

Cumhuriyet Dönemi Türk Vergi Sistemi: Ana Değişimler ve Mevcut Sisteme İlişkin Gözlemler

Deniz Abukan, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü

ORCID: 0000-0001-9387-1873

E-Posta: denizabukan@ahievran.edu.tr

Cem Akın, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü

ORCID: 0000-0002-2247-9409

E-Posta: jemakn@gmail.com

Özet

Vergi sistemleri, iktisadi sosyal ve siyasal alanlardaki yapı ve kurumların sınırlaması altında, belirli bir uzlaşıya dayalı olarak kurulmaktadır. Temel bileşenlerini vergi politikası ve vergi idaresi oluşturmaktadır. Etkin ve adil bir vergi sisteminin, iktisadi gelişmenin sağlanması ve toplumsal refahın artırılmasında önemli rolü vardır. Etkin olmayan bir vergi sistemi verimsiz ve karmaşık olacağı için gelir kaybına yol açacak, yönetim ve uyum maliyetlerini arttıracaktır. Adil olmayan bir vergi sistemi ise eşit ödeme gücüne sahip olanların farklı miktarlarda vergi ödemelerine (yatay adaletin bozulması) ve farklı ödeme gücüne sahip olanların ise aynı miktarlarda vergi ödemelerine (dikey adaletin bozulması) neden olacağı için vergi yükünün toplumda adil bir şekilde dağılımını engelleyecektir. Dolayısıyla değişen zaman ve koşullar karşısında vergi sistemlerinin karmaşık, esnek ve etkin olmayan, yatay ve dikey adaleti sağlayamayan bir yapıya dönüşmemesi adına değişim ve yenilenme süreçlerine tabi tutulması gerekmektedir. Bu çalışmada Cumhuriyet döneminde Türk vergi sisteminin değişim ve dönüşüm sürecinin analiz edilmesi amaçlanmıştır. Dönem boyunca vergi sistemindeki önemli reform düzenlemeleri dikkate alınarak tarihsel bir değerlendirme yapılmakta ve bu gelişmeler sonucu meydana gelen mevcut vergi sistemi etkinlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Çalışmada Cumhuriyet dönemi boyunca vergi sisteminin çarpık, adaletsiz ve düzensiz yapısını büyük oranda koruduğu ve hayata geçirilen birçok düzenlemeye rağmen bu sorunları çözecek bir vergi reformunun henüz tam anlamıyla gerçekleştirilemediği bulgusuna ulaşılmıştır. Vergi sisteminin temel yapısal problemleri arasında mükelleflerin şahsi özelliklerini gözetmeyen dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içinde baskın hale gelmesi, emek sınıfının üzerindeki yüksek vergi yükü, sık sık çıkarılan vergi afları, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı, kayıt dışılığın yaygınlığı ve mükellef

sayısının düşük olması sayılabilir. Diğer taraftan 1980 sonrası neoliberal küreselleşme süreciyle birlikte sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi, küresel vergi rekabetini artırmış, bu da vergi politikası üzerinde sermaye yanlısı baskı oluşturmuştur. Sonuç olarak mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonları bir bütün olarak çalışan, etkin ve adil bir vergi sistemi oluşturabilmek için köklü ve kapsamlı reformlar yapılmasının hala gerekli olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Türk Vergi Sistemi, Vergi reformu, Dolaylı-dolaysız vergiler, Ekonomik etkinlik, Sosyal adalet.

The Turkish Tax System in the Republican Period: Main Changes and Observations on the Current System

Abstract

Tax systems are established based on a certain consensus under the limitation of structures and institutions in economic, social and political fields. Its main components are tax policy and tax administration. An efficient and fair tax system has an important role in ensuring economic development and increasing social welfare. An inefficient tax system will be inefficient and complex, leading to loss of revenue and increasing administration and compliance costs. An unfair tax system, on the other hand, will prevent a fair distribution of the tax burden in the society as it will cause those with equal ability to pay to pay different amounts of tax (distortion of horizontal justice) and those with different ability to pay to pay the same amount of tax (distortion of vertical justice). Therefore, in the face of changing times and conditions, tax systems should be subjected to change and renewal processes in order not to turn into a complex, inflexible and inefficient structure that cannot provide horizontal and vertical justice. This study aims to analyze the change and transformation process of the Turkish tax system in the Republican period. A historical evaluation is made by taking into account the important reform arrangements in the tax system during the period and the current tax system resulting from these developments is evaluated within the framework of the principles of efficiency and fairness. In the study, it is found that the distorted, unjust and irregular structure of the tax system has been preserved to a great extent throughout the Republican period and that a tax reform that will solve these problems has not yet been fully realized despite many regulations that have been implemented. The main structural problems of the tax system include the dominance of indirect taxes, which do not take into account the personal characteristics of the taxpayers, the high tax burden on the labour class, frequent tax amnesties, the excess of exemptions and exception, the prevalence of informality and the low number of taxpayers. On the other hand, the liberalisation of capital movements with the neoliberal globalisation process

after 1980 has increased global tax competition, which has created pro-capitalist pressure on tax policy. As a result, it is believed that deep-rooted and comprehensive reforms are still necessary in order to create an effective and fair tax system with fiscal, economic and social functions working as a whole.

Keywords: Turkish Tax System, Tax reform, Indirect and direct taxes, Economic efficiency, Social justice.

Giriş

Modern sanayileşme ve kentleşme sürecinde; sermaye birikimi artmış, teknolojik ilerlemeler kaydedilmiş, ticaret hacmi genişlemiş, şirketleşme yaygınlaşmış ve toplumsal refah düzeyi yükselmiştir. İktisadi yapıda gerçekleşen bu aşamalara paralel olarak siyasal yapıda da dönüşümler ortaya çıkmıştır. Modern devlet, sanayileşme ve kentleşme sürecinin sonucunda idari ve mali olarak yeniden yapılanmıştır. Bu yeniden yapılanma sürecinde devletlerin iktisadi ve sosyal hayattaki rolleri giderek artmış ve artan rolleriyle birlikte devletler daha fazla kamusal hizmet sunmaya başlamışlardır. Daha fazla hizmet sunumu daha fazla harcama yapmayı zorunlu kılarken, bu harcamaların finansmanını sağlayacak gelirlerin de artırılması gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Bu doğrultuda, tarihsel gelişim sürecinde hem kamu harcamaları hem de bu harcamaların finansmanını sağlayacak olan kamu gelirleri mutlak olarak artış eğilimindedir. Kamu gelirleri içindeki en yüksek pay vergi gelirlerine aittir. Vergi dışı gelirlerde de mutlak olarak artış söz konusu olsa da vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki ağırlıklı rolü varlığını sürdürmektedir.

