler, yansıtılması kolay, yükümlüsü belli olmayan, ne zaman ve ne kadar tahsilinin olacağı kestirilemeyen vergilerdir. Bunların yanı sıra bu vergileri kaçırma olasılığı daha düşüktür. KDV, ÖTV, gümrük vergileri, banka ve sigorta muameleleri vergisi dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır. Dolaysız vergiler ise yansıtılması kolay olmayan, mükellefi ve tahsil zamanı belli, vergi kaçırma olasılığı mümkün olan vergilerdir. Bu vergiler içinde gelir ve kurumlar vergileri, emlak vergileri, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler yer almaktadır (Ay & Talaşlı, 2008: 137).

Türkiye’de vergi yapısı son 50 yılda büyük bir değişim göstermiştir. Sıklıkla yaşanan ekonomik krizler ve bu krizler sebebiyle kamu kesiminin kısa vadede ihtiyaç duyduğu yüksek oranlardaki finansman ihtiyacına ilave olarak AB ile devam eden üyelik süreci,

küreselleşme ve beraberinde gelen uluslararası alandaki gelişmelerin ülkemiz vergi sisteminin şekillenmesinde önemli etkileri olduğu görülmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 3). Türk vergi yapısındaki değişim, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artması yönünde gerçekleşmiştir. Bu durum Tablo 6’da açıkça görülmektedir.

Son yıllarda tüm hükümetlerin önemli bir finansman aracı olarak kullandığı dolaylı vergiler, faiz dışı fazla hedefine ulaşmak ve vergi gelirlerini artırmak için kısa vadede en iyi sonuç veren bir finansman kaynağı olarak görülmektedir. Oysaki tersine artan oranlı bir yapıya sahip olan dolaylı vergiler, alt gelir grubundaki kişiler için büyük önem taşımaktadır. Dolaylı vergilerin bütçe içindeki payının artması finansman ihtiyacını karşılarken, vergi yükünün düşük ve sabit gelirliiler üzerinde kalmasına neden olmaktadır (Susam & Oktayer, 2007: 118-119). Bu durum vergi adaletsizliğine sebep olmaktadır. Yıllar itibariyle dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru önemli miktarda meydana gelen bu kayma, adalet ve etkinlik çatışmasına açık bir delil niteliğindedir. Dolaylı vergilerin ağırlığının artması vergi performansını arttırırken, vergi adaletini zedelemektedir.

## 5. Vergi Performansı Göstergeleri

Vergi performansı seviyesinin ekonomik ve mali unsurlar gibi pek çok gösterge üzerinde etkisi bulunmaktadır. Bu çalışma kapsamında söz konusu göstergelerden faiz dışı fazla ve tahsil-tahakkuk oranı incelenecektir. Özellikle mali disiplin sağlanarak sürdürülebilir borçlanma üzerinde önemli katkı sağlayan unsur faiz dışı fazla verilmesidir. Vergi tahsil ve tahakkuk oranının yüksek seviyelerde olması da etkin vergi performansının göstergelerinden diğer birisidir.

### 5.1. Faiz Dışı Fazla

Faiz dışı fazla, toplam harcamalardan faiz harcamalarının çıkarılması durumunda kamu gelirlerinin giderleri karşılayıp karşılamadığını gösterir. Faiz dışı fazla verilmesi halinde kamu gelirleri faiz dışındaki kamu giderlerini karşılamakta ve bir miktar da fazla verilmektedir (Gürdal & Yardımcıoğlu, 2005: 21). Vergi performans seviyesinin etkisini gösterdiği en önemli alanlardan birisi bütçenin faiz dışı fazla vermesidir. Ülkenin vergi performansı arttıkça, kamu harcamalarının sabit kaldığı varsayımı altında faiz dışı fazla miktarı da artacaktır.

