

## VERGİLEME KAPASİTESİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER VE TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

### FACTORS DETERMINING TAXATION CAPACITY AND THE EFFECT OF TAX AMNESTIES ON TAX REVENUES IN TURKEY



DOI: 10.25204/iktisad.320019

Abdulkerim EROĞLU\*

#### Öz

*Kamu harcamalarının sosyal devlet anlayışına ve küreselleşmeyle birlikte gelen değişimlere bağlı olarak sürekli artması, bunların finansmanında kullanılan en önemli kalem olan vergi gelirlerinin de artırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda çalışmada öncelikle vergileme kapasitesini etkileyen faktörlerin neler olabileceği ele alınmış ve bu faktörlerin birbirlerini nasıl etkileyebilecekleri incelenmeye çalışılmıştır. Daha sonra bu faktörler Türk vergi sistemi çerçevesinde değerlendirilerek bazı sonuçlara varılmaya çalışılmış ve bu yönde bazı öneriler geliştirilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergileme Kapasitesi, Türk Vergi Sistemi, Vergisel Düzenlemeler.

**Jel Kodları:** H21, H26, H30.

#### Abstract

*The continuous increase in public expenditures due to the social state concept and the changes that come with globalization makes it necessary to increase the tax revenues which is the most important item used in their financing. In this context, firstly the factors that affect the taxation capacity are discussed and it is tried to examine how these factors can affect each other. Then, these factors were evaluated within the framework of the Turkish tax system and some results were tried to be finalised and some suggestions are developed within this direction.*

**Keywords:** Taxable Capacity, Turkish Tax System, Tax Regulations.

**JEL Codes:** H21, H26, H30.

\* Arş. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, abdulkerim.eroglu@deu.edu.tr  
ORCID: 0000-0003-2680-8844

## 1. GİRİŞ

Gelişmiş ülkelere kıyasla gelişmemiş ülkelerde vergilendirme kapasitesi nispeten daha sınırlıdır. Ekonomik gelişmişlik seviyesinden ekonominin parasallaşmasına, ekonomide tarımın payından demokrasinin toplum tarafından benimsenmesine, ekonominin dışa açıklığından yönetim biçimine, sahip olunan doğal kaynaklardan stratejik ve coğrafi konuma kadar birçok faktör vergileme kapasitesini etkilemektedir. Ancak bunların dışında vergi ahlakı, vergi kültürü, vergi bilinci, vergi sisteminin adillğine olan inanç gibi başka faktörler de söz konusudur.

Türkiye ekonomisinde 24 Ocak Kararlarından sonra ciddi yapısal değişiklikler yaşandı. Devletin ekonomideki payının azaltılmasından faizlerin serbestleştirilmesine kadar birçok alanda yeni politikalar benimsendi. Şüphesiz liberalleşmenin başlangıcı olarak kabul edilebilecek bu yıllarda vergisel anlamda önemli değişiklikler de yapıldı. 1984'ten sonra KDV, 2002'den sonra ÖTV kanunlarının yürürlüğe girmesi, ekonomik şartlara ve uygulamada ortaya çıkan ihtiyaçlara ve eksikliklere göre Kurumlar Vergisi'nin 2006'da değiştirilmesi, birçok vergi kanununun ise tebliğ, mukteza, sirküler gibi araçlarla sürekli güncellenmesi bu sürecin vergisel boyutunu göstermektedir.

Vergisel reformların vergi sistemi üzerinde çok önemli yapısal değişikliklere neden olmuştur. Ancak yapılan değişikliklerin mevcut vergisel düzenlemeleri dikkate almadan gerçekleştirmesi vergi sisteminin anlaşılır ve basit olmasına gölge düşürmüştür. Vergi sisteminin karmaşık olmasının yanında vergi cezalarının etkin olmaması, uzlaşma müessesesinin suistimal edilmesi, vergi aflarının dürüst mükellefleri küstürmesi vs. gibi faktörler Türk vergi sisteminin karşı karşıya olduğu sorunlardır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergileme kapasitesi vergileme sınırının ne olması gerektiği konusunda ekonomik faktörler yönünden analitik yöntemle ele alınması gereken önemli bir kavramdır. Kavram en basit haliyle; belli bir dönemdeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyel olarak tanımlanabilir. Aynı dönemde sağlanan vergi hasılatının GSMH'ye oranı olarak tanımlanabilecek vergi gayreti de vergi kapasitesinin diğer bir yönünü oluşturmaktadır. Vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanılması halinde vergilemenin ekonomik sınırından bahsedilecektir. Başka bir deyişle vergilemenin ekonomik sınırı vergi kapasitesinin en etkin kullanılabilir noktasını ifade etmektedir. Bu noktaya gelmesi demek vergileme sınırının en yüksek noktaya gelmiş olabileceğini ancak ekonomiye herhangi bir zararın olmadığı anlamına gelmektedir. Ancak bu sınırın geçilmesi halinde sosyal tepkilerin ortaya çıkması ihtimali son derece yüksektir.

Vergi kapasitesini tam olarak ölçmenin herhangi bir yolu yoktur. Nitekim bir toplumun en az tüketim seviyesini belirlemenin bir yolu da söz konusu değildir. Özellikle tüketim mallarındaki çeşitliliğin ve ihtiyaçların bu kadar artmış olması matematiksel bir belirlemenin önündeki engeldir. Başka bir gerekçe de kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Kayıt dışı ekonomiyi ölçmenin birtakım yöntemleri<sup>1</sup> olsa da buradan yola çıkılarak vergi kapasitesini tam olarak bilinemez. Ancak tanımlamadan yola çıkılarak vergi kapasitesi "bir ülkenin gayri safi yurtiçi hasılasından o ülkedeki en az geçim seviyesinin çıkarılmasıyla kalan miktar"ı temsil ettiği varsayılmaktadır.

Vergi kapasitesinin sosyal tepkilere neden olmayacak şekilde artırılabilmesi hükümetlerin kamu harcamalarının finansmanını borçlanma veya emisyon gibi araçlara başvurmadan gerçekleştirebilmeleri için önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergi kapasitesini etkileyen faktörlerin incelenmesi büyük önem taşımaktadır.

<sup>1</sup> Anket yöntemi gibi doğrudan yöntemler olduğu gibi, GSMH, istihdam, işlem hacmi gibi dolaylı yöntemler de kullanılmaktadır.

### 3. VERGİ KAPASİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi kapasitesini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu kısımda bu faktörler ele alınacak ve başka hangi faktörlerin vergi kapasitesini etkileyebileceği tartışılacaktır. Burada belirtmemiz gereken önemli bir husus her faktörün bütün ülkelerde aynı derece de öneme sahip bulunmadığının gözden kaçırılmaması hususudur. Zira her ülkenin vergi sistemi farklı vergi kaynaklarına ağırlık verdiği gibi ekonomik gelişmişlik seviyesi ve devletin ihtiyaç duyduğu gelir miktarı da (bu özellikle devletlerin piyasa ekonomisine ne kadar önem verdiğiyle yakından ilgilidir) farklılık arz etmektedir.

