

Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi

Journal of Individual & Society

Aralık 2021

December 2021

Yıl 11, Sayı 2, ss.145-165.

Year 11, Issue 2, pp.145-165.

DOI: <https://doi.org/10.20493/birtop.1011311>

Makale Türü: Araştırma makalesi

Article Type: Research article

Geliş Tarihi: 18.10.2021

Submitted: 18.10.2021

Kabul Tarihi: 11.12.2021

Accepted: 11.12.2021

Atıf Bilgisi / Reference Information

YELMAN, E. (2021). Vergi Karmaşıklığı Bağlamında Türkiye’de Harcama Vergilerinin Okunabilirlik Analizi, Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2), 145-165.

VERGİ KARMAŞIKLIĞI BAĞLAMINDA TÜRKİYE’DE HARCAMA VERGİLERİNİN OKUNABİLİRLİK ANALİZİ

EXPENDITURE IN TURKEY IN CONTEXT OF TAX COMPLEXITY READABILITY ANALYSIS OF TAXES

Ercan YELMAN

Öğr. Gör. Düzce Üniversitesi, Akçakoca Meslek Yüksekokulu

Lecturer, University of Düzce, Akçakoca Vocational School

E-posta: ercanyelman@duzce.edu.trORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7077-375X>

Özet

Vergi kanunlarının karmaşık oluşu ve okunabilirliğine ilişkin hususlar yeni olmamakla birlikte günümüzde hala tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Bu çerçevede hazırlanan bu çalışmada vergi karmaşıklığı bağlamında Türkiye’de harcama vergilerinin okunabilirlik analizi ele alınmıştır. Çalışmanın ana teması bu doğrultuda hazırlanarak Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan harcama vergilerinin vergi karmaşıklığı bağlamında okunabilirlik açısından karmaşıklık düzeyleri incelenmiştir. Çalışmanın amacı, Türk Vergi Sistemi’nde yer alan harcama vergilerinin vergi karmaşıklığı bağlamında kanun metinlerin okunabilirlik düzeylerini ölçmektir. Çalışmanın amacı doğrultusunda harcama vergileri ayrı ayrı Ateşman okunabilirlik formülü yardımı ile analiz edilmiştir. Çalışma

neticesinde ilgili kanun metinlerine bakıldığında en karmaşık vergi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi olurken okunabilirlik düzeyi en kolay kanun ise Şans Oyunları Vergisi Kanunu olarak gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme İlkeleri, Basitlik ve Açıklık İlkesi, Vergi Karmaşıklığı, Vergi Kanunlarının Okunabilirliği

JEL Sınıflandırması: K34

Abstract

The complexity and legibility of tax laws is a traditional approach, but still continues to be the subject of discussion today. In this study, which was prepared within the framework of this scope, the issue of readability analysis of expenditure taxes in the context of tax complexity is discussed in Turkey. The main theme of the study was prepared in this direction, in this context, the legibility levels of tax complexity of expenditure taxes were examined in Turkish Tax System. The aim of the study is to measure how the tax complexity of expenditure taxes affects the legibility levels of law texts in the Turkish Tax System. For purpose of this study, expenditure taxes were analyzed separately with the help of Ateşman readability formula. As a result of the study, when the relevant law texts are examined, it has been observed that the most complex tax systems are the Banking and Insurance Transactions Tax, while the most legible law is the Gambling Tax Law.

Keywords: Taxation Principles, Simplicity and Clarity Principles, Tax Complexity, Readability of Tax Laws

JEL Classifications: K34

Giriş

Devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi sistemlerinin verimli ve etkin bir şekilde çalışması vergilerin eksiksiz ve zamanında tam olarak toplanmasına bağlıdır. Bu verimliliği ve etkinliği etkileyen hususlardan biri de vergi kanunlarının sade ve anlaşılır olmasıdır. Bu nedenle vergi karmaşıklığı, hem mükellefler hem de vergi idaresi ve yargısı için önemli bir kavramdır. Bu denli popüler ve tartışma konusu olan bu kavram, sadece Türkiye’de değil aynı zamanda tüm dünyada

tartışma konusu olmakla birlikte sürekli gündemi meşgul eden bir husustur. Vergi karmaşıklığını meydana getiren unsurlar ve nedenlerin yanı sıra bu karmaşıklığı gidermek için yapılan çalışmalar incelendiğinde vergi karmaşıklığı kavramına ilişkin net bir tanımlama yapılamamaktadır (Saad, 2014, s. 1071). Bu nedenle mevzuatın okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin zorluğu, vergi hukuku karmaşıklığının olası nedenlerinden biridir. Bu bağlamda vergi ile ilgili kanun ve düzenlemelerinin anlaşılır olması vergi uyumunu artırmakla birlikte vergi kayıplarını ve kaçakçılığını da azaltabilmektedir.