Faiz dışı fazla kavramı, özellikle 2000 sonrası dönemde IMF ile imzalanan stand-by anlaşmaları ile borçların sürdürülebilirliği ve mali disiplinin sağlanması açısından önemli bir performans kriteri haline gelmiştir (Ceylan, 2010: 392). Bu nedenle, 2001 Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ile birlikte hedef alınan en önemli unsur, kamu kesiminin borçlanma ihtiyacının azaltılarak, GSMH’nin %6,5’i oranında faiz dışı fazla verilmesidir (Susam, 2009: 219). 26.04.2005 tarihli IMF Niyet Mektubu’nda da faiz dışı fazla/GSMH oranı %6,5, 28.04.2008 tarihli IMF Niyet Mektubu’nda ise %3,5 olarak belirlenmiştir (TCMB, 2005: TCMB, 2008). 2008 yılı ve sonrası için, faiz dışı fazla hedeflerinde azaltılmaya gidilmiş bulunmaktadır. Bunun sebebi, yapısal reformlar için kaynak sağlanmak

istenmesidir (Serdengeçti, 2007: 3). Nitekim 2014-2016 orta vadeli programda; 2014, 2015 ve 2016 faiz dışı fazla hedefleri sırasıyla %1,1, %1,2 ve %1,3 olarak belirlenmiştir (Maliye Bakanlığı, 2013).

**Tablo: 5**  
**Faiz Dışı Fazla, Bütçe Gelir-Giderleri ve KKBG/GSYH**

YIL	Faiz Dışı Fazla Oranı (%)	Bütçe Gelirleri (Milyon TL)	Bütçe Giderleri (Milyon TL)	KKBG/GSYH
2000	4,3	38.229	51.344	8,9
2001	5,2	58.416	86.972	12,1
2002	3,2	79.420	119.604	10,0
2003	4,0	101.040	141.248	7,3
2004	4,8	122.964	152.093	3,6
2005	5,9	152.784	159.687	-0,1
2006	5,4	173.483	178.126	-1,8
2007	4,1	190.360	204.068	0,1
2008	3,5	209.598	227.031	1,6
2009	0,0	215.458	268.219	5,0
2010	0,7	254.277	294.359	2,4
2011	1,8	296.824	314.607	0,1
2012	1,3	332.475	361.887	1,0
2013	2,0	389.682	408.225	0,5
2014	1,5	425.383	448.752	0,6
2015	1,5	482.780	506.305	0,0

*Kaynak: BÜMKO, Temel Ekonomik Büyüklükler (2000-2016), Ekonomik Göstergeler (1950-2016) <www.bumko.gov.tr>, (17.10.2016); Hazine Müşteşarlığı, Kamu Finansmanı İstatistikleri, <www.hazine.gov.tr>, (17.10.2016) yararlanılarak hazırlanmıştır.*

2000-2015 dönemine baktığımızda, Kasım 2000 ve şubat 2001 krizleri sonrası faiz dışı fazla hedefi gerçekteşemese de, 2008 küresel finansal krizine kadar bir iyileşme söz konusu olmuştur. 2008 küresel finansal krizinden sonra, 2009 yılında Türkiye faiz dışı fazla verememiştir. 2010 yılından sonra ise, faiz dışı fazlanın en azından hedeflenen seviyelerde olduğu görölmektedir. 2010 sonrası faiz dışı fazla verilememesinin sebebini vergi gelirlerindeki veya vergi performansındaki düşüşe bağlamak doğru olmaz. Tablo 5’ten anlaşıldığı üzere vergi gelirlerinde sürekli bir artış meydana gelmektedir. Fakat, bütçenin harcama tarafına bakacak olursak harcamaların da aynı şekilde sürekli arttığı görölmektedir. Dolayısıyla, 2010 sonrası faiz dışı fazla oranının düşmesinin esas sebebini harcama artışına bağlayabiliriz.