Artan kamu finansman ihtiyacını karşılamak üzere vergi gelirlerinin artırılması, iyi bir vergi sisteminin varlığını zorunlu kılmaktadır. Devletler, hızlı bir şekilde değişen iktisadi ve sosyal hayata uyumlu bir vergi sistemine sahip olmak için mevcut sistemlerinde değişiklikler yapmaktadırlar. Bu değişikliklerin büyük çaplı olanları reform niteliğindedir. Böylece, devletler; vergi sistemini olabildiğince verimli ve adil bir hale getirmeye çalışmaktadırlar. Çalışmada Türk vergi sisteminin Cumhuriyet dönemindeki dönüşümü ana değişimler üzerinden anlatılmakta ve mevcut vergi sistemi üzerine değerlendirmeler yapılmaktadır. Bu doğrultuda ilk bölümde vergilendirme ilkeleri ve vergi sistemi üzerine görüşler ortaya konulmakta ve ardından ikinci bölümde cumhuriyet döneminde Türk vergi sisteminin tarihsel olarak ana değişimleri ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde günümüzdeki Türk vergi sistemi ana hatlarıyla sunulmakta ve mevcut vergi sistemindeki başlıca sorunlar ekonomik etkinlik ve sosyal adalet çerçevesinde değerlendirilmektedir. Sonuç bölümünde ise Cumhuriyet dönemi vergi sistemindeki dönüşümler üzerine genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

Vergi Sistemi ve Vergileme İlkeleri

Modern devlet için vergiler; yalnızca kamusal hizmetler için yapılan harcamaların finansmanını sağlamak üzere değil, ayrıca sosyo-ekonomik yapıya yön vermek için de kullanılmaktadır (Turhan, 1998: 361). Bu doğrultuda, vergi sistemi; sosyoekonomik yapıdaki koşullar ve siyasal kurumlar gözetilerek belirli uzlaşya dayalı olarak kurulmaktadır (Kiser ve Karceski, 2017: 87; Trotman-Dickenson, 1996: 125). Vergi sisteminin temel bileşenleri vergi politikası ve vergi idaresidir. Vergi politikası; vergi yükünün toplumun hangi kesimleri tarafından üstlenileceğine ve özel sektör fonlarına ne miktarda el konulacağına ilişkin karar alma sürecidir. Alınan kararların uygulama kapasitesini ise, etkin ve verimli vergi sistemine sahip olup olmamak belirlemektedir (Albi ve Martinez-Vazquez, 2011: 7).

Diğer taraftan siyasal olarak belirlenmiş iktisadi, mali ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergi sisteminin taşıması gereken belirli nitelikler söz konusudur. Bu nitelikleri belirleme çabası vergileme ilkelerini ortaya çıkarmıştır (Uluatam, 2005: 287). Vergiler belirli ilkelere uygunluk gösterdikleri ölçüde vergi sistemi uygulamada başarı göstermektedir (Turhan, 1998: 340). Adam Smith, Milletlerin Zenginliği'nde (1977 [1776]: 1103-1106) bu ilkeleri adalet, belirlilik, uygunluk ve etkinlik şeklinde ifade etmiştir. Tarihsel süreçte, vergileme ilkeleri üzerinde tartışmalar olmuş ve "iyi" bir vergi sistemi oluşturmak için toplumsal değişimin ve iktisadi gelişmenin dinamiğine bağlı olarak bunlara yenileri de eklenmiştir.

Kamu maliyesinde uzlaşılan temel ilkeler olarak "iyi" vergi sistemi: adil olmalı (adalet ilkesi); ekonomik etkinliği sağlamalı (etkinlik ilkesi); kamu harcamalarını karşılamak üzere yeterli gelir sağlamalı (yeterli gelir ilkesi); açık ve anlaşılır olmalı (açıklık ilkesi); idari olarak kolay ve ucuza yönetilmeli (düşük maliyet ilkesi); mükellefler için uygun zamanda ve biçimde tahsilatı yapmalı (uygunluk ilkesi); değişen iktisadi koşullarda esnek ve programları uygulamak için elverişli olmalıdır (esneklik ilkesi) (Kirmanoğlu, 2009: 261; Pınar, 2009: 53; Stiglitz, 2000: 457-458). Böylece ulusal devletin sosyo-ekonomik hedeflerinin gerçekleşmesi için vergi sisteminde; niteliklerin, tekniklerin ve uygulama konularının vergileme ilkeleri temelinde hazırlanması gerekmektedir. Çünkü vergileme ilkeleri, yasama tarafından tanımlanan kurallar çerçevesinde usule ve şekle bürünmektedir (Turhan, 1998: 361).

Toplumsal ihtiyaçlar bağlamında vergileme ilkelerinde iki ilke öne çıkmaktadır: ekonomik etkinlik ve sosyal adalet (Uluatam, 2005: 289; Öz, 2006: 61). Etkinlik ilkesi gereği, vergiler ekonomik kararlara tarafsız olmalıdır. Ancak etkinlik tek kaygı olmadığı için, vergiler sadece ekonomik kararları etkilemeyecek şekilde

dizayn edilmemektedir. Devletler vergileri gelir sağlayacak şekilde oluştururken aynı zamanda adalet ilkesini de göz önüne almaktadırlar (Öz, 2005: 61). Adalet ilkesi, vergi yükünün mükellefler arasında adil şekilde dağılımını öngörmektedir (Öncel vd., 2008: 52). Adalet ilkesi için önemli iki ayırım olarak yatay ve dikey adalet, vergi sisteminin çatısını oluşturmaktadır. Yatay adalet, eşit iktisadi gücü bulunanların eşit şekilde işlem görmesidir. Dikey adalet ise, iktisadi gücü yüksek olan kişinin düşük olan kişiden daha yüksek bir vergi yükü taşımasıdır (Akdoğan, 2005: 201; Uluatam, 2005: 292).

Vergi sisteminin temel amacı; siyasal açıdan mümkün ve idari açıdan uygulanabilir olan vergilere dayanarak, asgari ekonomik sapma ile yeterli gelir sağlayan verimli yapıyı güvence altına almaktır (Khalilzadeh-Shirazi ve Shah, 2002: 136). Dolayısıyla sosyo-ekonomik yapıdaki değişimler karşısında zamanın yapısal koşullarına uyum sağlamak adına çeşitli vergi reformlarıyla vergi sistemi de değişmektedir. 20. yüzyılın ortalarından itibaren vergi sistemi birçok değişim geçirmiştir (Tanzi, 2011: 34). Kişisel gelir, kurumlar ve servet vergileri ile dolaylı vergilerde değişimler ve yenilikler ortaya çıkmıştır. Owens'ın (1990) belirttiği gibi, bu vergilerde özellikle reform niteliğinde değişiklikler yapılırken; vergi gelirlerini artırmak, mali tarafsızlık, sistemin karmaşıklığını azaltmak, vergi konularını genişletmek, vergi yükünü yeniden dağıtmak amaçları güdülmüştür.