Vergi karmaşıklığını gerek minimize etmek gerekse de vergi uyumunu artırmak açısından karmaşıklık seviyesinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede literatür incelendiğinde vergi karmaşıklığını ölçmek için çeşitli yöntemler ve ölçütler kullanılmaktadır (Öner & Cural, s. 2019, s. 100). Bu çalışmanın konusunu vergi karmaşıklığı bağlamında Türkiye’de harcama vergilerinin okunabilirlik düzeyinin analizi oluşturmaktadır. İlgili çalışma kapsamında harcama vergilerinin seçilmesinin nedeni ise Türk Vergi Sistemi’ne (TVS) bakıldığında dolaylı ve dolaysız vergilerden meydana geldiği görülmektedir. Bu bağlamda devletin elde etmiş olduğu vergi gelirlerinin % 67’ si dolaylı vergilerden, %33’ü ise dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Söz konusu dolaylı vergilerden elde edilen gelirlerin ise yaklaşık %84’ü ÖTV, KDV gibi harcama vergilerinden oluşmaktadır. 2020 vergi gelirleri incelendiğinde sadece KDV ve ÖTV’den elde edilen gelir düzeyi tüm vergi gelirlerinin %45’ini oluşturmaktadır. Böylece TVS’in temel gelir kaynağı harcamalar ve işlemler üzerinden alınan vergilerden oluştuğu ifade edilebilir (Yeşilyurt, 2016, s. 239). Bu nedenle harcama vergilerine ilişkin mevzuatın iyi anlaşılması vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik olumlu katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Yapılan literatür taraması neticesinde bu denli önemli olan bir gelir kaynağının vergi karmaşıklığı bağlamında okunabilirlik düzeylerinin incelenmesine yönelik araştırmaların yetersiz olduğu görülmüştür. Çalışmada harcama vergilerinin karmaşıklık düzeylerinin belirlenerek, literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, TVS’de yer alan harcama vergilerinin vergi karmaşıklığı bağlamında kanun metinlerin okunabilirlik düzeylerini ölçmektir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda harcama vergileri ayrı ayrı “ateşman okunabilirlik formülü” ile analiz edilmiştir. Analiz yapılırken; kanunun içerisinde yer alan başlıklar, dipnotlar, madde numaraları vb. noktalar hesaplamaya dâhil edilmemiştir. Çalışmanın sonucunda söz konusu kanun metinlerinin genel olarak karmaşık olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışma üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda vergilendirme ilkeleri ve vergi karmaşıklığına ilişkin kavramsal çerçeve, ikinci kısımda vergi karmaşıklığı ve vergi kanunlarının okunabilirliğine ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Son kısımda ise araştırmanın yöntem ve bulgularına yer verilmiştir.

1. Vergilendirme İlkeleri ve Vergi Karmaşıklığına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Çalışmanın bu kısmında vergilendirme ilkeleri, vergi hukukunda basitlik, açıklık ilkesi ve vergi karmaşıklığı kavramları açıklandıktan sonra karmaşıklığın öneminden bahsedilmiştir.

1.1. Vergilendirme İlkeleri

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerden istenilen verimliliğin elde edilmesi ve vergilerin fonksiyonlarının yerine getirilebilmesi için vergi sistemlerinin de etkin ve verimli çalışması gerekmektedir. Bu etkinlik ve verimliliğinin sağlanması, vergilerden beklenen amaç ve fonksiyonların gerçekleşmesi için vergi sistemlerinde olması gereken bir takım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler literatüründe vergilendirme ilkeleri olarak adlandırılmaktadır (Pehlivan, 2017, s. 145) Başka bir deyişle vergilendirme ilkeleri, uygulanan veya uygulanacak olan vergilerin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için tabi olduğu normları ifade etmektedir (Buyrukoglu & Buzkiran, 2016, s. 2078).

Literatür incelendiğinde vergilendirmeye ilişkin ilkeler Adam Smith ile başlamış, daha sonra Adolph Wagner’in vergilendirme ilkeleri ile devam etmiştir. Sonraki değişim ve gelişimlere paralel olarak H. Haller ve F. Neumark bu ilkeleri geliştirerek vergilendirmenin temellerini belirlemişlerdir. Tarihsel süreç içerisinde bu ilkelerin içerikleri değişime

uğrasa da hâlâ vergilendirme konularında belirleyici etkiye sahip oldukları görülmektedir (Arslan, 2020, s. 689). Vergilendirme ilkeleri literatürde çeşitli sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu çerçevede genel kabul görmüş olan sınıflandırma Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Genel Kabul Görmüş Vergilendirme İlkelerinin Sınıflandırılması

A. Smith Vergilendirme İlkeleri	A. Wagner Vergilendirme İlkeleri	H. Haller Vergilendirme İlkeleri	F. Neumark Vergilendirme İlkeleri
Adalet İlkesi	Mali İlkeler	Mali Amaç	Ahlaki ve Sosyal Vergilendirme İlkeleri
Belirlilik İlkesi	İktisadi İlkeler	Özgürlük Amacı	Vergi Hukuku ve Vergi Tekniğine Ait İlkeler
Uygunluk İlkesi	Adalet İlkeleri	Refah Amacı	Mali İlkeler
İktisadilik İlkesi	Basitlik İlkesi	Adalet Amacı	İktisadi İlkeler
	Öngörülebilirlik İlkesi		

Kaynak: Durmaz, 2017, s. 145; Arslan, 2020, s. 689; Pehlivan, 2017, s. 145-160 yararlanarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Bu sınıflandırma kapsamında vergi sisteminin verimli ve etkin çalışması, söz konusu ilkelere bağlıdır. Öyle ki uygulanan ya da uygulanacak olan vergilerin etkin, adil ve basit olması vergi sistemlerinin daha verimli çalışmasını sağlamaktadır. Özellikle de vergi kanunların basit ve anlaşılır olması bu etkinlik açısından önemlidir (Uğurlu, 2019, s. 178).

1.2.Vergi Hukukunda Basitlik ve Açıklık İlkesi

Basitlik kelime itibariyle “*yapılması veya anlaşılması kolay olan, karışık olmayan, bayağı*” anlamlarına gelmektedir (TDK, Güncel Türkçe Sözlük, 2021). Vergi hukukunda basitlik ilkesini, vergilendirme hususunda yapılan ya da yapılacak olan düzenlemelerin sade olması ve kolay bir şekilde mükellefler tarafından anlaşılabilir olması şeklinde tanımlamak mümkündür (Pehlivan, 2018, s. 60). Daha geniş bir ifade ile basitlik ilkesi, verginin temel unsurlarının neler olduğunun yanı sıra vergi

sisteminde yer alan ve farklı konularda hangi vergilerin olduğu, ne kadar vergi alınacağı ve aynı zamanda verginin amacının açık ve net bir şekilde kavranabilmesi anlamını taşımaktadır (Durmaz, 2017, s. 145).