Kasım 2000 ve şubat 2001 krizleri sonrası yüksek kamu borcu ile karşı karşıya kalan Türkiye’de, borçların çevrilebilmesi için faiz dışı fazlanın yüksek olması önemliydi. Ancak Tablo 5’ten de göröldüğu üzere, zaman içinde kamu kesimi borçlanma gereksinimi azaldığı için, faiz dışı fazla oranı da bu doğrultuda azalmıştır. Bu durumun rasyonel bir gelişme olduğu söylenebilir.

## 5.2. Tahsil-Tahakkuk Oranı

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ eden verginin ödenecek safhaya gelmesidir. Verginin tahsili ise, verginin ödenmesi anlamına gelip, vergi borcunu sona erdiren işlemlerden biridir. Tahakkuk eden verginin ne kadarının tahsil edildiğini gösteren tahsil/tahakkuk oranı, vergi performansının bir diğer göstergesi olarak karşımıza çıkar. Yani, etkin ve yüksek vergi performansının sağlanması durumunda tahsil/tahakkuk oranının yükselmesi beklenir. Tahakkuk eden vergi miktarı önemli olmakla birlikte, daha da önemli

olan husus, tahakkuk eden verginin ne kadarının tahsil edilebildiğidir. İşte, etkin vergi performansı tahakkuk eden verginin yüksek oranda tahsilatının gerçekteşmesini sağlayacaktır.

**Tablo: 6**

**Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (Toplam Tahsilat/ Toplam Tahakkuk) ve Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

Yıl	Tahsil/Tahakkuk Oranı (%)	Dolaylı Vergiler (%)	Dolaysız Vergiler (%)
2000	90,5	60,9	39,1
2001	90,3	59,8	40,2
2002	91,4	65	35
2003	92,5	67,2	32,8
2004	93,0	68,9	31,1
2005	92,0	69,3	30,7
2006	92,2	70,7	29,3
2007	91,1	68,1	31,9
2008	89,7	66,9	33,1
2009	87,4	66,9	33,1
2010	86,2	71,4	28,6
2011	85,6	70,1	29,9
2012	86,4	69,2	30,8
2013	86,8	71,8	28,2
2014	85,2	69,9	30,1
2015	84,7	70,8	29,2

Kaynak: *Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri İstatistikleri*, <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_18.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm)>, (18.10.2016); *Kalkınma Bakanlığı, Kamu Kesimi Genel Dengesi 1990-2015 (Kalkınma Bakanlığı Tanımlı)*, <<http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/KamuKesimiGenelDengesi.aspx>>, (18.10.2016) verilerinden hesaplanarak hazırlanmıştır.

Bir vergi sisteminde tahsil/tahakkuk oranının yüksek olması, temelde dolaylı vergilerin ve kaynakta kesilen (stopaj) vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olmasına; tahsil/tahakkuk oranının düşük olması ise vergi idaresinin etkisizliği ve kayıt dışı ekonomi gibi nedenlere bağlıdır. Tablo 6’ya göre, 2000-2007 yılları arasında tahsil/tahakkuk oranı %90’ın üzerinde olup, önemli sayılabilecek kadar yüksek bir seviyededir. Bu dönem içerisinde özellikle 2001 sonrası tek parti iktidarının getirdiği siyasi istikrar ortamı oranın daha da yükselmesine neden olmuştur. Fakat, 2007 yılı sonrası Türkiye’de tahsil/tahakkuk oranında azalma meydana gelmiştir. 2007 yılı sonrası dönemde de tek parti iktidarının iş başında olmasına rağmen düşüş yaşanmıştır. Bu düşüşün en önemli sebepleri arasında iç ve dış siyasi ve ekonomik olayları gösterebiliriz. Bugün bile hala iç-dış siyasi ve ekonomik olayların ağırlığı, gündemi artan bir şekilde meşgul etmektedir. Ekonomik açıdan tahsil/tahakkuk oranı üzerinde küresel ekonomik krizin etkilerinden de bahsetmek mümkündür. Dolayısıyla, yukarıda bahsettiğimiz siyasi ve ekonomik gelişmeler vergi performansını etkilemek suretiyle tahsil/tahakkuk oranında azalmaya yol açmıştır. Tablo 7 incelendiğinde, söz konusu gelişmelerin etkisinin, hedeflenen ve gerçekteşen bütçe gelirleri üzerinde de hissedildiğini söyleyebiliriz.