Özellikle 1980 sonrasında OECD ülkelerinin vergi sisteminde önemli yapısal kırılmalar meydana gelmiştir. İngiltere'nin ve ABD'nin öncülüğünde gelir ve kurumlar vergileri reformlarıyla; verginin oranları düşürülmüş ve tabanı genişletilmiştir. OECD ülkelerindeki vergi reformunu etkileyen temel faktörlerden ilki; yatırımı, istihdamı, riski ve girişimcilik faaliyetlerini yönlendiren finansal ortamın kurulmasıdır. Bunun için vergi sistemi; şirket, hanehalkı ve kişilerin kararlarını asgari düzeyde yönlendiren, düşük oranlı ve geniş tabanlı olmalıydı. Reformu yönlendiren ikinci temel faktör ise küreselleşmedir. Piyasaların serbestleştirilmesi ve ekonomik bütünleşme finansal sermaye hareketlerini özgür hale getirmiş, doğrudan ve portföy yatırımları yoluyla yabancı sermaye hareketleri artmıştır (KB, 2014: 19). Küreselleşme sürecinin etkisiyle ülkeler arasında vergi rekabeti artmıştır. Sermaye, engellerin kaldırılmasıyla sınırlar arasında rahatça hareket edebilme kabiliyeti kazanarak, devletin vergilendirme yetkisi üzerinde baskı oluşturmuştur. Ülkeler arası koordinasyon kurulmamasının da etkisiyle kurumlar vergisi hızla düşmüş ve gelirleri aşmıştır. Bu aşınmayı gidermek için vergi oranı düşürülmeye ve tabanı genişletilmeye çalışılmıştır (Albi, 2011: 174). Kişisel gelir vergisinin yükü ise, daha çok ücretli kesim üzerine yıkılmış ve gelir dağılımı bozulmaya devam etmiştir (Albi ve Martinez-Vazquez, 2011: 1-2). Katma değer vergisinin kullanımı hızla yaygınlaşmış,

dolaylı ve toplam vergi gelirlerindeki payları hızla artmıştır. Son dönemlerde özellikle toplumsal sağlığı ve çevreyi olumsuz etkileyen tüketim alışkanlıkları sonucu ortaya çıkan negatif dışsallıkları engellemek üzere tüketim vergileri de yaygınlaşmıştır (Clossen, 2011: 278).

Küreselleşme sürecinde finansal sermayenin hareketliliğinin artması, gelişmekte olan ülkeleri yatırımcıları ülkelere çekmek için vergi reformları yapmaya zorunlu kılmıştır. Bu doğrultuda sermaye üzerindeki vergisel engeller hızla kaldırılmıştır. Süreçte ekonomik bütünleşme ile vergi sistemi uluslararası düzey kazanmış ve bağımsız vergi politikası izlemek giderek zorlaşmıştır (İnneci ve Karabulut, 2018: 286). Ayrıca 1980 sonrasında krizler yaşayan bu ülkeler vergi politikalarını öncelikle makroekonomik istikrar hedefine yönlendirmişlerdir. Böylece mali disiplinin sağlanabilmesi için etkin maliye politikalarının önemli bir parçasını vergiler dolayısıyla vergi sistemi oluşturmuştur (Brys vd., 2015: 87). 2007-2008 küresel krizi sonrasında da gelişmekte olan ülkeler, olumsuz etkilenen ekonomilerini istikrarlı hale getirebilmek için vergileri başlıca araçlar olarak kullanmış, gerektiğinde vergi reformlarına yönelmişlerdir. Bu süreçte vergi reformlarının ortak özelliği; vergi oranlarını düşürmek, ekonomik etkinliği sağlamak ve vergi tabanını arttırmak şeklinde olmuştur. Vergi reformlarıyla vergi sistemi ekonomik büyümeyi destekleyecek şekilde yeniden tasarlanmıştır. Bu tasarımda, vergi hasılatının vergilendirme konuları itibariyle dağılımının kaydırılarak, büyüme oranının artırılması amaçlanmıştır (KB, 2018: 7).

Günümüzde gelişmekte olan ülkeler; hala ortak malisörünlerle karşılaşmaktadırlar. Bu ülkelerde vergi gelirleri tüketim vergileri aracılığıyla artırılmakta ve dış ticaret vergilerine bağımlılık bulunmaktadır. Kamu finansmanında dolaylı vergilerin tercih edilmesi dikey adaleti giderek bozmaktadır. Zirai ve arazi kazançları ile kamu kesiminde bazı ücretler vergilendirilememektedir. Ayrıca gayrimenkul, kazanılmamış gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergilerdeki payı azdır. Kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisi; dar tabanda ve yüksek olarak tahsil edilmektedir (Khalilzadeh-Shirazi ve Shah, 2002: 139). Kayıt dışılık yaygın, vergi idaresi zayıf ve vergi bilinci de yeterince oluşturulamamıştır (Efe-Nalbant, 2021: 276). Ayrıca, mevcut vergi sistemi ve vergi hasılatının artırılması arasında; bölgesel gelişme, tasarruf, yatırım, istihdam ve ihracatın teşviki amaçları nedeniyle çatışma vardır. Uygulamada yaygınlıkla tercih edilen faaliyetlere yönelik istisna ve indirimler kullanılmaktadır. Dolayısıyla ekonomik faaliyetleri desteklemek için devlet vergi harcaması yaparak alacağından vazgeçmektedir (Khalilzadeh-Shirazi ve Shah, 2002: 139-140). Gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda vergi sistemi; karmaşık, iktisadi faaliyetlere ve ekonomik büyümeye karşı esnek olmayan, etkin çalışmayan, yatacılık bakımından eşitsiz ve dikey

adalet bakımından adaletsiz bir yapıdadır (Khalilzadeh-Shirazi ve Shah, 2002: 140).

Türk Vergi Sisteminin Tarihsel Gelişimi

İktisadi gelişme, vergi sisteminin dinamik olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu dinamik yapı, vergi sistemindeki değişikliklerle; bir taraftan mevcut vergilerin iktisadi yapıya uyumunu hızlandırmakta, diğer taraftan rasyonel ve ideal hale getirmektedir. İdeal ve rasyonel vergi sistemi; sosyal adalet ve ekonomik etkinlik arasındaki tercihleri, toplumun ihtiyaçları bakımından en iyi biçimde yansıtan vergi yapısıdır. Vergi sistemi, istenilen işlevleri yerine getiremiyorsa, müdahale edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, vergi sisteminin iktisadi gelişmeyi kavraması ve toplumsal refahı sağlama amacıyla yapılan düzenlemeler; kısmi veya kapsamlı reformlar altında gerçekleştirilmektedir. Vergi sisteminin verimliliğini koruması için, süreç içinde iktisadi gelişmeyi ve toplumsal refahı dikkate alarak aksayan yönlerin köklü biçimde yeniden yapılanması gerekmektedir. Yapılan düzenlemeler; ülkenin vergi gelirlerinde, vergi yapısında, vergilendirme konularında ve vergi mevzuatında köklü bir değişim ortaya çıkarırsa, bu düzenlemeler reform niteliği taşımaktadır (Kıvanç, 2008: 183). Vergi reformlarıyla vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, sürdürülebilir kamu geliri sağlanması, vergi tabanının genişletilmesi, vergilemede ve gelir dağılımında adaletin sağlanması, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve kaynak dağılımında etkinliğin artırılması hedeflenmektedir (DPT, 2007: 6; Kıvanç, 2008: 184).