TVS içerisinde yer alan vergiler açısından, basitlik ilkesi hem vergi idaresi hem de mükellef nezdinde son derece önemli bir ilke olarak görülmektedir. Bu bağlamda vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler ya da hususlarda meydana gelen hataların veya karmaşık hükümlerin olması hem devlet hem de mükellef açısından açık ve gizli maliyetler yükleyebilmektedir. Bu nedenle vergi sistemlerinin karmaşık olması vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasına ya da vergi kaçırmasına neden olduğu gibi aynı zamanda vergi gelirlerinde kayıplara neden olabilmektedir. İlgili bu olumsuzluklar, aynı zamanda vergi sistemlerine ve devlete olan güven ve saygınlığı azaltabilmektedir. Oysa mükelleflerin vergiye uyumunu ve vergilendirmeye ilişkin hususların benimsenmesini sağlamak açısından vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin sade, kolay ve anlaşılabilir nitelikte olması gerekmektedir (Saraçoğlu vd, 2018, s. 287).

Vergilendirmede açıklık ilkesi; verginin temel hususları ve vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin, hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından sade ve anlaşılır olmasının yanı sıra aynı zamanda bu düzenlemelerin yanlış anlamlara ve yorumlara yer vermeyecek şekilde düzenlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Dirican, 2020, s. 40). Bu bağlamda hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından, verginin temel unsurları, vergiyi doğuran olay, kaynağı vb. diğer noktalarda yapılan ya da yapılacak olan düzenlemelerin sade ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu nedenle vergi politikalarının ve vergi sistemlerinin başarıya ulaşması için söz konusu düzenlemelerin herkes tarafından anlaşılıyor olması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi kanun ve düzenlemelerinin karmaşık bir şekilde yazılması mükelleflerin vergiden kaçınmasına, vergi kaçırmasına ve bu durumun sonucunda da vergiye uyumun azalmasına neden olabilmektedir. Ayrıca vergi kanun ve düzenlemelerinin karmaşık halde yazılması sadece vergi mükellefleri için değil aynı zamanda vergi idaresi ve yargısı için de önem arz etmektedir (Akdoğan, 2020, s. 217-218). Literatürde basitlik ve açıklık ilkesi farklı ilkeler gibi görünüyorsa da aslında basitlik ilkesi aynı zamanda açıklık ilkesinin tamamlayıcı

unsurlarından biri olduğundan, bu iki ilkenin birinden ayrı düşünülmemesi gerekmektedir (Arslan, 2020, s. 690).

1.3. Vergi Karmaşıklığı Kavramı ve Vergi Karmaşıklığının Önemi

Vergilendirmeye yönelik işlemlere basitlik ve açıklık ilkesi çerçevesinde incelendiğinde vergi kanun ve düzenlemelerinin, günlük konuşma dilinin dışında yazılmaları, kolaylıkla anlaşılmamaları durumu gerek mükellefleri gerekse vergi idaresi ile vergi yargısı açısından bir takım sorun ve karmaşıklığına neden olabilmektedir (Akdoğan, 2020, s. 217-218). Bu nedenle vergi karmaşıklığı, vergi mevzuatı ve vergilendirme işlemleri açısından önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Öner & Cural, 2019, s. 99).

Literatür incelendiğinde vergi karmaşıklığına ilişkin birçok tanımlama yapılmıştır. Ancak vergi karmaşıklığına ilişkin gerek Türkiye’de gerekse dünyada yayınlanan bilimsel eserlerde net bir tanımlama yapılmadığı görülmektedir (Karabacak, 2013a, s. 17). Bunun temel sebebi, vergi sistemlerinin karmaşıklığının çok boyutlu olması şeklinde ifade edilebilmektedir (Saygın vd, 2019, s. 146). Karmaşıklık kelime itibariyle “öğelerinin veya gerekli işlemlerin sayısının çokluğu, çeşitliliği yüzünden anlaşılması, yapılması güç olan, komplike olması” şeklinde ifade edilmektedir (TDK, Güncel Türkçe Sözlük, 2021). Vergi karmaşıklığını; mükelleflerin vergi kanunları ve düzenlemelerine ilişkin hususları anlaması ve aynı zamanda bu düzenlemeler ile kanunlara uyum sağlaması şeklinde tanımlamak mümkündür (Üyümez, 2016, s. 77). Vergi karmaşıklığına ilişkin literatür incelendiğinde bilim insanları vergi karmaşıklığını tanımlamaktan ziyade daha çok söz konusu karmaşıklığa neden olan çeşitli faktörleri sınıflandırıldığı görülmektedir (Zeren, 2019, s. 146).

Slemrod (1989),a göre vergi karmaşıklığına neden olan faktörleri öngörülebilirlik, idare edilebilirlik, zorluk ve uygulanabilirlik şeklinde ifade etmiştir (Budak & Benk, 2020, s. 170). McCaffery (1990) ise vergi karmaşıklığına neden olan faktörleri teknik karmaşıklık, yapısal karmaşıklık ve uyum karmaşıklığı şeklinde ifade etmiştir (Budak vd, 2017, s. 64).

Teknik olarak karmaşıklık, vergi kanunlarında yer alan metinlerin anlamına ilişkin algılama zorluğu olarak ifade edilmektedir. Yapısal anlamda karmaşıklık ise, mükelleflere ve vergi idaresine avantaj sağlamak amacıyla belirli husus ve düzenlemeler ile bunları meydana getiren kuralara uyma zorunluğunu içermektedir. Son olarak uyum karmaşıklığı ise vergilendirmeye ilişkin kayıt ve hususların usulüne uygun şekilde hazırlanırken yaşanan zorlukları ifade etmektedir (Değirmenci, 2019, s. 6).