**Tablo 7**  
**Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri (TL)**

Yıl	Bütçe Kanunu	Gerçekleşen Tahsilat	Tahsilatta Bir Önceki Yıla Göre Artış Yüzdesi	Fark
2000	24.000.000.000	26.503.698.413	79,1	2.503.698.413
2001	31.777.000.000	39.735.928.150	49,9	7.958.928.150
2002	37.710.000.000	59.631.867.852	50,1	2.025.928.150
2003	57.911.000.000	84.316.168.756	41,4	1.720.867.852
2004	85.955.000.000	101.038.904.000	19,8	-1.638.831.244
2005	99.173.000.000	131.948.778.000	18,5	1.865.904.000
2006	146.449.000.000	151.271.701.000	14,6	4.822.701.000
2007	173.861.616.000	171.098.466.000	13,1	-2.763.150.000
2008	187.504.321.000	189.980.827.000	11,0	-2.703.966.000
2009	220.602.859.000	196.313.308.000	3,3	-30.639.316.000
2010	212.555.871.000	235.714.637.000	20,1	15.742.928.000
2011	250.769.413.000	284.490.017.000	20,7	24.928.539.000
2012	300.995.224.000	317.218.619.000	11,5	5.349.502.000
2013	347.890.019.000	367.517.727.000	15,9	6.816.427.000
2014	378.016.251.000	401.683.956.499	9,3	9.056.175.000
2015	427.048.060.000	465.229.389.397	15,8	20.924.888.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri İstatistikleri, <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_9.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_9.xls.htm)>, (18.10.2016); Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri İstatistikleri, <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_10.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_10.xls.htm)>, (18.10.2016) yararlanılarak hazırlanmıştır.

\*Tablo 7'de, Tablo 4'e göre 2005 ve öncesi vergi gelirlerinin farklı olmasının sebebi, Tablo 4'te 2005 ve öncesi vergi geliri hesaplamalarına mahalli idareler ve fonlar hariç, red ve iade tutarlarının dahil edilmesidir.

2000-2003 dönemindeki vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre artış yüzdesinin büyüklüğü, vergi potansiyelinin önceki yıllarda tam olarak kullanılmadığına bağlanabilir. Oysaki, tablo 6 incelendiğinde aynı döneme ait tahsil/tahakkuk oranlarının yüksek olduğu görülmektedir. Sonraki yıllarda ise, belli bir büyüklüğe ulaşıldığı için oransal artışlar çok yüksek derecede olmamıştır. Ayrıca 2008 küresel finansal krizi sonrası hedeflenen ve gerçekleşen vergi gelirleri arasındaki olumsuz fark dikkat çekmektedir.