Bazı ülkeler vergi kapasitesinin gelir vergisi düzenlemeleriyle nasıl artırılabileceğini ele almış, başka ülkeler ise üretimi artıracak vergisel düzenlemelerle kapasiteyi dolaylı yollardan artırmayı hedeflemiştir (Cnossen, 1974:130; Weller ve Zeigler, 2008:5).

#### 3.1. Gelir

Ekonomik olarak bir ülkedeki vergi gelirlerini etkileyen en önemli faktör milli gelir seviyesidir. Gelir dağılımında adaletin bozulmadan gerçekleşeceği bir milli gelir artışı sonucunda vergi ödeme gücünde artış meydana gelecek ve devletin harcamaları finanse edecek vergi geliri de artacaktır (Yaraşlı, 2005:114).

Toplam milli gelirin artmasıyla kişi başına düşen milli gelirdeki olumlu değişme sonucu bireylerin “en az geçim miktarı” üzerinde -daha fazla gelir elde etmesi- mümkün olmaktadır ki buradan vergi kapasitesinin arttığı sonucu çıkarılır. Aynı şekilde milli gelirin azalması doğrultusunda da vergi kapasitesinde azalma meydana gelir.

Gelir artışlarının vergi kapasitesini artırmasından bahsedilebilmesi için reel gelirde bir artışın söz konusu olması gerekmektedir. “En az geçim miktarı”nda bahsedilenin ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan “minimum harcama miktarı” olduğu için, mal demetinin fiyatı enflasyon oranı kadar artış gösterecektir. Dolayısıyla “en az geçim miktarı” için yapılacak harcama tutarı da artacak ve “iktisadi artık” olarak kabul edilen miktarda azalması söz konusu olacaktır.

#### 3.2. Vergi Oranları

Vergi oranlarının vergi kapasitesi ile olan ilişkisini ele alan en önemli argüman Laffer etkisidir. Vergi oranlarının artırılmasının her zaman vergi gelirlerinde de bir artış olmayabileceğini belirten Laffer etkisi Arthur Laffer tarafından geliştirilmiştir.

Keynesyen iktisatçıların talep yönlü iktisadı (her talebin kendi arzını yaratması) popülerliğini kaybetmeye başladığı 1970’li yıllarda arz yönlü iktisat popülerlik kazanmaya başlamıştı. Arz yönlü iktisatçılara göre düşük ekonomik büyümenin temel sebebi yüksek vergi oranlarıydı. Yüksek vergi oranları tasarrufları, yatırımları ve dolayısıyla verimliliği azaltmaktaydı. Daha düşük vergi oranları ise hem enflasyonu kontrol altına alacak hem de büyümeyi sağlayacaktı. Bu iddialar 1970’li yıllarda “Laffer Eğrisi”<sup>2</sup> ile popülerlik kazanmıştı (Aktan, 1989:191). Buna göre vergi oranlarının artışı toplam vergi gelirlerinde bir artış meydana getirecektir. Ancak vergi oranlarının optimal vergi oranından sonra artırılması vergi gelirlerinde artıştan çok azalışla sonuçlanacaktır.

Optimal vergi oranını tam olarak belirleyebilmek neredeyse imkansızdır. Yapılan birçok çalışmada ülkeler için farklı optimal vergi oranları bulunmuş ancak tek bir ülke için bile aynı dönemde optimal oran üzerinde anlaşılabilmiştir.

<sup>2</sup> Aslında Laffer’den çok daha önce İbn Haldun düşük vergi oranlarının kültürel girişimleri artırması sonucu bireysel tatminin ve toplam vergi gelirlerinin artacağını iddia etmiştir (Khalidun, 1967:352).

### 3.3. Vergi Kaynağı

Verginin kaynağı vergi potansiyelini etkileyen başka bir faktördür. Zira verginin harcama, gelir veya servet üzerinden alınmasının farklı sonuçları olacaktır. Bu vergilerin tahsil usullerinin birbirinden farklı olması etkin bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği sorusunu da gündeme getirecektir.

Gelir vergisinin artan oranlı olması dolayısıyla milli gelirden gelecek bir değişimin gelir vergisi hasılatı üzerindeki etkisi daha belirgin olacaktır. Bu durum teorik olarak mükelleflerin daha fazla çalışmasına da yol açacaktır (Aktan, Dileyici ve Vural, 2012:75). Ancak yansımının olmaması mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmelerine yol açacaktır. Harcama vergileri ise tasarrufları vergi dışı bıraktığı ve nihai tüketicilere yansıtıldığı için olumlu karşılanmaktadır. Yansıma ve indirim mekanizmalarının olmasından dolayı harcama vergilerinin kanuni mükellefleri için vergi kaçakçılığı riskine katlanmak gelir vergisi mükelleflerine göre daha az caziptir. Servet vergileri herhangi bir üretim sürecine girmeden ele geçirilen ayni ve nakdi unsurlar üzerinden de alınabildiği için vergi kapasitesi için her zaman artırıcı bir faktördür.

### 3.4. Vergi Sistemine Olan İnanç

Vergi sisteminin adil olduğuna/olmadığına yönelik inanç bireylerin vergilere gönüllü<sup>3</sup> uyumunu artıran en önemli faktörlerden biridir. Aslında sadece vergilerin adil toplanması değil; aynı zamanda toplanan vergi gelirlerinin harcanırken de adil olunması/olunmaması gönüllü uyumun önemli bir yönünü oluşturmaktadır. Toplumun bir kesiminin vergileri tam ve zamanında ödediği başka bir kesimin ise tam ve zamanında ödemediğine yönelik kolektif bir inanç oluşması vergi sisteminin adil olup olmadığı şüphelerini getirecektir. Böyle bir şüphe vergi oranlarından, vergi dilimlerinden vergi denetiminin belli kesimlere yönelik yapılmasından, istisna, indirim ve muafiyet gibi imtiyazların fazla politikleşmesinden gibi birçok durumdan dolayı olabilir.

Bazı araştırmacılara göre vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak isteyen mükellefler vergi sisteminin adaletsiz olduğunu bahane ederler (İlhan, 2007:8). Başka bir deyişle vergi sisteminin adaletsiz olmadığı halde adaletsizmiş gibi baştan hüküm vererek kendilerince vergi kaçırmaya meşruiyet kazandırmaktadırlar.

477 katılımcıdan oluşan bir ankette katılımcıların %59'unun yüksek vergi oranları karşısında vergi kaçıran mükelleflerin pek suçlanamayacağı sonucu çıkmıştır. Bu ifadeye katılmayanların oranı ise sadece %34'te kalmıştır (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004:222). Görüldüğü üzere vergi oranlarının yüksek olmasının vergi kaçırmak için meşru bir sebep olarak görülmesi vergi sisteminin ve bu sistemin milli ekonomi için önemini kavranmadığı göstermektedir. Bununla birlikte vergi oranlarının daha yüksek AB ülkelerine bakıldığında böyle bir anlayışın olmamasının sebebi vergi sistemine olan güvenden kaynaklandığı söylenebilir. Böyle bir güven mükelleflerin kanuni sınırlar içinde hareket etmelerini teşvik etmekte ve vergileme kapasitesine katkı sağlamaktadır.