Cooper 1993 yılında yaptığı çalışmada vergi karmaşıklığına neden olan faktörleri orantılılık, öngörülebilirlik, uyumluluk, yönetim ve koordinasyon şeklinde belirtmiştir (Cooper; 1993, Aktararan, Öner & Cural, 2019, s. 99). Bu bağlamda vergi sisteminin karmaşıklığı, dört farklı kategoride incelenebilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin politikalardan, vergi mevzuatlarından ve yönetim anlayışından kaynaklanan karmaşıklar ile mükelleflerin vergi uyumuna ilişkin karmaşıklıklardır. Vergi politikalarına ilişkin karmaşıklar; genel olarak vergilendirmenin mali amaçları dışında meydana gelen düzenlemelerle ortaya çıkarken, vergi mevzuatların karmaşıklığı ise kanunların yasama organları tarafından hazırlanırken okunabilirlik düzeyleri ile diğer anlamlarda meydana gelen karmaşıklıklar neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bir diğer faktör olan yönetsel karmaşıklık, vergi idarelerinin uygulamalarda ortaya koymuş olduğu farklı kural ve uygulamaların neden olmasından kaynaklanmaktadır. Son olarak uyumsuz karmaşıklık ise vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin hesaplama ve vergi planlamalarına dair meydana gelmektedir (Saygın vd, 2019, s.146). Çalışmada bu faktörler içerisinde vergi mevzuatından kaynaklanan karmaşıklıklar ile vergi kanunlarının okunabilirliğinden kaynaklanan karmaşıklıklar çerçevesinde analiz yapılmıştır.

2. Literatür Taraması

Çalışmada vergi mevzuatından kaynaklanan karmaşıklıklar çerçevesinde geçmişten günümüze kadar benzer nitelikte yapılan çalışmalar Tablo- 2’de sunulmuştur. Bu çerçevede yapılan bilimsel çalışmalar neticesinde elde edilen sonuçlara bakıldığında vergi kanunlarının genel olarak karmaşık olduğu ve okunabilirlik düzeyinin zor olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Vergi Karmaşıklığını ve Vergi Kanunlarının Okunabilirliğini Ölçmek Amacıyla Yapılan Bazı Çalışmalar

Yazar veya Yazarın İsimleri	Çalışmanın Yılı	Çalışmanın Başlığı	Çalışmanın Sonucu
Karabacak	2013b	Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme	Çalışmada, Türk Vergi Sistemi’nde yer alan kanunlarının karmaşıklık düzeyi Taylor (1953) tarafından geliştirilen “çı-kartmalı okunabilirlik tekniği” ile ölçmüştür. Vergi kanunlarına yönelik çıkartmalı puanlarla ulaşılan genel sonuç kanunların karmaşıklık düzeyinin oldukça yüksek olduğu yönündedir.
Umar	2013	Complexity Of Nigerian Company Income Tax Act (CITA 2007): Readability Assessment	Çalışmada Nijerya Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirlik düzeyinin test edilmesi amacıyla Flesch Okuma Kolaylığı Puanı ve Flesch-Kincaid Sınıf Düzeyi, Ortalama Cümle Uzunluğu (ASL) ve Pasif Ses Yüzdesi (PPV) formülleri kullanılmıştır. Bu çerçevede Nijerya Kurumlar Vergisi Yasası’nın düşük okunabilirlik seviyesine sahip olduğu ve kanun metinlerinin anlaşılmasının zor olduğu sonucuna varılmıştır.
Robert P. Strauss and Skye Toor	2014	The Readability of the US Federal Income Tax System: Some First Results	Çalışmada yapılan okunabilirlik değerlendirmeleri Fog Index ve Flesch’e dayanmaktadır. Araştırma sonuçlarına göre ABD vergi sisteminin okunabilirliğinin “zor” olduğu ve eğitim seviyesinin 12. sınıf okuma seviyesinde olduğu görülmüştür.
Saad vd;	2014	Complexity Of The Malaysian Income Tax Act 1967: Readability Assessment	Çalışmada yapılan okunabilirlik değerlendirmeleri FRES ve F-KGL analizi ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre gelir vergisi kanununun anlaşılması karmaşık düzeydedir. Bulgular, incelenen materyallerin yeniden yazılması gerektiğini göstermektedir. Ayrıca karmaşıklığın giderilmesinin sadece bilgi birikimine değil, aynı zamanda vergi dairesine de katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Umar ve Saad	2015	Readability Assessment of Nigerian Company Income Tax Act	Çalışmada Nijerya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (CITA 2007), okunabilirlik düzeyini ölçmek için Flesch Reading Ease Score (FRES), Flesch-Kincaid Grade Level (F-KGL), Ortalama Cümle Uzunluğu (ASL) ve Pasif Ses Yüzdesi (PPV) gibi okunabilirlik formüllerini kullanmışlardır. Araştırma sonuçları, CITA 2007'nin okunabilirliğinin düşük olduğunu ve bu durumun kanunun anlaşılmasını çok zorlaştırdığını ortaya koymuştur. Ayrıca, sonuçlar CITA 2007'nin ancak yükseköğrenim görmüş bireyler tarafından anlaşılabileceğini göstermektedir.
Saad ve Udin	2016	Public Rulings as Explanatory Materials to the Income Tax Act 1967: Readability Assessment	Gelir Vergisine ek olarak çıkarılan kamu kararlarının okunabilirlik düzeyini ölçmek amacıyla Flesch Reading Ease Index (FRES) ve Flesch-Kincaid Grade Level Index (F-KGL) olmak üzere iki okunabilirlik ölçütü kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, kamu kararlarının çoğunluğunun zor kategoriye girdiğini ve materyalleri anlamak için mükelleflerin yükseköğrenime sahip olmaları gerektirdiğini ortaya koymaktadır.
Yusoff ve Mohd	2018	E-Filing Readability and Taxpayer's Understanding	Çalışma, okunabilirlik açısından bireysel vergi mükellefleri arasında e-beyannamelerin karmaşıklığını incelemektedir. E-beyannamelerin okunabilirliğini ölçmek için Flesch Reading Ease Readability (FRES) ve Flesch-Kincaid Grade Level Readability (F-KGL) kullanılmıştır. Ayrıca mükelleflerin bireysel anlayışlarını ölçmek için beşli likert tipi anket çalışması yapılmıştır. Bireysel mükellefler arasında e-beyannamelerin okunabilirlik düzeyinin ortalama düzeyde olduğunu ve ancak mezuniyet/STPM/diploma, lisans ve lisansüstü düzeydeki mükellefler tarafından iyi anlaşılabilceğini göstermektedir.