## 6. Sonuç

Vergi performansı özellikle kamu gelirleri arasında vergi gelirlerinin önemli yer tuttuğu ülkeler açısından son derece önemlidir. Çünkü söz konusu ülkeler kamu harcamalarının önemli kısmını vergi gelirleriyle karşılamaktadır. Dolayısıyla vergi performansında yaşanacak aksaklıklar ekonomik, mali ve sosyal pek çok alanda etkisini gösterecek ve bu alanlar üzerinde önemli sorunlara yol açacaktır. Buradan hareketle vergi performansından bir ülkede çok yüksek düzeyde vergi tahsil edilmesi anlamı çıkarılmamalıdır. Ekonomik ve mali dengeler açısından son derece önemli olan vergi performansından esas anlaşılması gereken ekonomik etkinlik ve adalet unsurları dikkate alınarak bir ülkenin vergi kapasitesinin mümkün olduğu ölçüde kullanılmalıdır. Bu çalışmada özellikle vergi performansının etkilediği alanlar açısından faiz dışı fazla ve tahsil-tahakkuk oranlarına yer verilmiştir. Vergi performansı seviyesi ilk etapta faiz dışı fazla ve tahsil-tahakkuk oranlarını etkilemek suretiyle diğer değişkenleri de etkilemektedir. Özellikle kamu borç yükü yüksek olan ülkelerde bütçenin faiz dışı fazla vermesi borç yükünün azaltılmasında son derece önemlidir. Vergi performansı faiz dışı fazla düzeyine etki eden en önemli faktörler arasında yer almaktadır. Türkiye bağlamında, özellikle 2000 yılı sonrası verileri kullanılarak yapılan değerlendirme sonucunda vergi performansı ile ilgili aşağıdaki öneriler ortaya konulmuştur.

Ülkemizde sık sık vergi aflarına başvurulması, vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir. Geçmişten süregelen bu durum mükelleflerde af beklentisi oluşturmaktadır. Oluşan af beklentisiyle, vergiler zamanında ödenmemekte ve vergi performansı düşmektedir. Bu nedenle özellikle idarecilerin müdahalesi ile mükelleflerin af beklentisi ortadan kaldırılmalıdır.

Vergi performansında vergi denetiminin etkinliği son derece önemlidir. Denetlenme ihtimalinin düşük olduğunu düşünen mükellef vergisel ödevlerini yerine getirme noktasında isteksiz davranacaktır. Bu nedenle %2 seviyesinde olan denetim oranları artırılmalıdır. Her ne kadar son yıllarda vergi denetimi noktasında önemli adımlar atılmış olsa da, ülkemiz nüfusu ve faal mükellef sayısı düşünüldüğünde denetim konusuna daha da ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Vergi performansı ve vergi bilinci birbiriyle ilişkili olan iki önemli konudur. Vergi bilincinin yüksek olması vergi performansını da artıracaktır. Vergi bilincini ülkemizde yerleştirmek için, küçük yaşlardan itibaren vergiye yönelik eğitimler verilmelidir. Ülkemizde her yıl şubat ayının son haftası kutlanan “Vergi Haftası”, hem öğrenci hem de mükelleflere yönelik eğitim programlarıyla desteklenmelidir. Ayrıca vergi bilinci noktasında vergi gelirlerinin nerelere kullanıldığı yani, kamu harcamaları da halka iyice anlatılmalıdır. Toplanan vergilerin kendisi için harcandığı bilincine varan vatandaş vergiye karşı daha duyarlı hale gelecektir. Bu durum neticesinde ülkedeki vergi gayretinin artacağını ve dolayısıyla vergi performansının olumlu etkileneceğini söyleyebiliriz.

OECD ülkeleri içinde, kayıt dışı ekonomi oranı en yüksek ülkelerden biri Türkiye’dir. Kayıt dışı ekonomi ise, vergi gelirlerini düşürür ve vergi performansına olumsuz etki eder. Kayıt dışı ekonomi, sıfırlanamayacak bir olgu da olsa, düşürülmesi mümkündür. Kayıt dışı ekonominin azaltılması çalışmalarıyla, vergi potansiyelinden daha etkili faydalanılabilir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması kayıt dışı ekonominin azaltılmasında izlenecek yollardan bir tanesidir.

## **Kaynaklar**

- Akdoğan, A. (2011), *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, E. (2016), *Vergi Gelirlerimizde Dengesizlik Nerede?*, <<http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=554>> , 19.10.2016.
- Aktan, C.C. (2000), <[http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/vergi-disi/oneriler.htm](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/oneriler.htm)>, 19.01.2017.
- Aktan, C.C. & H. Çoban (2006), “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, C.C. Aktan & D. Dileyici & İ.Y. Vural (eds.), Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Arıkan, Z. (1995), “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, *İşletme ve Finans*, S. 108, 56-60.
- Armağan, R. (2007), “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227-252.