### 3.5. Vergi Afları

Vergi afları toplam vergi hasılatı üzerindeki etkisi doğrudan etkili olabildiği gibi vergi sistemine olan inancını zayıflatarak da etkili olabilmektedir. Doğrudan etkileri bakıldığında aslında ilk etapta vergi afları devletin fazla vergi geliri elde etmesine imkân vermektedir. Ancak bu her vergi affı sonrası daha fazla vergi geliri anlamına gelmemektedir. Zira bu afların sıklaşması vergi mükelleflerini böyle bir beklenti içine sokmakta ve mükellefler ödemeleri gereken vergileri sürekli erteleme yoluna

<sup>3</sup> Esasında vergiye gönüllü uyum ilk olarak neo-klasik iktisat yaklaşımının toplumların neden vergi ödemeyi kabul ettiklerini anlamak istemesiyle alakalıdır (Torgler ve Schneider, 2007: 10).

gitmeyi tercih edebilmektedir. Bu ise devletin vergi gelirlerinde bir azalma veya zaman uyumsuzluğunun olmasına yol açmaktadır.

Vergi aflarının dolaylı etkisine bakıldığında dürüst mükelleflerin vergi sistemine olan inançlarının azaldığı görülmektedir. Nitekim vergilerini tam ve zamanında ödeyen mükellefler kandırıldıklarını düşünecekler ve vergiye gönüllü uyum konusunda biraz daha geride duracaklardır. Dolaylı ve dolaysız etkileri göz önüne alındığında ortaya şöyle bir sonuç çıkar; vergi aflarının vergileme kapasitesi üzerindeki etkileri önce olumlu olmakta (zira mükellefler vergi aflarından yararlanmak üzere hareket etmeyi kârlı görmektedir), ancak daha sonra olumsuz olmaktadır (af beklentisi ve kandırılmışlık hissi diğer vergilendirme dönemlerinde vergileme kapasitesinde olumsuzlukların ortaya çıkmasında rol alabilir).

### 3.6. Vergi Denetimi

Rasyonel tercih modeline göre vergiye gönüllü uyumu belirleyen başlıca etkenler yakalanma ve cezalandırma riskinin büyüklüğü, korku gibi etkenlerdir. Bir başka ifade ile, bireyi gönüllü uyuma yönlendirecek faktörler etkin vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü gibi faktörlerdir. Buna göre vergi kaçakçılığı ile yakalanma riski arasında yakın bir ilişki söz konusudur (Aktan, 2006:97).

Vergi denetiminin olmayacağından emin olan mükellefler şüphesiz vergiye gönüllü uyum konusunda tam bir sorumluluk hissetmeyecektir. Vergi denetim unsurlarının sürekli belli bir kesime yönelik olarak gerçekleştirilmesi durumunda da vergi denetimine konu olan mükellefler vergiden kaçınmak için farklı argümanlar geliştirmeye girişeceklerdir. Bu yasadışı olan rüşvet olabileceği gibi vergi sığınaklarını kullanmak gibi yasal faktörlere başvurarak da gerçekleştirilebilir. Denetimle birlikte kayıt dışılığın azaltılması gerçek vergileme kapasitesinin belirlenmesine imkân verecek ve bu da vergisel sınırların genişlemesine yol açacaktır.

### 3.7. Cezaların Caydırıcılığı

Denetimlerin etkinliği gibi denetimler sonucunda verilecek cezalar da vergiye gönüllü uyumu artıran önemli bir faktördür. Cezalarda sağlanacak herhangi bir indirim veya bu cezaların uzlaşma konusu olması cezaların caydırıcılık özelliğini önemli ölçüde azaltacaktır. Zira vergi cezalarının hafif olması halinde de mükellefler yakalanma riskini göze alarak vergi kaçakçılığına yönelebilecektir ki yakalansalar da katlanacakları fazladan maliyet buna değer olacaktır.

Suç ekonomisi açısından da vergi cezalarının değerlendirilmesi mümkündür. Bu konuda önemli çalışmaları kaleme almış Becker'a göre cezaların büyüklüğü kanunen yasaklanmış fiillerin yapılması riskini belirlemekte ve bireyler bu cezaların büyüklüğüne göre riski göze almaktadırlar. Diğer bir deyişle bireyler cezaları girişecekleri işin bir maliyet unsuru olarak değerlendirmektedirler (Becker, 1974). Sonuç olarak cezalar ne kadar yüksek olursa mükellefler yasal sınırların dışına çıkmak konusunda o kadar fazla isteksiz davranırlar. Bu da denetimde olduğu gibi, gerçek vergileme kapasitesinin belirlenmesine ve artmasına imkân verecektir.

### 3.8. Vergi Ahlakı

Bazı araştırmacılara göre vergi ahlakı çok gelişmiş olan ülkeler doğrudan demokratik geleneklerle yakından ilgilidir. Örneğin Amerika ve İsviçre'de vergi ahlakı diğer OECD ülkelerinden daha yüksektir ki bu ülkelerde diğer ülkelerde kıyasla daha dikkat çeken demokratik geleneklerin varlığıdır (Alm ve Torgler, 2011:640).

Vergi ahlakı sadece mükellefler tarafından beklenen bir olgu değildir. Tam olarak vergi ahlakından söz edebilmek için vergi otoritelerinin de bu olgunun diğer tarafı olarak dahil edilmesi

gerekmektedir. Vergi mükelleflerine saygılı bir davranış vergiye gönüllü uyumun açısından vergi mükelleflerini teşvik eden en önemli unsurlardan biridir. Vergi otoritesinin mükelleflerin gerçek gelirlerini doğru beyan ettiklerini varsayması ve bu varsayımdan hareketle vergi mükelleflerinin vergi otoritelerinin iyi davranışlarıyla karşılaşmalarını beklemek vergi ahlakının ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun pozitif bir göstergesi olacaktır (Feld ve Frey, 2002:92). Vergi ahlakının önemi vurgu yapan bazı araştırmacılara göre vergi cezalarının caydırıcılığı birçok ülkede vergiye gönüllü uyumu açıklamaktan oldukça uzaktır. Onlara göre vergiye gönüllü uyumun en önemli göstergesi toplumda vergi ahlakının yerleşmiş olmasıdır (Torgler ve Schneider, 2007:10). Bakıldığında vergi ahlakı ve vergi cezalarının caydırıcılığı birbirinin alternatifi olarak görülmektedir. Ancak sonuç olarak her ikisi de vergileme kapasitesinin artırılmasında bir araç olarak değerlendirilmektedir.