Öner ve Cural	2019	Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği	İlgili çalışmada Türk Gelir Vergisi'nin karmaşıklık düzeyi incelemiştir. Çalışmada Flesch Reading Ease Score (FRES) formülü, Flesch-Kincaid Grade Level (F-KGL) formülü, Gunning-Fog indeksi ve Türkçe metinler için geliştirilmiş olan Ateşman okunabilirlik formülü'nü kullanmıştır. Yapılan çalışmada gelir vergisi kanunu ve gelir vergisi çerçevesinde yapılan diğer düzenlemelerde yer alan metinlerin okunabilirlik seviyesinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda söz konusu metinlerin lisans ve lisansüstü mükellefler açısından okunabilir olduğu görülmektedir.
Değirmenci	2019	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi	Çalışmada vergi karmaşıklığının tespit edilmesi amacıyla Türk Gelir Vergisi Kanunu ve Türk Kurumlar Vergisi Kanununun bölümler itibarıyla okunabilirlik düzeyi Ateşman okunabilirlik formülü kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışma neticesinde Ateşman okunabilirlik testi çerçevesinde gelir üzerinden alınan vergilerin metinlerine ilişkin okunabilirlik düzeyinin zor olduğu sonucuna varılmıştır. Bir başka ifade ile TVS içerisinde yer alan gelir vergisi kanununun anlaşılır olmadığı sonucuna varılmıştır.
Martinez ve Silva	2019	Tax Law Readability and Tax Complexity	Çalışma neticesinde elde edilen sonuçlara bakıldığında söz konusu kanun metinlerinin uzun cümle ve kelimelerden meydana geldiği görülmektedir. Ayrıca çalışmada söz konusu kanun metinlerinin okunmasının ancak mükelleflerin yüksek düzeyde eğitim almaları gerektiği vurgulanırken, kanun metinlerinin anlaşılabilir düzeyleri ise düşük seviyede olduğu ifade edilmiştir.
Arslan	2020	Vergilemede Açıklık Ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme	Çalışmada TVS'de süregelen vergi karmaşıklığı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nu üzerinden Ateşman okunabilirlik formülü çerçevesinde analiz edilmiştir. Çalışma neticesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan metinlerin okunabilirliğinin zor olduğu sonucuna varılmıştır.

Çakır	2021	Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi	Çalışma kapsamında Türk Vergi Sisteminde yer alan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin karmaşıklık düzeyleri ölçülmüştür. Bu bağlamda elde edilen sonuçlara bakıldığında söz konusu bu vergilerin karmaşıklık düzeylerin kabul edilebilir seviyenin üzerinde çıktığı ifade edilmektedir.
-------	------	-----------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

3. Harcama Vergilerinin Karmaşıklık Analizi

Çalışmanın bu kısmında harcama vergilerinin kanun metinleri Ateşman okunabilirlik formülü kapsamında analizleri yapılmış olup, ilgili analiz sonuçlarına ve araştırmanın yöntemine yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Yöntemi

Okunabilirlik kavramına ilişkin birçok tanımlama yapılmıştır. Okunabilirlik genel olarak metinlerin okunabilirlik testleri ve formülleri ile bireylerin okuma düzeylerine yönelik olarak yapılan değerlendirme şeklinde ifade edilmiştir (Bora & Arslan, 2021, s. 22). Bir başka ifade ile okunabilirlik, yazılan metinlerin anlaşılması yönünden bireyler tarafından anlama düzeylerinin kolaylık ve zorluk derecesini ifade edilmektedir (Ateşman, 1997, s. 71). Okunabilirlik, çoğu zaman ilgili metinlerin niceliksel özelliklerini, diğer bir ifade ile kelime sayısı ile uzunluklarını değerlendirerek metinlerin güçlük derecesini ölçmeyi amaçlamaktadır (Bağcı & Ünal, 2013, s. 13).

Metinlerin okunabilirliği, günümüzde birçok kişi tarafından yeni bir kavram olarak algılanmasına rağmen aslında bu çerçevede yapılan çalışmalar eskiye dayanmaktadır. Bu bağlamda zamanla metinlerin okunabilirliğine ilişkinde gelişimler ve değişimler meydana gelmiştir (Değirmenci, 2016, s. 56). Geçmişten günümüze kadar yaşanan bu değişimlerle birlikte okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi için birçok çalışma ve hesaplama yapılmıştır. İlk zamanlarda yapılan çalışmalarda İngiliz dili için oldukça fazla formül geliştirilirken daha sonra farklı diller içinde okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesine yönelik çalışmalarda yapılmıştır (Arslan, 2020, s. 692). Günümüzde ise farklı diller için

okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesinde genel olarak; Dale Cale formülü, Gunning Fog Endeksi, Flesch-Kincaid okunabilirlik formülü ve Fry okunabilirlik grafiği formülleri kullanılmaktadır (Zorbaz, 2007, s. 82). Ancak İngilizce dil yapısının Türkçe ’ye göre farklılık göstermesi, Ateşman okunabilirlik formülünün Türkçe metinler için geliştirilmiş olması (Değirmenci, 2016, s. 82) nedeniyle çalışmada Ateşman okunabilirlik formülü kullanılmıştır. Ateşman okunabilirlik formülü Flesch formülü esas alınarak hazırlanmış ve bu bağlamda Türkçe metinlerin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi amacıyla geliştirilmiştir. Bu çerçevede Ateşman okunabilirlik formülü şu şekilde hazırlanmıştır;

$$\text{Okunabilirlik Değeri} = (198,825) - 40,175 (X) - 2610 (Y)$$

X : Hece olarak ortalama sözcük uzunluğu (hece sayısı / kelime sayısı)

Y = Sözcük olarak ortalama cümle uzunluğu (kelime sayısı / cümle sayısı)

Yukarıda verilen formüle göre metinlerin okunabilirlik değerini bulmak için hesaplanmaya dâhil edilen metinlerde X, yani hece olarak ortalama sözcük uzunluğu bulunur. Hece olarak ortalama sözcük uzunluğu ise hesaplamaya dahil edilen metinlerde yer alan cümle sayısının kelime sayısına bölünmesi ile bulunmaktadır. Daha sonra değerlendirmeye alınan metinlerde ortalama sözcük uzunluğu, yani Y ifadesi bulunur. Hesaplama da ortalama sözcük uzunluğu ise yine hesaplamaya dahil edilen metinlerde yer alan kelime sayısı cümle sayısına bölünerek hesaplanmaktadır. Böylece metinlerin okunabilirlik değerleri hesaplanmış olmaktadır. Ender Ateşman’ın bu formül sonucunda elde edilen metinlerin okunabilirlik değerleri ile metinlerin okunabilirlik seviyesi arasındaki ilişkiyi aşağıdaki tablo ile belirtmektedir (Ateşman, 1997, s. 74).