Türkiye’de vergi reformu olarak ilk uygulama 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıdır. Bütçenin üçte birini kaplayan vergi; özellikle geleneksel tahsil yöntemi sebebiyle, toplumun dayanamayacağı hale gelmiş ve tarımsal gelişmeyi yavaşlatmıştır. Aşarın kaldırılmasından sonra, toplam vergilerde gelir üzerinden alınan vergilerin payı düşmüştür (Varcan, 1987: 43). Bu süreçteki ikinci değişiklik, sanayi ve ticaret sektöründe temettü vergisinin kaldırılarak yerine, 1926 yılında kazanç vergisinin kabul edilmesidir (Nadaroğlu, 1998: 413). Ayrıca, 1926 yılında harcamalar üzerinden alınan, umumi istihlak vergisi de gelmiştir. Bunun başarısızlığı sonucunda, 1927 yılında yerine muamele vergisi getirilmiştir (Sakınç, 2016: 10). Aslında harcamalar ve servet üzerinden alınan vergilerin payının artması ile aşar vergisinin kaldırılmasından doğan açık kapatılmaya çalışılmıştır (Varcan, 1987: 43). Bu süreçte kazanç vergisi, gelişmiş ülkelerdeki vergilerden esinlenilerek getirilmiş, temettü vergisine göre daha kapsamlı olmuş ve gerçek geliri kavramaya yönelik olarak gelir vergisine benzemiştir. Ancak kanundaki eksiklikler ve vergi idaresinin yetersizliği nedeniyle başarılı olamamıştır (Nadaroğlu, 1998: 413). Bu çerçevede, Cumhuriyetin kuruluşundan çok partili sisteme geçilene kadar vergi sistemine yönelik değişiklikler; vergilerde

bazı türlerin kaldırılması ve oranların değiştirilmesi şeklinde olmuştur. Böylece vergilere yönelik idari-mali düzenlemeler sistematik olmaktan ziyade yüzeysel olarak gerçekleştirilmiştir (Sakinç, 2016: 10).

Gelişmekte olan ülkelerin vergi reformları; gelir ihtiyacı yanı sıra, vergilemede adaletin ve esnekliğin sağlanması ile vergi tabanının genişletilmesi gerekçelerine dayanmaktadır. 1940'lı yıllarda bu gerekçeler yoğun şekilde Türkiye ekonomisi için de geçerlidir (Buyruk, 2012: 144). Bu dönemde devlet giderleri sürekli yükselmiştir. Ancak vergi sisteminde kazanç vergisinin esnekliğinin yüksek olmayışı eksiklik olmuştur. Vergi hasılatı, milli gelir artışlarını takip edememiş, zamların yapılmasına rağmen milli gelir azalmıştır. Bu nedenle, artan devlet giderlerini karşılamak için, vergi sisteminin; gelir karşısında esnek ve verim gücü yüksek vergilere kavuşturulması gereği doğmuştur. Ayrıca vergi sisteminde; gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin, sadece geliri sağlayan mali araçlar olmaması gerektiği anlaşılmıştır. Kazanç vergisi; ayırma prensibini, asgari geçim indirimini, artan oranlılığı ve eşitlik ilkesini bulundurmadığından modern vergilere ihtiyaç artmıştır. Son olarak, kazanç vergisinde genellik prensibine uyulmamıştır. Bu nedenlerle; kazanç vergisinin iktisadi gelişmeyi ve sanayileşmeyi engellediği ortaya çıkmıştır (Varcan, 1987: 89-90).

Bu koşullar altında Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu, 1949 yılında kabul edilerek 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve Esnaf Vergisi (birkaç yıl sonra kaldırılmış) Kanunları ile gerçekleştirilmiştir. Böylece, gelir vergisi modern görünüm kazanmış; yapısındaki artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma prensibi ile vergilemede adalet sağlanmaya çalışılmıştır (Nadaroğlu, 1998: 414).¹ Bu bağlamda, vergi kanunlarındaki ileri hamleye rağmen; gelir vergisinin on yıllık uygulaması başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Sosyoekonomik yapısı tarım sektörüne dayalı azgelişmiş ülkede, sanayileşmiş toplumların gelir vergisini uygulamak zor olmuştur. Zirai kazançların vergilendirilememesi, önemli eksiklik olmuştur. Bir yandan vergi kaçakçılığı artış göstermiş; diğer yandan siyasal sebeplerle vergi matrahında aşınma ortaya çıkmıştır (Bulutoğlu, 1970: 10). Kurumlar vergisi de başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Vergi Usul Kanunu uygulama sonuçları bakımından başarılı olmuş; defter, fatura, bilanço ve değerlendirme müesseseleri vergi sistemine yerleştirilmiştir (Bulutoğlu, 1970: 11). 1950 yılındaki vergi reformunun ilk turu, 1957'de İstihsal Vergisi adı altında toplu muamele vergisi tipini uygulamaya sokan gider vergileri reformu ile tamamlanmıştır. Bu dönemdeki diğer önemli değişiklik, devlet alacaklarının tahsili ile ilgili Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 1959'da yürürlüğe girmesi olmuştur (Bulutoğlu, 1970: 11). Zamanla 1950 vergi reformunun uygulamalar sonrasında aksayan yönleri

görülmüştür. Vergi sisteminde; vergi yükünün adil dağılmaması, optimal hasılatın sağlanamaması ve vergilerin iktisadi gelişmeye yardımcı olmaması 1960'larda yeniden değişimi zorunlu kılmıştır (Varcan, 1987: 127).

27 Mayıs askeri darbesi sonucunda kurulan hükümet tarafından 1960 yılında vergi sisteminde değişiklikler yapılmıştır. Buradaki değişiklik, temelde gelir vergisinde olmuştur. Gelir vergisine ait ilk kanun kaldırılarak, vergi kanunu yeni baştan yazılmıştır. 1960 yılında getirilen büyük yenilik, zirai kazançların vergilendirilmesidir. Ayrıca, esnaf muaflığının sınırları da daraltılmıştır. Önemli değişimlerden biri de vergi kaçakçılığını önlemek için getirilen servet beyanıdır (Bulutoğlu, 1970: 11). 1960 sonrasında vergi sistemine; yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler usulü, amortisman, zarar mahsubu, servet beyanı, zirai kazançların vergilendirilmesi ve uzlaşma müesseseleri kazandırılmıştır. 1960'larda ve 1970'lerde vergi komisyonu oluşturularak vergi sistemini iyileştirmek için çalışmalar yapılmıştır. Fakat vergilere yönelik kapsamlı reformlar yapılamamıştır. Vergi sistemi için önemli adımlar, değişen iktisadi gelişme stratejisi ve dışa dönük sanayileşme modeli çerçevesinde 1980'in ortalarında gelmiştir (Varcan, 1987: 137).