### 3.9. Politik Karar Alma Sürecine Katılım

Kuralların oluşturulma sürecinde çok sayıda kişinin katılımının sağlanması uzlaşılabilir kuralların uygulanması üzerinde sorumluluk duygusunu pekiştirecektir (Torgler ve Scheider, 2007:8). Tıpkı bunun gibi vergisel konular üzerinde oylama mekanizmasının çalıştırılması vergiye gönüllü uyumu da artıracaktır (Feld ve Tyran, 2002:199).

Toplumun vergisel konuların belirlenmesindeki birçok detay konusunda katılımcı kılmak bu süreçte önemlidir. Ancak bu yasal vergi oranları veya planlanmış kamu harcamalarının belirlenmesinde oy verme hakkı olarak anlaşılmamalıdır. Mesela bir vergi cezasının nasıl olması gerektiği konusunda çeşitli seçenekler sunularak bunların arasından birinin tercihi topluma bırakılabilir (Feld ve Tyran, 2002:200).

Vergiye gönüllü uyum konusunda ele alınan faktörler toplumdan topluma değişiklik gösterdiği gibi bunlarda meydana getirilecek herhangi bir değişiklik de farklı sonuçlar doğurabilir. Toplumsal normların farklılığı olarak değerlendirilen bu faktörler üzerinde tahmin edilebilir benzer sonuçlar doğuracak önemli bir argüman oylama mekanizmasıdır. Burada sadece tek yönlü bir etkiden bahsedilemez. Zira oylama mekanizmasının toplumsal normlar üzerindeki etkisinin varlığı kadar toplumsal normların oylama mekanizması ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyum üzerinde etkisi bulunmaktadır (Alm, McClelland ve Schulze 1999:143). Böylece bireyler vergi konularında kendi tercihlerini yansıtmış olacak, bu da vergisel düzenlemelere gönüllü uyumu sağlayacaktır. Sonuçta vergileme sınırları genişleyecek ve vergileme kapasitesinde bir artış olacaktır.

### 3.10. Vergi Bilinci

Vergi bilinci vergi algılamasıyla yakından ilişkili bir kavramdır. Mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıklarına bağlı olarak vergi bilinci biçimlenmektedir. Vergi algılamasını şekillendiren faktörler ise bu çalışmada ele alınanlar olarak sayılabilir. Başka bir deyişle vergi sistemine olan inanç, vergi aflarının sıklığı, denetim ve cezalar, vergi ahlakı, vergisel konularda oylama mekanizması vs. gibi faktörler vergi bilincinin şekillenmesinde önemli rol oynamaktadır.

Vergi bilinci vergiye gönüllü uyum veya mükelleflerin vergisel konulara karşı takındığı diğer tutumların ortak paydası şeklinde değerlendirilebilir. Dolayısıyla vergi bilinci vergi gelirlerinin miktarının belirlenmesinde çok önemli bir yer tutmaktadır.

### 3.11. Vergi Kültürü

Vergi kültürü kavramı ilk defa Schumpeter tarafından kullanılmış ve şöyle tanımlanmıştır: “herhangi bir kurum gibi alınan her vergi, kendisinin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıtmaktadır, ancak diğer sosyal kurumların aksine vergi ve vergi sistemi sonsuz yaşamaz” (Gencel ve Kuru, 2012:31).

Vergi kültürü kavramı daha çok Latin Amerika’da “cultura tributaria” şeklinde ifade edilmekte ve akademik tartışmalara konu olmaktadır. Tartışmalar vergi kültürünün vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisi ekseninde gelişmiştir. Vergi kültürü sadece vergi sistemiyle ilgili bir durum değil aynı zamanda vergi otoriteleri ile mükellefler arasındaki ilişkiyi de içermektedir. Kültürden kasıt ise milli kültürdür. Bu perspektiften yola çıkan Nerre vergi kültürünü şöyle tanımlamaktadır: ulusal vergi sistemiyle alakalı olan formel ve informal kurumlar ve bunların ülkenin kültürüne yerleşmiş pratikteki uygulaması ile devam eden bağlar ve ağlarının etkileşiminin dahil olduğu süreçtir (Nerre, 2008: 154-155). Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki olumlu veya olumsuz sonuçlar içerecek şekilde “milli kültür” paydasında birleşmektedir. Milli kültür içinde vergi uyumunu teşvik edecek faktörlerin olması, örneğin fedakârlık gibi, vergileme kapasitesini olumlu yönde etkileyecektir.

### 3.12. Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti dar anlamda vergi gelirlerinin hükümet hazineleri arasında tahsisi şeklinde tanımlanabilir (Wilson ve Wildasin, 2004:1067). Geniş anlamda ise vergi rekabeti “yatay vergi rekabeti” ve “dikey vergi rekabeti” şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Aynı düzeydeki idari birimler (devletlerin, belediyelerin, federe devletlerin kendi aralarında giriştikleri rekabet buna örnek olarak verilebilir) arasında gerçekleşen vergi rekabeti yatay vergi rekabeti, farklı düzeylerdeki idari birimler (federe devlet ile federal devlet arasında yaşanan rekabet buna örnek olarak verilebilir) arasında gerçekleşen rekabet ise dikey vergi rekabeti olarak tanımlanır.

Vergi otoritelerinin vergi gelirlerini artırmak için girişecekleri mücadele için kullanacakları araçların öncelikli hedefleri arasında vergi kapasitesini artırmak olacaktır. Bunun için de vergiye gönüllü uyumu artıracak araçların kullanılmasına gayret edilmelidir. Kullanılacak bu araçların rakip vergi otoritelerden daha fazla vergi geliri getirecek şekilde düzenlenmeleri vergi kapasitesini doğrudan artıracaktır.

### 3.13. Dış Ticaret

Dış ticaret sektörü vergilendirilebilir artışı temsil eden önemli bir değişkendir. Mesela ihracat düzeyi iyi bir seviyede olan bir ülke aynı zamanda parasallaşma ve sanayileşme aşamasına da girmiş kabul edilmektedir. İthalatı yüksek olan bir ülke de en az idari gayretle önemli ölçüde vergilendirilebilir bir artışa sahip olur (Berksoy, 1984:51).

Dış ticaretin canlı olduğu ülkelerde ticaretin büyüklüğüne ve dış ticaretin vergilendirilmesi rejimine bağlı olarak vergi kapasitesini artırabilir. Ancak bunun da en önemli önkoşulu vergi ahlakının ve vergi bilincinin gelişmiş olmasına bağlıdır. Zira vergi ahlakının ve vergi bilincinin gelişmemiş olması halinde mükelleflerin vergi kaçırma potansiyeli yüksek olur ve dolayısıyla dış ticaretin gelişmesinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi sınırlı kalır.

### 3.14. Tarım ve Madencilik Sektörünün Ekonomideki Toplam Payı

Tarım ve madencilik sektörünün vergi kapasitesi açısından değerlendirilmesi ekonominin parasallaşmasıyla ilgili bir süreçtir. Verginin para olarak alındığı ülkelerde tarım kesiminin büyüklüğü parasal olarak ifade edilebilse dahi gerçek anlamda paraya çeviremediği durumda herhangi bir vergi söz konusu olamayacaktır. Nitekim böyle ülkelerde ele geçen zirai ürünler trampa ekonomisi şeklinde alım-satıma konu olacak ve vergi dışında bırakılabilecektir. Şüphesiz “aşar vergisi” gibi bir verginin varlığı halinde tarım sektörünün büyüklüğü vergi kapasitesi üzerinde herhangi bir etkide bulunamayacaktır.