Tablo 3: Metinlerin Okunabilirlik Seviyesi ve Okunabilirlik Sayıları

Metinlerin Seviyesi	Okunabilirlik	Metinlerin Okunabilirlik Değeri
Çok Kolay		90-100
Kolay		70-89
Orta Güçlükte		50-69
Zor		30-49
Çok Zor		1-29

Kaynak : (Ateşman, 1997, s. 74).

Tablo- 3'te görüldüğü üzere Ateşman formülü neticesinde elde edilen okunabilirlik değerleri aynı zamanda metinlerin okunabilirlik seviyesini de belirlemektedir. Örneğin Ateşman formülü sonucunda metinlerin okunabilirlik değeri 100 olan bir metin okunabilirlik düzeyi çok kolay iken, okunabilirlik değerinin 29 olması halinde ise bu metnin okunabilirlik seviyesinin çok zor olduğu anlamına gelmektedir. Ayrıca Ateşman formülünden elde edilen okunabilirlik değeri ile bireylerin eğitimi açısından okuma düzeyleri arasındaki ilişki aşağıda Tablo-4'de verilmiştir.

Tablo 4: *Ateşman Metinlerin Okunabilirlik Endeksi ile Bireylerin Okuma Eğitim Seviyeleri Arasındaki İlişki*

Okunabilirlik Değeri	Bireylerin Okuma Eğitim Seviyeleri
90 - 100	4. sınıf ve daha alt sınıflar tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.
80 - 89	5. veya 6. sınıf öğrencileri tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.
70 - 79	7. veya 8. sınıf öğrencileri tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.
60-69	9. ya da 10. sınıf öğrencileri tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.
50-59	11. ya da 12 sınıf öğrencileri tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.
40-49	Ön lisans mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.
30-39	Lisans mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.
29 ve altı	Lisansüstü mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Kaynak: Ateşman okunabilirlik indeksi ile okunabilirlik düzeyleri arasındaki ilişki, <http://okunabilirlikindeksi.com/> (E.T., 08.06.2021).

Tablo- 4 incelendiğinde, Ateşman formülünden elde edilen okunabilirlik değerinin karşılığında bireylerin tahmini okunabilirlik eğitim düzeyleri arasındaki ilişki belirtilmiştir. Örneğin; okunabilirlik sayısı 29 olan bir metnin bireyin tahmini eğitim düzeyi en az lisansüstü olmalıdır.

3.2.Bulgular ve Değerlendirme

Çalışmanın bu kısmında harcama vergilerinin kanun metninin karmaşıklık analizi sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmektedir. Çalışmada, harcama vergilerinin vergi karmaşıklığı açısından ilgili

kanunların okunabilirliği Ateşman okunabilirlik formülü ile ölçülmüştür. Ayrıca analiz yapılırken, sadece kanunun içerisinde yer alan madde metinleri çalışma kapsamına dâhil edilmiş olup, kanunda yer alan başlık, madde numaraları, dipnot vb. noktalar hesaplamaya dâhil edilmemiştir.

Tablo 5 : Harcama Vergilerinin Genel Olarak Karmaşıklık Analizi

	Ortalama Sözcük Uzunluğu	Ortalama Cümle Uzunluğu	Ateşman Okunabilirlik Endeksi	Okunabilirlik Düzeyi
Katma Değer Vergisi	2,76	22,40	29,50	Lisans Mezunu
Özel Tüketim Vergisi	2,64	16	51	11-12. Sınıf
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2,85	25,2	18,60	Lisans Üstü Mezunu
Konaklama Vergisi	2,89	17,9	36	Lisans Mezunu
Özel İletişim Vergisi	2,80	20,9	31,8	Lisans Mezunu
Şans Oyunları Vergisi	2,52	16,2	55,3	11-12. Sınıf
Dijital Hizmet Vergisi	2,85	20,09	29,8	Lisansüstü Mezunu
Damga Vergisi	2,72	20,6	35,8	Lisans Mezunu
Harçlar Kanunu	2,68	18,8	42,1	Ön Lisans

Kaynak: Ateşman okunabilirlik formülü çerçevesinde yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) toplamda 13621 sözcük içermektedir. KDVK’ya yönelik elde edilen bulgular Tablo- 5’de görülmektedir. Buna göre KDVK’daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2.76 iken ortalama cümle sayısı ise 22.40’dır. Okunabilirlik analizi bulgularına göre KDVK’nın okunabilirlik indeks değeri 29.50 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi zor seviyedir. Bu bağlamda ilgili kanunun rahatlıkla okunabilmesi için en az lisans mezunu olmak gerekmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) toplamda 5729 sözcük içermektedir. ÖTVK’ya yönelik elde edilen bulgular Tablo-5’te görüldüğü üzere; sözcüklerin ortalama uzunluğu 2.64 iken ortalama cümle sayısı ise 16’dır. Okunabilirlik analizi bulgularına göre ÖTVK’nın okunabilirlik

indeks değeri 51 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi orta güçlüktedir. İlgili kanun 11-12. sınıflar tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu (BSMVK) toplamda 1135 sözcük içermektedir. BSMVK'ya yönelik elde edilen bulgular Tablo-5'te görüldüğü üzere; BSMVK'daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2.85 iken ortalama cümle sayısı ise 25,2'dir. Okunabilirlik analizi bulgularına göre BSMVK'nın okunabilirlik indeks değeri 18,6 olup kanun metninin okunabilirlik düzeyi çok zor seviyesindedir ve ancak lisansüstü mezunu bireyler tarafından okunabilmektedir.