Vergi sistemindeki aksaklıkları gidermek üzere 1980'lerin ortasından itibaren değişiklikler yapılmış ve vergi sistemi gözden geçirilerek mevcut koşullara uygun hale getirilmiştir. İlk olarak, gelir vergisinde enflasyon sebebiyle anlamını yitiren istisna ve muaflik oranları ile vergi tarifesinde düzenlemeler yapılarak, peşin vergiye geçilmiştir. Bunun yanı sıra asgari zirai vergi ve hayat standardı gibi vergi kontrol müesseseleri getirilmiştir (Yaraşlı, 2005: 11). 1980 sonrası vergi sisteminde iki düzenleme reform niteliğindedir: İlki, 1982 yılında vergi yargısında itiraz komisyonları ve temyiz komisyonu kaldırılarak, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin kurulmasıdır. İkincisi ise, KDV'nin kabulüdür (Yaraşlı, 2005: 11).²

KDV öncesinde, özellikle gider vergisinin yapısından kaynaklı olumsuzluklar mevcuttu ve bu durum KDV'yi zorunlu kılan sebeplerin başında gelmektedir. KDV'yi gerektiren nedenleri; ekonomik, mali ve diğer nedenler şeklinde sınıflandırabiliriz. Ekonomik nedenler; uzmanlaşmanın ve yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayideki vergi yükünün azaltılması, kaynakların optimal dağılımın sağlanması, enflasyonist baskının önlenmesi ve fiyatların genel seviyesinin kontrol edilmesi olarak belirlenmiştir. Mali nedenler; vergilemede adaletin sağlanması, vergi hâsılatına etkisi ve vergi kaçakçılığını önlemedeki rolüdür (Yaraşlı, 2005: 11). KDV'yi gerektiren diğer bir neden ise, Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin vergi sistemleri ile uyumun sağlanması

gerekliliğidir. KDV'yle daha önce uygulanan 8 adet vergi kaldırılmıştır. KDV ile vergilendirilmesi öngörülen alan, daha önceki aynı mahiyette olan vergilerin toplamından daha geniştir. KDV'nin konusu mal teslimi, hizmet ifası ve ithalattır. KDV ile nihai aşamada milli gelirin tüketime ayrılan kısmının vergilendirilmesi istenmiştir.³ 1984'te kabul edilip, 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren KDV Kanunu ile çağdaş düzenlemelere kavuşulmuş, böylece harcamalar üzerinden alınan vergiler konusunda vergi reformu gerçekleştirilmiştir (Yaraşlı, 2005: 11-12).

1990'larda vergi gelirlerinin istenilen seviyeye yükselmemesi, yüksek gelirli gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinin tam olarak kavranamaması, dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisi ve vergi sistemindeki otokontrol mekanizmalarının yıpranması sorunlarına çözüm olması amacı ile köklü vergi reformu olarak 4369 sayılı Kanun 1998 yılında kabul edilmiştir. 4369 sayılı Kanunla reform niteliğindeki değişiklik, gelirin tanımında yapılan düzenlemedir (DPT, 2001: 29). Bu kanunla; gelirin tanımında safi artış teorisine geçilmiş, gelir vergisi oranları düşürülerek tarife basamakları genişletilmiş, gerçek usule geçilmesi kapsamında hayat standardı ile götürü usul kaldırılmış ve mali milat başlatılmıştır (Demirli, 2011: 283).⁴ Temel olarak gelirin tanımında kaynak teorisinden, safi artış teorisine geçilmiştir. Böylelikle; vergilendirme tabanının yayılması, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması amaçlanmıştır. Bunların yanı sıra, iktisadi gelişmenin yol açtığı gelir unsurlarının vergilendirilmesi de hedeflenmiştir (DPT, 2001: 29). Safi artış teorisine geçiş için, kişilerin servet artışlarının baz dönem alınarak tespit edilmesi gerekmiştir. Bu nedenle gerekli başlangıç dönemi için 4369 sayılı Kanunla mali milat tespit edilmiştir. Kişilerin o tarihte sahip olduğu servetin tespiti sağlanmak istenmiştir. 4369 sayılı Kanundaki diğer önemli değişiklik ise; ticari kazançlarda götürü usulün kaldırılması, yerine basit usulün getirilmesidir. Bu kapsamda; kayıt dışı ekonominin kontrole alınması, belge düzeninin yerleşmesi ve vergilemede gerçek kazancın esas alınması gerekliliği düşünülmüştür (DPT, 2001: 29-30).⁵ Ancak, gelirin tanımının genişletilmesine yönelik yapılan bu düzenlemeler, 1999 tarih ve 4444 sayılı Kanunla ertelenmiş; 2003 tarih ve 4783 sayılı Kanun ile tamamen kaldırılmıştır (Yaraşlı, 2005: 100).

Dolaylı vergi sisteminde 1984'teki KDV'den sonra, önemli değişiklik 4760 sayılı Kanunla 2002'de ÖTV'nin yürürlüğe girmesidir. Değişiklikle vergi sistemindeki 16 adet düzenleme kaldırılmıştır.⁶ Bunların yerine ÖTV'nin getirilmesi; sistemin basitleştirilmesi, ithalat işlemlerinde bürokrasinin azaltılması, ithalattan alınan vergi hasılatının artırılması ve dolaylı vergilerin AB'ye mali uyumu açılarından önemlidir (Demirli, 2011: 285). 2002 yılındaki ÖTV ile verginin konusu geniş

tutulmuştur. I sayılı listede, akaryakıt ürünleri ve mineral yağlar; II sayılı listede motorlu ve motorsuz taşıtlar; III sayılı listede alkollü (ve bazı alkolsüz) içkiler ve tütün mamulleri; IV sayılı listede ise, buzdolabı, video cihazları, telsiz telefon, silahlar, kol saatleri, piyanolar, parfümler, kürk, kıymetli taşlar gibi diğer bazı tüketim malları verginin kapsamına alınmıştır. ÖTV, bu haliyle özel tüketimden ziyade genel tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür. Ayrıca ÖTV oranları ile getirilen vergi yükü de yüksek olmuştur. Dolaylı vergi yükündeki artış sadece mevcut vergilerin artırılmasıyla değil, özel iletişim gibi yeni vergilerin ihdası ile de sağlanmıştır (DPT, 2007: 42).

Son kapsamlı değişiklik olarak, AB mevzuatına uyum ve artan uluslararası vergi rekabeti nedenleriyle Kurumlar Vergisi Kanunu 5520 sayılı kanunla yeniden hazırlanmış ve 2006 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur (Kıvanç, 2008: 195). 5520 sayılı Kanundaki yenilikler; kontrol edilen yabancı şirket, transfer fiyatlaması, örtülü sermaye, yurtdışı iştirak kazançları istisnası düzenlemeleriyle yabancı sermaye için engellerin kaldırılması olmuştur. Ayrıca stopajla ilgili düzenlemelerin kurumlar vergisine alınmasıyla kanunun basit ve anlaşılır olması; oranların düşürülmesiyle yatırım ve büyümenin teşvik edilmesi sağlanmıştır (Demirli, 2011: 293). Bu doğrultuda, kurumlar vergisi %30'dan %20'ye oransal olarak düşürülmüştür. Aslında vergi oranının düşürülmesinde, yabancı sermaye yatırımlarını Türkiye ekonomisine çekme kaygısı yatmaktadır.