Gelişmemiş ülkelere bakıldığında iki durumun birlikte var olduğu görülmektedir: ekonomideki tarım kesiminin büyüklüğü ve düşük kişi başına düşen milli gelir. Bu ülkelerde görülen bu tip bir

yapısal sorun aynı değerler üzerinden alınan (mesela aşar vergisi gibi ürün miktarı üzerinden alınan) vergi, ilk etapta vergileme kapasitesini artıracak ancak orta ve uzun vadede zaten yoksul olan bireylerin vergiye karşı gönüllü uyumu noktasında sıkıntıların ortaya çıkmasıyla bu kapasiteyi azaltacaktır.

Madencilik sektöründe büyük sabit yatırımların olması ve piyasanın az sayıdaki firmanın tekelinde olması dolayısıyla vergi toplamanın idari kolaylığı vergi kapasitesini artıracaktır. Vergi rasyosunun yüksek olan ülkelerde bakıldığında bunların büyük bir kısmında mineral, fosfat, petrol ve doğal üretiminde ön sıralarda olduğu görülmektedir (Berksoy, 1984:52).

#### 4. TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ VERGİ GELİRLERİ VE VERGİLEME KAPASİTESİNE ETKİSİ

Türkiye’de vergileme kapasitesini artırıcı birçok araç kullanılmıştır. Bunların başında Cumhuriyet tarihinden bu yana çıkarılan toplam 32 tane vergi affıdır. İlk olarak 1924 yılında getirilen ve 1930, 1960 ve 1972 yıllarında bazı kanun maddeleri değiştirilen Umuru Belediye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanundur<sup>4</sup>. Bundan başka 1980’li yıllara kadar on beş tane daha vergi affı yapılmıştır. 1980 ve sonrası dönemlerde ise farklı yıllarda toplam on altı vergi affı kanunu yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bu kısmında Türkiye’de liberalleşme hareketlerinin hız kazandığı 1980 ve sonrası dönem ele alınacaktır.

Her yeni vergi affıyla birlikte vergiye gönüllü uyum azalmaktadır. Vergi afları mükelleflerin mükellef olmaktan kaynaklanan sorumlulukları yerine getirmelerine yönelik isteklerini azaltmakta, vergiden kaçınmayı artırmakta, sonuç itibarıyla mükelleflerin iyi ve dürüst niyetlerine zarar vermektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:115).

**Tablo 1:** Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları

Düzenlenme	Tarih
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 Sayılı Kanun’a Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun’un Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
23.12.1988	3512 Sayılı Kanun
15.12.1990	3689 Sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Kanun
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Kanun
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

<sup>4</sup> Vergi affı olarak kabul edilse de daha çok o dönem Kabahatler Kanununun 32 maddesine göre verilen idari para cezalarıyla alakalı bir kanundur.

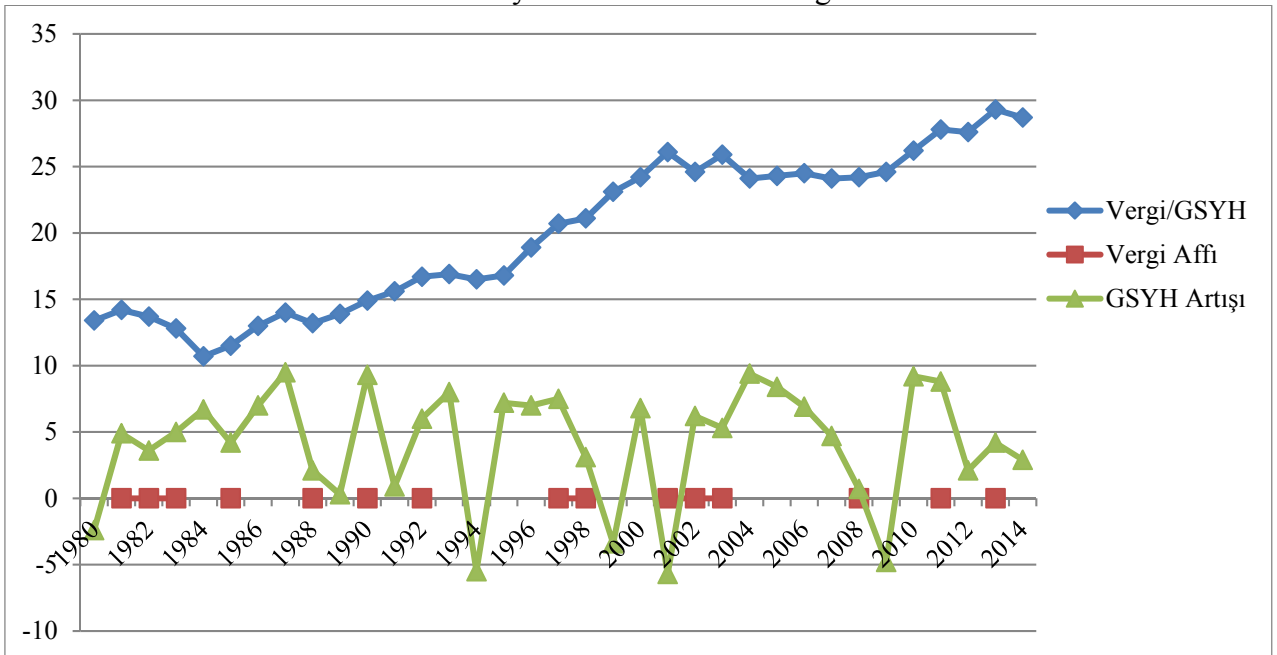


07.03.2002	4746 (4748) Sayılı Kanun İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlenmesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)

**Kaynak:** Yurdakul, 2013:79.

Tabloya bakıldığında vergi aflarına sık sık başvurulduğu görülmektedir. Vergi afları sadece devletin vergi gelirlerini artırmak amacıyla yapılmamış aynı zamanda ekonomik kriz dönemlerinde, dış açılmanın vermiş olduğu etkiyle birlikte, rekabet güçlerinin korunması da amaçlanmıştır. Vergi aflarının siyasal boyutu ise tartışmalıdır. Nitekim genel seçim dönemlerine bakıldığında (1987, 1991, 1995, 1999, 2002, 2007, 2011, 2015) arada doğrudan bir ilişki bulmak güçtür. Ancak bazı yıllarda genel seçimleri takip eden yıldan sonra (1988, 1992 ve 2003 yıllarında) veya aynı yılda (2011 yılında) vergi aflarının yapıldığı görülmektedir. Vergi aflarının politik karar almada oy verenleri etkilemek amacıyla yapıp yapılmadığına karar verebilmek için ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşulların anlaşılması gerekmektedir. Örneğin 1987 yılı genel seçimlerinde siyasi yasaklı olan bazı siyasetçilerin referandum sonucu tekrar siyasete dönmeleri ve Anavatan Partisi'nin seçim çalışmalarında popülist politikalara yönelmesi (Pamuk, 2014:275), aynı dönemlerde kamu borçlanma çeşitliliğinin artırılması, 1990'lı yılların ortalarında meydana gelen enflasyonist baskılar, terör ve yüksek borçlanma sorunu vergisel düzenlemeler üzerinde etkili olmuştur. Aşağıdaki grafikte vergi aflarının, vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı ve GSYH'nin sabit fiyatlarla artışı yıllar itibariyle gösterilmektedir.