- Ay, H.M. & E. Talaşlı (2008), “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, *Maliye Dergisi*, S. 154, 135-155.
- Aygün, R. (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, S. 369, 88-92.
- Benk, S. & B. Karakurt (2010), “Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları”, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 133-148.
- BÜMKO, *Temel Ekonomik Büyüklükler (2000-2016), Ekonomik Göstergeler (1950-2016)*, <[www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)>, 17.10.2016.
- Ceylan, R. (2010), “Türkiye’de Mali Sürdürülebilirlik Göstergeleri İstikrarlı mı?”, *Maliye Dergisi*, S. 158, 388-397.
- Çelikkaya, A. (2002), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, *e-Akademi*, S. 5, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/accelikkaya-1.htm>>, 27.10.2016.
- Çetinkaya, F. (2015), *Türkiye’de Vergi İnceleme Oranları ve VDK’nın Artan Etkinliği*, <<http://www.dunya.com/gundem/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vedknin-artan-etkinligi-haberi-277250>>, 27.10.2016.
- Çiçek, H. (2006), *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, No: 65, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Demir, İ.C. & M. Küçükilhan (2013), “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Dışı Ekonomi Algısı: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 31-48.
- Edizdoğan, N. & Ö. Çetinkaya & E. Gümüş (2011), *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Edizdoğan, N. & E. Gümüş (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 164, 99-119.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Bütçe Gelirleri İstatistikleri*, <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_9.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_9.xls.htm)>, 18.10.2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Bütçe Gelirleri İstatistikleri*, <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_18.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm)>, 18.10.2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Bütçe Gelirleri İstatistikleri*, <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_10.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_10.xls.htm)>, 18.10.2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Çeşitli Vergi İstatistikleri*, <[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_69.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_69.xls.htm)>, 03.02.2017.
- Gupta, A. S. (2007), “Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries”, *IMF Working Paper*.
- Gürdal, T. & F. Yardımcıoğlu (2005), “Türkiye’de Faiz Dışı Fazlanın Gelişimi ve Ekonomik Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 58, 21-39.
- Hayran, S. (2013), “Türkiye’de Tarım Kesimin Vergilendirilmesi”, *İğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 3(1), 69-72.
- Hazine Müşteşarlığı, *Kamu Finansmanı İstatistikleri*, <[www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr)>, 17.10.2016.