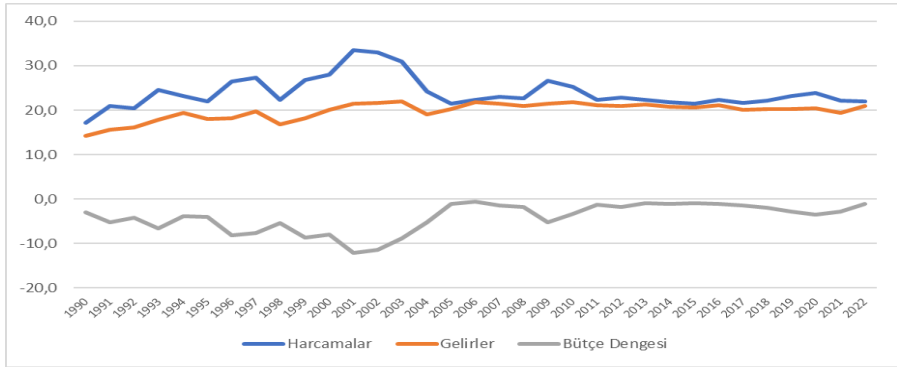
Özetle, 1980 sonrası dönemde vergilere yönelik idari-mali düzenlemelerin temel eğilimi; şirketler üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve dolaylı vergilerin payının artırılması olmuştur. Vergi sisteminde yapılan köklü idari-mali düzenlemelerden biri 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesidir. 1996 yılında ise, Gümrük Birliği'ne üye olunması ithalat vergisinin kademeli olarak azaltılmasına neden olmuştur. 2002 yılında, vergi mevzuatında dağınık şekilde olan vergilerin, fonların ve payların tek çatı altında toplanmasına yönelik ÖTV yürürlüğe konulmuştur. Küreselleşme sürecinde, finansal sermaye akımlarını çekmek amacıyla; gelir ve kurumlar vergisi oranları kademeli indirilerek, uluslararası vergi mevzuatına uyum sağlanmıştır (İnneci ve Karabulut, 2018: 287). 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla gelir tanımlanmasında safi artış teorisine geçilmesi öngörülmüştür. Ancak, gelirin tanımlanmasını genişleten idari-mali düzenlemeler, 2002 yılına kadar ertelenmiş; 2003 yılında ise, tamamen kaldırılmıştır. Bu durum sermaye kesiminin vergi sistemi üzerindeki güçlü etkilerini göstermesi bakımından önemlidir. Böylece, gelir üzerinden alınan vergiler açısından reform niteliindeki 4369 sayılı Kanun'un getirdiği idari-mali düzenlemeler uygulanmadan kaldırılmıştır. Bundan sonra vergi reformu özelliğinde kapsamlı düzenleme olmamıştır. Ancak, bu durum vergi kanunlarda

değişikliklerin yapılmadığı anlamına gelmemelidir. Süreçte 4842, 5035, 5228 ve 5281 sayılı kanunlar ile vergilere yönelik önemli idari-mali düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi sisteminin temel amacı, kamu finansmanında yeterliliğe sahip olmaktır. Vergi sisteminin yeterliliği; kamu finansmanına verilen yanıt ile ölçülmektedir. Fakat gelişmekte olan ülkelerde; altyapı yatırımlarının bitmemesi, mükellef sayılarının yetersizliği, kayıt dışı faaliyetlerin çokluğu, yoksulluk ve yolsuzluk nedenleriyle olumsuz yanıt verilmektedir. Zaten gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformlarının ilk amacı; vergi hasılatının artırılmasıdır. Bunu; vergi tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının kademeli azaltılması ve kayıt dışılık ile mücadele edilmesi izlemektedir (Demirli, 2011: 35).

Grafik 1’de görüldüğü gibi 1990’lardan 2000’lerin başına kadar kamu harcamaları kamu gelirlerinin üzerinde seyretmiş ve bütçe açıkları verilmiştir. 2001 ve 2002 yıllarında bütçe açığı GSYH’nin % 10’unu geçmiştir. Hem harcamalar hem de gelirler bu dönem boyunca artış trendinde olmuştur. Ancak toplanan gelir, harcamaları karşılayacak düzeyde gerçekleşmemiştir. Bütçe açıkları 2006’dan itibaren %1-2 bandına çekilmiş ve kriz yılları dışında (2007/2008 finansal krizi ve 2019’da patlak veren salgın) bu seyrinde devam etmiştir. Kısmi bir mali disiplin sağlansa da bütçe açıklarındaki daralma, genellikle harcamaların kısılması ve özelleştirmeler gibi bir defalık gelirlerin bütçe gelirlerine aktarılması ile sağlanmıştır. Etkin ve rasyonel bir vergi sistemi oluşturma konusunda başarı elde edilememiştir.

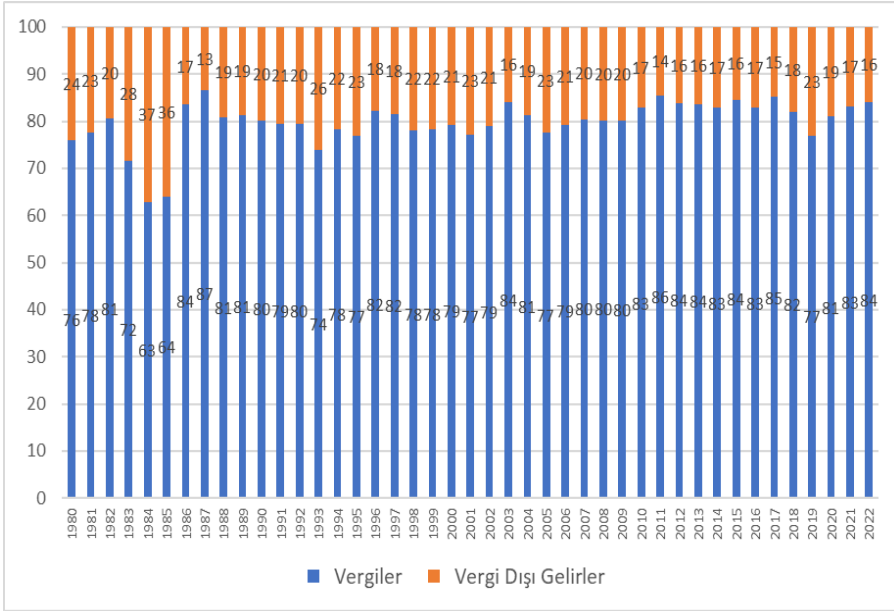
Şekil 1: Bütçe Gelir, Harcama ve Dengesi Gerçekleşmeleri (1990-2022, GSYH’ye Oran Olarak, %)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Mali İstatistikler

Kamu gelirlerinin önemli kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Grafik 2’de 1980-2022 döneminde toplam bütçe gelirlerinin dağılımı verilmiştir. Görüleceği üzere vergi gelirleri bütçe gelirleri içinde çok yüksek bir paya sahiptir. 2000’lerin başından itibaren vergi gelirleri toplam bütçe gelirlerinin yaklaşık % 80’ini geçmiştir. Bu bakımdan verimli bir vergi sisteminin kurulması ve bu doğrultuda doğru reformların gerçekleştirilmesi kamu finansman dengesinin sağlanması bakımından çok önemlidir.