**Grafik 1:** Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Aflarının Etkisi



**Kaynak:** data.oecd.org ve tuik.gov.tr'den alınan verilerle düzenlenmiştir (07.05.2016).

Grafik 1 incelendiğinde vergi aflarının büyümenin yavaşladığı veya küçülmelerin yaşandığı dönemlerde yoğunlaştığı görülmektedir. Liberal politikaların uygulanmaya başlandığı 1980’li yıllar ile 2001 ekonomik krizi ve sonrasında ise vergi aflarının çok olduğu yıllar olarak dikkat çekmektedir. Ancak Nisan 1994 Krizi sırasında herhangi bir vergi affı yapılmamıştır. Bunun da en önemli nedeni hükümetin gelirinden çok daha fazlasını harcaması (faiz dışı harcama) ve Merkez Bankası kaynaklarına yönelince de ülkede hiper-enflasyonun yaşanmış olmasıdır. Dolayısıyla vergi affı türü bir uygulama enflasyonu daha da artırmaktan başka bir işe yaramayacaktı. 2001 yılında ülke ekonomisi %5,7 küçülmüş, vergi gelirleri buna rağmen artış göstermiş (yaklaşık 26 milyar TL’den 39 milyara TL’ye) ve sonuç olarak toplam vergilerin GSYH içindeki payı %1,9’luk artışla %26,1’e yükselmiştir. 2002 yılında yakalanan 20 milyar TL’lik vergi artışına rağmen büyümedeki %6,2’lik büyüme vergi gelirlerinin GSYH içindeki nispi miktarını düşürmüştür.

Türkiye’de toplam gelirden en çok pay alan kesim %49,1 ile maaş-ücret geliri elde edenlerdir. İkinci sırada %20,1 ile sosyal transferler, üçüncü sırada ise %18,5 ile müteşebbis gelirleri yer almaktadır. Sosyal transferlerin bu kadar yüksek olması bir kesimden alınan vergilerin başka bir kesime aktarımı şeklinde değerlendirilmemelidir. Nitekim sosyal transferlerin %93’ü emekli ve dul-yetim aylıklarına ayrılmaktadır (TÜİK, 2015). Vergisel açıdan değerlendirildiğinde gelirden en çok pay alan ücretlerin vergilendirilmesi kaynakta kesinti veya yıllık beyanname şeklinde iki yolla yapılmaktadır. Dolayısıyla burada meydana gelebilecek sızıntılara karşı etkin bir vergi denetiminin sağlanması önem taşımaktadır. Milli gelirden bu kadar yüksek pay almasına rağmen vergisel istisnaların çoğunun ücret gelirleriyle ilgili olması (Tosuner ve Arıkan, 2016:119) vergi gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına yol açmaktadır.

Vergi bilincinin gelişmesi vergiye gönüllü uyumun artırılması adına yapılan düzenlemeler son derece önemlidir. Birçok ekonomik reformun olmazsa olmazı kabul edilen eğitim (White, 2016) vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum açısından da aynı önemi taşımaktadır. Öyle ki bu bilinç kültürel bir miras gibi nesilden nesile aktarılabilir. Örneğin orta öğrenim düzeyindeki öğrencilere yönelik yapılan bir araştırmada eğitilmiş ailelerin çocuklarında vergi bilincinin daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır (Özen, Altunoğlu ve Öztornacı, 2015:288). Ailelerin eğitim düzeylerinin yanında Vergi Haftası gibi etkinliklerle verginin akademik tartışmalardan ilköğrencilerine yapılan sunumlara kadar birçok açıdan ele alınması vergi bilincinin tüm toplumda yerleşmesi adına önem arz etmektedir.

Vergiye gönüllü uyumda eğitim önemli olduğu kadar vergi otoritesinin mükellefe karşı tutumu ve vergi mevzuatının sadeliği de büyük önem taşımaktadır. Türk vergi sistemi tebliğler, yönetmelikler, Danıştay kararları, bakanlık kararları vs. dolayısıyla karmaşık bir hal almıştır. Karmaşıklık sadece vergi mükellefleri için değil, aynı zamanda muhasebeci, mali müşavirler için de sorun teşkil etmektedir. Nitekim VİMER’e (Vergi İletişim Merkezi) yapılan bilgilendirme aramalarının önemli bir kısmı vergi dairelerine karşı sorumlu sıfatıyla muhatap olan bu meslek gruplarının üyesidir.

Türk vergi hukukunda vergi otoritelerinin iyi niyet gösterecek uygulamalara yer vermesi vergiye gönüllü uyum açısından son derece önemlidir. Örneğin vergi ödeme sürelerinin uzatılabilmesinin nedenlerine bakıldığında bunlar; mücbir sebepler, zor durum sebebi, ölüm sebebi, mali tatil, adli tatil ve diğer sebeplerdir. Ancak bu nedenleri tek tek açıklayan kanun maddelerinin yorumuna açık herhangi bir hüküm bırakmaması gerekmektedir. Vergi cezalarıyla ilgili hükümlerinde açık ve suiistimale açık olmaması da önemlidir<sup>5</sup>. Vergi cezalarının açık ifade edilmesinin yanında bu cezaların caydırıcılığı da önem taşımaktadır. Vergi cezalarının caydırıcılığı da doğrudan vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Burada vergi denetim elemanlarının sayısı ve nitelikleri ön plana çıkmaktadır. Türkiye’de 1990’lı yıllarda denetim elemanı başına düşen denetlenen mükellef sayısı

<sup>5</sup> Bir milletvekili müteahhitlik işiyle ilgili kesilen vergi cezasını VUK’nun 13. Maddesinde sayılan mücbir sebeplere sokturabilmiştir. Kanun milletvekili olmayı mücbir sebepler arasında saymamış ancak “gibi haller” ibaresiyle bu suiistimale kapı aralamıştır (Kızılot, 2013).