- Kalkınma Bakanlığı (2014), *Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi-Özel İhtisas Komisyonu Raporu*,  
<<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/246/Vergi%20C3%96zel%20C4%B0htisas%20Komisyonu%20Raporu.pdf>>, 15.02.2017.
- Kalkınma Bakanlığı, *Kamu Kesimi Genel Dengesi 1990-2015 (Kalkınma Bakanlığı Tanımlı)*,  
<<http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/KamuKesimiGenelDengesi.aspx>>, 18.10.2016.
- Kargı, V. (2011), “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kaya, A. (2014), “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”, *Maliye Dergisi*, S. 167, 184-199.
- Kitapçı, İ. (2013), *Vergi Etiği - Vergi Psikolojisi “Verginin Sosyo - Psikolojik Teorisi”*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kumkale, R. (2016), “Cumhuriyet Tarihimizde Çıkartılan Vergi Afları”,  
<<http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari>>, 25.10.2016.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2013), “Orta Vadeli Mali Plan (2014-2016)”, <<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7732,20142016orta-vadeli-mali-planpdf.pdf?0>>, 17.10.2016.
- Maliye Bakanlığı, *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu*,  
<[http://vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu\\_2015.pdf](http://vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf)>, 27.10.2016.
- Maliye Bakanlığı, *Yıllık Ekonomik Rapor 2015*,  
<<https://www.maliye.gov.tr/Documents/Y%C4%B1llık%C4%B1k%20Ekonomik%20Rapor%202015.pdf>>, 04.11.2016.
- Maliye Bakanlığı, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, *Vergi Harcamaları Raporu 2016*,  
<<http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594>>, 25.11.2016.
- Mitchell, D.J. (2011), “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması”, (Çev. Sinan Çukurçayır), *Maliye Dergisi*, S. 161, 326-336.
- Nadaroğlu, H. (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 11. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayımlarını Dağıttım.
- OECD, *Taxing Wedges 2016*, <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-previous-years.htm>>, 01.02.2017.
- Öz, E. (2002), “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(1), 11-33.
- Özbirecikli, M. & A.A. Coşkun (2008), “Vergi Affı Geçici Bir Çözüm mü Yoksa Kalıcı Bir Sorun Kaynağı mı? 4811 Sayılı VBK Çerçevesinde Bir İnceleme: Hatay Örneği”, *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, 39-49.
- Özsoylu, A.F. (1996), *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul: Bağlam Yayıncılık.
- Pehlivan, O. (2014), *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Qian, W. & C. Shen & H. Zou (2009), “Local Government Tax Effort in China: An Analysis of Provincial Tax Performance”, *Région at Développement*, No.29, 203-236.
- Sarılı, M.A. (2002), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılar Dergisi*, S. 41, 32-50.

- Savaşan, F. (2011), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı”, *Seta Analiz*, S. 35.
- Savaşan, F. & H. Odabaş (2005), “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5, 1-29.
- Serdengeçti, S. (2007), <<http://www.ilk250.org.tr/document/2007/makaleler/09%20-%202007%20Y%C4%B1%20T%C3%BCrkiye%20Ekonomisi%20Genel%20De%C4%9Ferlendirmesi-S%C3%BCreyya%20SERDENGE%C3%87T%C4%B0.pdf>>, 17.10.2016.
- Schneider, F. & A. Buehn & C. E. Montenegro (2010), “Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007”, *Policy Research Working Paper* 5356, <[http://www.gfintegrity.org/storage/gfip/documents/reports/world\\_bank\\_shadow\\_economies\\_all\\_over\\_the\\_world.pdf](http://www.gfintegrity.org/storage/gfip/documents/reports/world_bank_shadow_economies_all_over_the_world.pdf)>, 01.02.2017.
- Susam, N. (2009), *Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikaları 1923-2008*, İstanbul: Derin Yayınları.
- Susam, N. & N. Oktayer (2007), “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(2), 105-123.
- şen, H. & İ. Sağbaş (2016), *Vergi Teorisi ve Politikası*, 2. Baskı, Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Taşdelen, A. (2010), “Hukuki Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi”, *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, 23(2), 137-144.
- Teyyare, E. & E. Kumbaşlı (2016), “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(4), 1-29.
- Torgler, B. (2003), “Tax Morale and Institutions”, *Crema Working Papers*, No: 2003-09, Basel.
- Tosuner, M. & İ.C. Demir (2009), “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), 1-15.
- World Bank Data, *Gini Index* <<http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>>, 01.02.2017.
- World Bank Data (2005), *26 Nisan 2005 tarihli IMF Niyet Mektubu*, <<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/5461c148-2f43-462f-9e10-dc0c127c7827/IMFniyetTRnisan05.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE5461c148-2f43-462f-9e10-dc0c127c7827>>, 14.10.2016.
- World Bank Data (2008), *28 Nisan 2008 tarihli IMF Niyet Mektubu*, <<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/d5df0a22-3667-4e27-8124-f390f9330a6e/IMFniyetTRnisan08.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE5df0a22-3667-4e27-8124-f390f9330a6e>>, 14.10.2016.

Rakıcı, C. & C. Aydoğdu (2017), “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi*, Vol. 25(33), 221-239.