Şekil 2: Konsolide/Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Dağılımı, (1990-2022, %)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Mali İstatistikler

Aslında kapsamlı vergi reformu, zor bir süreci içermekte ve sağlanan kazançlar orta vadede ortaya çıkmaktadır. Reformu gerçekleştirmede siyaseten uzlaşa sağlanması gerekmektedir. Vergi reformu için gerekli yöntem; zamanla uyumlu şekilde reformların teşviki için uğraşmaktır. Bu kapsamda, vergi sisteminde tarihsel süreçte tutarlılık istenmektedir. Fakat bunu vergi gelirlerinde uygulamaya dönüştürmek kolay değildir. Ayrıca, vergi sistemindeki değişiklik sürecinin kazananları ve kaybedenleri ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergilere yönelik idari-mali düzenlemeler, etkinlik ile adalet arasında var olan değişime göre işlemektedir. Süreçte vergi reformu için hayati önemdeki vergi idaresi; iktisadi gelişimde de anahtar unsur olmaktadır.

Bu nedenle, vergi sistemi; mevcut idari kapasite ve mali kaynaklar ile gelir artırmaya yönelik potansiyellerin varlığını, vergi idaresi aracılığıyla göz önünde bulundurmalıdır. Bu doğrultuda yapılacak olan vergi reformları da sosyoekonomik yapıdaki değişime uyum sağlayan özellikte olmalıdır (Khalilzadeh-Shirazi ve Shah, 2002: 135).

Günümüzde Türk Vergi Sistemi

Türk vergi sistemi; vergilendirme konuları itibariyle gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak ayrılmaktadır. Kanunda ise; gelir üzerinden alınan vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi), servet üzerinden alınan vergiler (motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi), harcamalar üzerinden alınan vergiler (dâhilde alınan KDV, ÖTV, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, harçlar) ve dış ticaretten alınan vergiler (gümrük vergisi, ithalde alınan KDV, ithalde damga resmi ve rihtm resmi) olarak sayılmıştır (Gencel, 2005: 152). Tahsil yetkisi yerel yönetimlere bırakılan Emlak Vergisi de servet üzerinden alınan vergiler arasındadır. Böylece vergiler; gelir, tüketim, servet ve dış ticaret üzerinden alınan vergiler olarak dört ana gruptan oluşmaktadır (Samancı, 2018: 146). Gelir Vergisinde ise; ticari kazanç, zira kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olarak yedi çeşit kazanç ve irat sayılmıştır.

Tablo 1 ve Tablo 2’de 1980-2022 dönemindeki vergi gelirlerinin vergilendirme konularına göre dağılımı verilmiştir. Genel eğilimleri takip ettiğimizde dönem boyunca dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirlerindeki payının arttığını; buna karşın dolaysız vergilerin payının düştüğünü söyleyebiliriz. Özellikle KDV’nin yürürlüğe girmesiyle dolaylı vergilerin payının hızla arttığını görebiliriz. Dolaysız vergiler içinde ise gelir vergilerinin toplam vergiler içindeki payı düşüş eğilimindedir. 1980’de toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 52’sini oluşturan gelir vergisinin payı 2005 yılı sonrasında genellikle % 20’nin altında seyretmiştir. Yine önemli bir husus ÖTV’nin 2002’de yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi gelirleri açısından önemli bir kalem olarak kullanılmasıdır.

Tablo 1: Vergi Gelirleri Dağılımı (1980-2005, %)

	1980	1985	1989	1990	1995	1996	1999	2000	2001	2002	2005
Dolaysız Vergiler	62,8	47,7	53,4	52,0	40,7	39,3	45,4	40,9	40,5	33,7	30,1
Gelirden Al. V.	61,9	46,3	52,7	51,1	39,9	38,4	44,2	39,6	39,4	32,4	28,4
Gelir Vergisi	51,7	34,6	38,6	41,0	30,4	30,1	33,3	23,4	29,1	23,0	19,1
Kurumlar Vergisi	4,9	11,7	14,1	10,2	9,5	8,3	10,5	8,9	9,3	9,3	9,2
Diğer	5,2	0	0	0	0	0	0,3	7,3	1,0	0,1	0
Servetten Alınan V.	0,9	1,4	0,7	0,9	0,8	0,8	1,2	1,3	1,1	1,2	1,7
Dolaylı Vergiler	37,2	48,2	46,5	47,9	57,5	60,5	54,6	59,1	59,5	66,3	69,9
Mal ve Hiz. Al. V.	27,3	28,7	29,9	30,1	39,6	43,3	41,3	42,9	45,6	50,4	51,9
Dahilde Al. KDV	13,7	14,8	16,3	16,9	19,6	18,7	16,4	16,9	18,3	19,4	11,7
Özel Tüketim V.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10,1	30,4
Diğer	13,6	13,9	13,6	13,3	20,0	24,6	24,8	25,9	27,2	21,0	9,8
Dış Tic. Alınan V.	9,9	19,5	16,6	17,7	18,0	17,3	13,4	16,2	14,0	15,9	18,0

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Mali İstatistikler

T. C. Anayasası m. 73 uyarınca, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır”. Buradan anlaşılacağı üzere, devletin egemenlik hakkına dayanarak herkese yüklediği mali yükümlülük olan verginin alınmasındaki amaç, kamu harcamalarını karşılamaktır (Çağan, 1984: 13-14). Verginin amacı mali amaçla sınırlı değildir. Bu amaç dışında vergiler; kaynak tahsisinde etkinliğin, gelirin dağılımında adaletin ve makroekonomik istikrarın sağlanması ile tasarruf ve yatırımlara yönelik politikalar yoluyla ekonomik büyümenin gerçekleşmesi için de kullanılmaktadır (Fırat, 2013: 192). Türk vergi sistemini; ekonomik etkinlik ve sosyal adalet açısından değerlendirmek için bunları tanımlamak gerekmektedir. Vergilemede adalet, yatay ve dikey eşitlik şeklindedir. Yatay eşitlik; aynı seviyede gelir elde eden vergi mükelleflerinin eşit vergi ödemesidir. Dikey eşitlik ise, adaletin sağlanması

için, değişik gelir seviyesindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemesidir. Vergilemede etkinlik ise, tarafsızlık demektir. Vergilemede etkinlikte, devlete daha çok gelir sağlamak amaçtır (Fırat, 2013: 192).