2020 yılında vergi sistemimize giren Konaklama Vergisi Kanunu (KVK) toplamda 287 sözcük içermektedir. KVK'ya yönelik elde edilen bulgular Tablo-5'te görüldüğü üzere; KVK'daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2.89 iken ortalama cümle sayısı ise 17,9'dur. Okunabilirlik analizi bulgularına göre KVK'nın okunabilirlik indeks değeri 36 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi zor seviyesindedir ve ancak lisans mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Özel İletişim Vergisi Kanunu (ÖİVK) toplamda 439 sözcük içermektedir. ÖİVK'ya yönelik olarak ulaşılan bulgular Tablo-5'te görüldüğü üzere; ÖİVK'daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2,80 iken ortalama cümle sayısı ise 20,9'dir. Okunabilirlik analizi bulgularına göre ÖİVK'nın okunabilirlik İndeks değeri 31,8 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi zor seviyesindedir ve ancak lisans mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Şans Oyunları Vergisi Kanunu (ŞOVK) toplamda 340 sözcük içermektedir. ŞOVK'ya yönelik elde edilen bulgular Tablo-5'te görüldüğü üzere; ŞOVK'daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2,52 iken ortalama cümle sayısı ise 16,2'dir. Okunabilirlik analizi bulgularına göre ŞOVK'nın okunabilirlik indeks değeri 55,3 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi orta güçlükte olmakla birlikte 11-12. sınıflar tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu (DHVK) toplamda 1293 sözcük içermektedir. DHVK'ya yönelik elde edilen bulgular Tablo-5'te görüldüğü üzere; DHVK'daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2,85 iken ortalama

cümle sayısı ise 20,9’dir. Okunabilirlik analizi bulgularına göre DHVK’nın okunabilirlik indeks değeri 29,8 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi zor seviyesindedir ve ancak lisans mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Damga Vergisi Kanunu (DVK) toplamda 3440 sözcük içermektedir. DVK’ya yönelik elde edilen bulgular Tablo-5’te görüldüğü üzere; DVK’daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2,72 iken ortalama cümle sayısı ise 20,6’dir. Okunabilirlik analizi bulgularına göre DVK’nın okunabilirlik indeks değeri 35,8 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi zor seviyesindedir ve ancak lisans mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Harçlar Kanunu (HK) toplamda 9707 sözcük içermektedir. HK’ya yönelik elde edilen bulgular Tablo-5’te görüldüğü üzere; HK’daki sözcüklerin ortalama uzunluğu 2,68 iken ortalama cümle sayısı ise 18,8’dir. Okunabilirlik analizi bulgularına göre HK’nın okunabilirlik indeks değeri 42,1 olup, kanun metninin okunabilirlik düzeyi zor seviyesindedir ve ancak ön lisans mezunları tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Ateşman okunabilirlik formülü’ne göre yapılan harcama vergilerinin karmaşıklık analizi karşılaştırıldığında, en karmaşık vergi Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu olurken, okunabilirlik düzeyi en kolay kanun ise Şans Oyunları Vergisi Kanunu’dur. Ayrıca harcama vergileri içerisinde hazineye en yüksek gelir sağlayan iki vergi olan KDV ve ÖTV’nin okunabilirlik düzeyi de oldukça zor olduğu görülmektedir. Tablo-5’te de görüldüğü üzere harcama vergilerinin okunabilirlik düzeyleri kolay anlaşılabilir olmadığı, yani karmaşık bir düzeyde oldukları ifade edilebilir.

SONUÇ

Çalışmada vergi karmaşıklığı bağlamında Türkiye’de harcama vergilerinin okunabilirlik analizi Ateşman okunabilirlik formülü ile ele alınmıştır. Çalışmanın ana teması bu doğrultuda hazırlanarak TVS içerisinde yer alan harcama vergilerinin, vergi karmaşıklığı bağlamında okunabilirlik açısından karmaşıklık düzeyleri incelenmiştir.

Çalışmada elde edilen bulgulara göre, harcama vergilerinin genel olarak anlaşılabilirlik düzeyinin zor olduğu ifade edilebilmektedir. Bu bağlamda harcama vergilerinin genel olarak kanun metinlerinin karmaşık bir halde olduğu sonucuna ulaşılabılır. Ayrıca elde edilen bulgular neticesinde okunabilirlik düzeyinin en zor olduğu vergi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi olurken okunabilirlik düzeyi en kolay vergi ise Şans Oyunları Vergisi olarak ortaya çıkmıştır. Analiz sonuçlarına göre elde edilen bir diğer bulgu ise, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin lisansüstü mezunlar tarafından kolay bir şekilde okunabildiğidir. En kolay anlaşılabilir kanun olan Şans Oyunları Vergisi kanununda ise 11-12. sınıflar tarafından rahatlıkla okunabilmektedir.

Vergi kanunlarının okunabilirliğine ilişkin yapılan çalışmalara bakıldığında çalışmamızda da olduğu genel olarak yaygın bir şekilde kullanılan okunabilirlik formülleri kullanılarak vergi karmaşıklığı ölçülmeye çalışılmıştır. Birbirinden farklı çalışmalar olmalarına rağmen benzer nitelikte sonuçlara ulaşılması yapılan analizlerin bir bakıma güvenilir olmasını da sağlayabilmektedir.