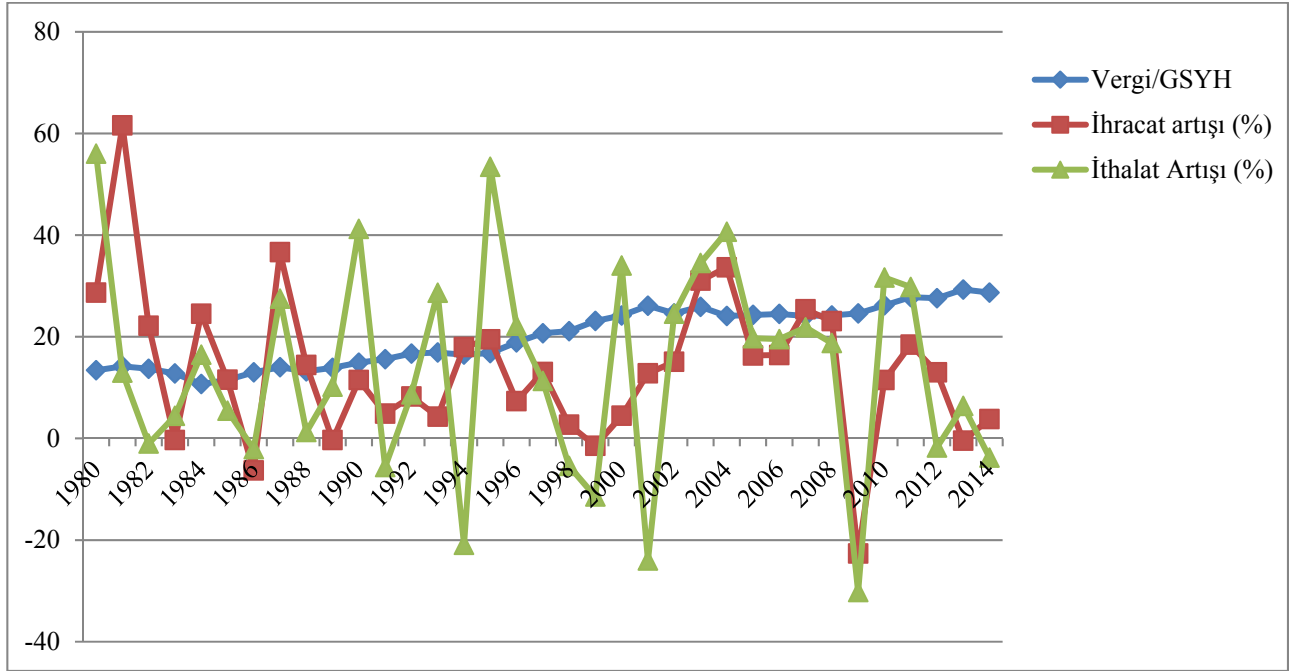
binin üzerine çıkmış son yıllarda yapılan denetim elemanı alımlarıyla bu sayı 80'lere kadar düşmüştür.

Vergi cezalarının dağılımına bakıldığında birinci sırada KDV'nin olduğu görülmektedir. İkinci sırada ÖTV, daha sonra Kurumlar Vergisi şeklinde devam etmektedir (VDK, 2015:43). Bu harcama vergilerinin vergi kaçakçılığının merkezini oluşturduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bu alanlarda vergiye gönüllü uyumu artıracak, vergi denetimini daha fazla dijitalleştirecek araçların geliştirilmesi gibi önlemlerin alınması gerekmektedir.

Vergi rekabeti açısından Türk vergi sisteminde tamamen bağımsız karar vermede birtakım sınırlamalar söz konusudur. Öncelikle OECD'nin birtakım kriterlerinin dışına çıkılması halinde vergi cenneti olarak derecelendirilmesine yol açacaktır ki bu durum ekonomik açıdan önemli sorunları beraberinde getirecektir. Yerel idarelerin vergi koyma yetkisi olmadığından<sup>6</sup> dolayı dikey veya yerel idareler arası vergi rekabetinden söz edilemez.

İç piyasalarda gerçekleşen arz ve talebin etkisi kadar dış ticaretin de vergi gelirleri üzerinde etkisi bulunmaktadır. Özellikle ithalatın artmasına bağlı olarak vergi gelirlerinde artış beklenebilir. 1985 yılında yürürlüğe giren KDV kanunu ve daha önceleri yürürlükte bulunan muhtelif vergi kanunları çifte vergilendirmeyi önlemek adına anlaşmalı devletlere yapılan ihracatı istisna kapsamına aldığından dolayı ihracatın vergi gelirleri üzerindeki etkisi sınırlı olmuştur.

**Grafik 2: Dış Ticaret-Vergi Gelirleri İlişkisi**



**Kaynak:** tuik.gov.tr'den alınan verilerle düzenlenmiştir.

Grafik 2'den anlaşıldığı üzere ihracat ve ithalat artış oranları arasında bir uyum söz konusudur. İhracat istisnasının olmasından dolayı ithalatın vergi gelirleri üzerindeki etkisi pozitif olarak değerlendirilmelidir. Türkiye'nin yakın tarihlere kadar şahit olduğu hayali ihracat vakaları vergi kapasitesi üzerinde önemli bir sınırlayıcı faktör olmuştur.

<sup>6</sup> 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre belediye sınırları içinde bazı vergi ve harçlar için kanunlarla belirlenmiş aşağı ve yukarı sınırlar içinde oran ve tarifeleri belirleme yetkisi belediye meclislerine verilmişti. Ancak Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvuru sonrası bunun Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasına aykırı olduğu gerekçesiyle ilgili kanunun 96. Maddesinin (B) fıkrası iptal edilmiş ve yetki Bakanlar Kuruluna verilmiştir (Anayasa Mahkemesi Kararı, 2010/62).

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk vergi sisteminde vergi kapasitesini artıracı faktörlerin başında mevzuatın sadeleşmesi ve vergiye gönüllü uyumu artıracak uygulamalar gelmektedir. Bu uygulamaların Özellikle vergi kayıp-kaçaklarının en fazla olduğu alanlarda yoğunlaşmanın önemli faydaları olacaktır. İstisna ve muafiyetlerin çok olduğu vergilerde kaçakçılık az; vergi istisna ve muafiyetlerinin nispeten az olduğu vergilerde ise kaçakçılık fazladır. Başka bir deyişle devlet bir yandan bilerek vergi gelirinden vazgeçmekte (vergi harcaması) diğer yandan ise vergi kaçaklarıyla uğraşmak durumunda kalmaktadır.

Vergi kapasitesi sadece üretimin, dış ticaretin ve turizmin gelişmesiyle artırılmaz, bunların yanında vergi bilincinin ve vergi ahlakının da olması gerekmektedir. Bunun için de demokratik geleneklerin olması ve bunların toplum tarafından benimsenmiş olması da gerekmektedir. Vergi otoritesinin güçlü olmaktan kaynaklanan karar alma mekanizmasını mükelleflere karşı kullanmaması önem taşımaktadır. Hatta gerekirse vergi konularında yapılacak önemli değişiklikler toplumu farklı açılardan temsil eden sivil organizasyonlarla danışılarak yapılması bu değişikliklerin toplum tarafından benimsenmesi ve sahiplenilmesini sağlayacaktır.

Kamu harcamalarında “şeffaflık” vergi ahlakının, bilincinin ve kültürünün ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun gelişmesindeki diğer bir önemli faktördür. Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nereye, hangi amaçla ve ne kadar harcandığını bilmeleri (güvenlik meseleleri dışında) şeffaflık ilkesinin bir gereği olmalıdır. Bu açılardan bütçenin mali saydamlık, açıklık ilkeleri başta olmak üzere diğer bütün çağdaş ilkelere riayet edilmelidir. Bunun için Kesin Hesap Kanunu’nun bu ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi ve açık-anlaşılar bir raporla kamuoyuna duyurulması gerekmektedir.

Bize göre vergiye gönüllü uyumu ve vergi kapasitesini artıracak en etkili yollardan birisi vergilerin yerelleşmesidir. Bütün vergilerin değil, ancak bazı önemli vergilerin oranlarının belirlenmesi, toplanması ve bu vergi gelirlerinin harcanmasının yerel idarelere bırakılması iktisadi etkinlik sağlayacaktır. Bölgesel gelişmişlik farklarından dolayı bu tür mali yerelleşme girişimlerinin eşitsizliği daha da artıracığı yönünde birtakım eleştiriler yapılmaktadır<sup>7</sup>. Ancak merkeze bırakılacak bazı vergi gelirleriyle ulusal savunma, bürokrasi, adalet gibi hizmetlerin yerine getirilmesi dışında bölgelere bazı kıstaslara göre<sup>8</sup> mali transferler yapılabilir.

Yerel idarelere bırakılacak vergilerden biri henüz vergi sistemimize girmemiş olan rant vergisi olmalıdır. Gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay alması şeklinde tanımlanabilecek bir rant vergisi öncelikle vergi kapasitesini artıracaktır. Bu verginin oranının aşağı ve yukarı sınırları merkezi hükümet tarafından belirlenmesinden sonra uygulamanın tamamen yerel idarelere bırakılması hem yerel idarelerin öz gelirlerini artıracak hem de vergi toplamada etkinlik ve iktisadilik sağlanacaktır. Bu bağlamda vergi kapasitesinin artırılmasında siyasi iradenin güçlü olması gerektiğini belirtmemizde fayda var. Özellikle baskı ve çıkar gruplarının etkisinde kalmamış bir merkezi yönetim vergi kapasitesini artıracak kararların alınmasında önemli bir faktördür. Bunun en güzel örneklerinden biri rant vergisidir. Nitekim rant vergisi son iki orta vadeli programda yer almasına (2015-2017 OVP ve 2016-2018 OVP) karşın halen uygulanmaya sokulamamıştır. Ancak ilk defa böyle bir verginin konuşulmaya başlanması ve hükümetin resmi programında yerini almaya başlaması baskı ve çıkar gruplarının etkisinin azalmaya başladığının önemli bir göstergesidir.

<sup>7</sup> Özellikle artan oranlı gelir vergisi uygulaması bölgeler arası eşitsizlikle birlikte bölge içinde de eşitsizlikleri artıracığı eleştirilerine maruz kalmaktadır.

<sup>8</sup> Halihazırda Türkiye’de nüfus miktarına göre kaynak paylaşımı yapılmaktadır. Ancak yoksul nüfus oranına göre merkezden yerel idarelere yapılacak transferler bölgesel gelişmişlik farklarının artmasını engelleyebilecektir.

## KAYNAKLAR

- Aktan, C. C. (1989), “The Khaldun-Laffer Effect of Supply-Side Economics”, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, (4)1-2, 190-205.
- Aktan, C. C. (2006), “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, C. C. Aktan, D. Dileyici ve İ. Y. Vural (Ed.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi içinde, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 96-103
- Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Vural, T. (2012), “Vergi Ne Üzerinden Alınmalı? Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet”, (ed.) AKTAN, C. C., KESİK, A. ve DİLEYİCİ, D., Yeni Maliye, Ankara: T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420, 69-96.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2011), “Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”, Journal of Business Ethics, (101), 635-651.
- Alm, J., McClelland, G. H. ve Schulze, W. D. (1999), “Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting”, KYKLOS, (52), 141-171.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2010/62, Karar Sayısı: 2011/175
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2004), “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi, 204-254.
- Becker, G. S. (1974), “Crime and Punishment: An Economic Approach”, G. S. Becker ve W. M. Landes (ed.), Essays in the Economics of Crime and Punishment içinde, NBER, 1-54.
- Berksoy, T. (1984), Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Yayın No: 411, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 362, İstanbul.
- Cnossen, S. (1974), “Capacity Taxation: The Pakistan Experiment”, Staff Papers (International Monetary Fund), (21)1, 127-169.
- Edizdoğan, N. ve GÜMÜŞ, E. (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, (164), 99-119.
- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2002), “Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated”, Economics of Government, (3), 87-99.
- Gencil, U. ve Kuru, E. (2012), “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Örneği”, Yönetim Bilimleri Dergisi, (10)20, 29-60.
- İlhan, G. (2007), “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, Akademik Bakış, 12, 1-13.
- Khaldun, A. A. R. b. M. i. (1967), The Muqaddimah, Franz Rosenthal (çev.), Kitab al-Ibar.
- Kızılot, Ş. (2013), Milletvekiline Vergi Kıyağı, Hürriyet Gazetesi, 6 Temmuz 2013, <http://www.hurriyet.com.tr/milletvekiline-vergi-kiyagi-23670722>, (Erişim Tarihi: 14.05.2017).
- Nerre, B. (2008), “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics”, Economic Analysis & Politics, (38)1, 153-167.
- Özen, A., Altunoğlu, B. K. ve Öztornacı, E. (2015), “Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme”, Yönetim ve Ekonomi, (22)2, 279-289.
- Pamuk, Ş. (2014), Türkiye’nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

- Togler, B. ve Schneider, F. (2007), “Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis”, QUT School of Economics and Finance, Working/Discussion Paper 210.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2016), Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- TÜİK (2015), “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2014” Haber Bülteni, www.tuik.gov.tr, (Erişim Tarihi: 18.05.2017).
- VDK (2015), Faaliyet Raporu-2015, [http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu\\_2015.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf), (Erişim Tarihi: 17.05.2017).
- Weller, N. ve Ziegler, M. (2008), Tax Man Cometh: Income Taxation as a Measure of State Capacity, <http://www.democracy.uci.edu/files/docs/conferences/grad/Weller%20and%20Ziegler.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.05.2017).
- White, G. B. (2016), “A Conversation With Joseph Stiglitz”, The Atlantic Magazine, 28 Nisan 2016 <http://www.theatlantic.com/business/archive/2016/04/stiglitz-inequality/479952/>, (ET: 07.05.2017).
- Wilson, J. D. ve Wildasin, D. E. (2004), “Capital Tax Competition: Bane or Boon”, Journal of Public Economics, 88, 1065-1091.
- Yurdakul, A. (2013), Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Dora Yayıncılık, Bursa.
- data.oecd.org, (Erişim Tarihi: 10.04.2017).
- tuik.gov.tr, (Erişim Tarihi: 30.05.2017).