TVS’de yer alan harcama vergilerinin kanun metinlerinin Ateşman okunabilirlik formülü ile karmaşıklık düzeylerinin ölçülmesi elbette yeterli olmayabilir. Bu nedenle TVS’de yer alan vergi kanunların daha anlaşılır ve okunabilir şekilde düzenlenmesinin yanı sıra aynı zamanda vergi karmaşıklığını ölçmek için daha iyi ve objektif şekilde yeni okunabilirlik testleri geliştirilebilir ve çalışmalar yapılabilir. Okunabilirlik formülleri olsun ya da olmasın vergi kanunlarının metinsel olarak kolay anlaşılması hem mükellef hem de devlet açısından önemlidir. Bu bağlamda kanun yapıcılar tarafından vergilendirmeye ilişkin mevzuat çıkarılırken cümle yapıları, uzunluğu, hece sayısı vb. noktalarda vergi mükelleflerinin de anlayabilmesi için kanun metinlerinin anlaşılabilir olmaları önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2020). Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Arslan, C. B. (2020). Vergilemede açıklık ve basitlik ilkesi: kurumlar vergisi kanunu’nun okunabilirlik düzeyine ilişkin bir inceleme, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(4), 687-695.
- Ateşman okunabilirlik indeksi ile okunabilirlik düzeyleri arasındaki ilişki, <http://okunabilirlikindeksi.com/> (E.T: 08.06.2021).
- Ateşman, E. (1997). Türkçe okunabilirliğin ölçülmesi, Dil Dergisi, 58, 71-74.
- Bağcı, H. & Ünal Y. (2013). İlköğretim 8. sınıf türkçe ders kitaplarındaki metinlerin okunabilirlik düzeyi, Ana Dili Eğitimi Dergisi, 1(3), 12-28.
- Bora, A. & Arslan, M.A. (2021). Türkçe ders (5, 6, 7, 8) kitaplarındaki metinlerin okunabilirlik yönünden incelenmesi, Uluslararası Türkçe Edebiyat Kültür Eğitim Dergisi, 10(1), 222-236.
- Budak T. & Benk S. (2020, April). The theoretical perspective of tax complexity indexes, International Academic Conference Multidisciplinary Issues and Contemporary Discussions in Social Science (Global Meeting of Social Science Community), Rome.
- Budak, T., James, S. & Benk, S. (2017, Mayıs). Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme, 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi, Antalya.
- Buyrukoğlu, S. & Buzkıran, D. (2016). Klasik ve modern vergileme ilkeleri çerçevesinde uzlaşma müessesesi, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5(7), 2077-2091.
- Çakır, M. (2020), Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi, doktora tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara
- Değirmenci, T. (2019) Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi, yüksek lisans tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

- Dirican, H. (2020) Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi: Kocaeli Örneği, yüksek lisans tezi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bolu.
- Durmaz, R. (2017). Katma değer vergisi kanunu'na sonradan eklenen hükümlerin vergide basitlik ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi, Vergi Raporu, 219, 141-151.
- <https://www.sbb.gov.tr/vergi-gelirleri/> (E.T: 15.11.2021).
- Karabacak, Y. (2013a). Vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonucu mudur?, Mali Çözüm Dergisi, 120, 15-30.
- Karabacak, Y. (2013b). Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin ölçümü üzerine bir deneme. Maliye Dergisi, 165, 38-53.
- Martinez, A.L. & Silva, R. (2019). Tax law readability and tax complexity, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3440547 (E.T: 01.07.2021).
- Öner, S. & Cural, M. (2019). Vergi karmaşıklığı: gelir vergisi kanunu, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliği, Maliye Araştırmaları Dergisi, 5(1), 99-114.
- Pehlivan, O. (2017). Kamu Maliyesi, Trabzon.
- Pehlivan, O. (2018). Kamu Maliyesi, Trabzon.
- Saad, N. & Udin, N. M. & Derashid, C. (2014). Complexity of the Malaysian income tax act 1967: readability, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 164, 606 – 612.
- Saad, N. & Udin, N.M. (2016). Public rulings as explanatory materials to the income tax act 1967: readability, Advanced Science Letters, 22(5-6), 1448-1451.
- Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers' view, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 109, 1069-1075.
- Saraç, F., Arslan, C.B. & Gümüş Ö.(2018, Nisan), Mevzuat Ekseninde Türkiye'de Vergi Karmaşıklığı, İCES (1. Uluslararası Eğitim ve Sosyal Bilimlerde Yeni Ufuklar Kongresi), İstanbul.

- Saygın, Ö., Sandalcı U. & Sandalcı, İ. (2019). Vergi sistemi karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik bir araştırma, *Vergi Sorunları Dergisi*, 366, 144-162.
- Strauss, R.P. & Toor, S. (2014). The Readability of the us federal income tax system: some first results, *National Tax Association*, 107, 1-17.
- TDK, Güncel Türkçe Sözlük (2021). <https://sozluk.gov.tr/> (E.T. 16.10.2021).
- Uğurlu, H. (2019). Vergilendirmede basitlik ilkesi açısından türk vergi sisteminin değerlendirilmesi, *The Journal of International Scientific Researches*, 4(2), 178-194.
- Umar, M. S. (2013). Complexity of nigerian company income tax act (CITA 2007): Readability Assessment, https://etd.uum.edu.my/5067/2/s809990_abstract.pdf (E.T: 01.07.2021).
- Umar, M.S.& Saad, N. (2013). Complexity of nigerian company income tax act, *Jurnal Pengurusan* 44, 25 – 33.
- Üyümez, M. E. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.
- Yeşilyurt, H. (2016), Bazı açılardan türk vergi sistemi eleştirisi: kirli yaşıyoruz, temizmiş gibi yapıyoruz, *TBB Dergisi*, 122, 235-258.
- Yusoff, S.N. & Mohd, S. (2018). E-filing readability and taxpayer’s understanding, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(10), 1145-1152.
- Zeren, G. (2019). Türkiye’de ve bazı ülkelerde vergi karmaşıklığının karşılaştırmalı İncelenmesi, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 145 – 165.
- Zorbaz, K. Z. (2007). Türkçe ders kitaplarındaki masalların kelime – cümle uzunlukları ve okunabilirlik düzeyleri üzerine bir değerlendirme, *Eğitimde Kuram ve Uygulama*, 3(1), 87-101