Tablo 2: Vergi Gelirleri Dağılımı (2006-2022, %)

	2006	2009	2010	2011	2012	2013	2019	2020	2021	2022
Dolaysız Vergiler	31,5	35,5	31,6	32,3	33,2	30,8	38,2	33,7	35,9	37,8
Gelirden Al. V.	29,2	32,7	29,1	29,9	30,7	28,4	35,8	31,7	34,1	36,7
Gelir Vergisi	21,1	22,3	19,2	19,2	20,3	19,5	24,1	19,1	18,9	15,1
Kurumlar Vergisi	8,1	10,5	9,9	10,6	10,4	8,9	11,7	12,6	15,3	21,6
Servetten Alınan V.	2,3	2,7	2,5	2,5	2,5	2,4	2,3	2,1	1,8	1,1
Dolaylı Vergiler	68,5	64,5	68,4	67,7	66,8	69,2	61,8	66,3	64,1	62,2
Mal ve Hiz. Al. V.	43,2	42,4	43,6	40,7	40,8	41,3	34,3	37,8	32,4	28,8
Dahilde Al. KDV	11,6	12,1	12,5	11,8	11,3	11,6	8,2	8,6	10,6	7,4
Özel Tüketim V.	26,9	25,3	27,2	25,3	25,7	26,2	21,8	24,9	17,6	17,8
Diğer	4,8	5,0	3,9	3,6	3,8	3,5	4,2	4,3	4,2	3,6
Dış Tic. Alınan V.	20,0	16,6	18,8	21,1	19,8	20,9	21,2	22,3	25,5	28,0
Diğer Dolaylı V.	5,3	5,5	6,0	5,9	6,1	6,9	6,4	6,2	6,1	5,4

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Mali İstatistikler

Türk Vergi Sisteminin Adalet-Etkinlik Temelinde Değerlendirilmesi

Vergilemede adalet için başvurulacak ilk ölçüt dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımıdır (Bkz. Tablo 1 ve 2). Dolaysız vergiler, kişisel duruma bakıldığı için daha adil olmaktadır. Dolaylı vergiler ise, kişiselleştirmeye uygun olmamaları sebebiyle adaletsizdir (Söyler, 2006: 32-33). Türk vergi sisteminde dolaylı-dolaysız vergiler arasındaki dağılım çerçevesinde, dolaylı vergilerin payı düzenli şekilde artmıştır. Kamu finansmanının aciliyeti, artırılması gereken vergilerin kaynağı olarak dolaylı vergilerin tercih edilmesine yol açmıştır (DPT, 2007: 13). Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1980 yılında yaklaşık % 37 iken; 2022 yılında yaklaşık % 62'ye yükselmiştir.

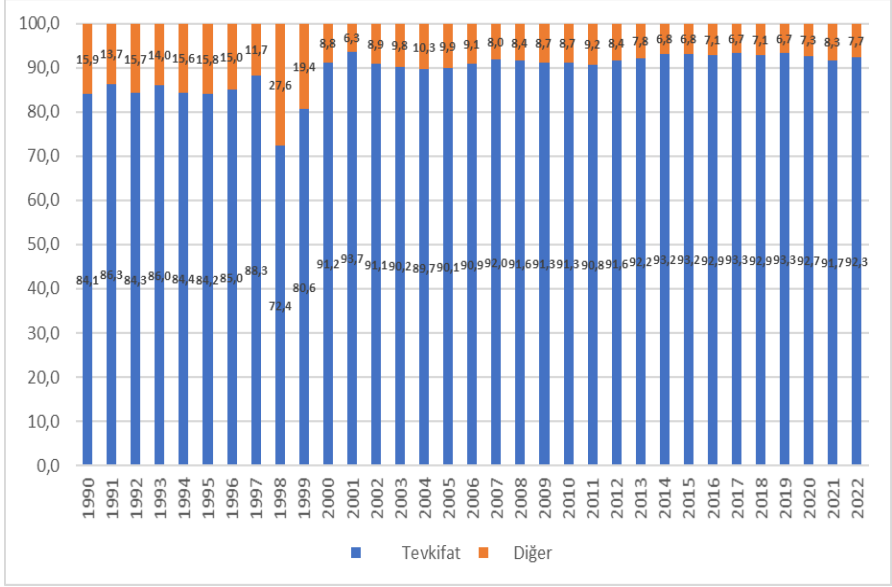
Bu açıdan, dolaylı-dolaysız vergilerin dağılımı; Türk vergi sisteminin adaletsizliğini göstermektedir. Türkiye'de kamu kesimi, geliri yeterince

vergilendirememektedir. Bu durum gelir dağılımının düzeltilmesi ve iktisadi gelişme stratejisi için engellere yol açmaktadır (Söyler, 2006: 33). Toplam vergi gelirlerinde dolaylı vergilerin artması, vergilemede adaletsizliğe yol açsa da; ekonomik krizlerde kamu finansmanının sürdürülebilir olmasında, dolaylı vergilerin tahsilat etkinliğinin katkısı çok olmaktadır (DPT, 2007: 13). Ayrıca, dolaysız vergilerin özellikle sosyoekonomik yapı üzerinden vergi sistemine etkisi göz ardı edilmemelidir. Çünkü gelir, mevcut sermaye birikimi ile yaratılmakta ve dolaysız vergilerin esas kaynağı ise, sermaye birikim süreci olmaktadır (DPT, 2007: 14).

Vergi sistemindeki adaletsizliği gösteren diğer bir göstere ücretlerden alınan gelir vergisidir. Türkiye’de ücretlerden alınan gelir vergisi artan oranlı olarak uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun madde 103’teki gelir vergisine tabi kazançlar ve iratlar üzerinden esas alınan tarife, her yıl takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere yeniden belirlenmektedir. Ücret geliri elde edenlerden toplam vergi matrahı belli bir düzeyi (32.000 TL) aşmadığı sürece, %15 vergi alınmaktadır (Fırat, 2013: 195). Ücret gelirini vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar ile muafiyet ve istisnalar Gelir Vergisi Kanunu’nda yer almaktadır.⁷ Memurdan alınan gelir vergisi hesaplanırken brüt ücretinden birçok tazminat ve yardım gibi ödemeler vergi dışı bırakılmıştır. Böylece çoğunlukla ücretin % 70 - % 80’i gelir vergisine tabi olmamaktadır. Bu da Türk vergi sisteminde ücretlerden alınan gelir vergisi açısından adaletsiz bir uygulamadır (Söyler, 2006: 39). Diğer bir adaletsiz uygulama, gelir vergisi tahsilatının büyük kısmının ücretli kesimden stopaj şeklinde yapılmasıdır. Bu kesimlere kaynaktan kesim uygulandığı için vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma durumları söz konusu olmamaktadır. Grafik 3’te görüldüğü gibi 2000’li yılların başından itibaren gelir vergisi tahsilatının yaklaşık %90’ı tevkiyat şeklinde yapılmıştır. Bu da gelir vergisi yükünün büyük bir kısmının ücretli kesime yüklendiğine işaret etmektedir.

Vergi sisteminde adaletsizliğe yol açan diğer vergi de KDV’dir. Vergilemede adaletin sağlanması için, KDV oranlarının farklılaştırılması gerekmektedir. KDV, dolaylı vergi olarak; vergi mükellefinin kişisel durumlarını dikkate almayan ve objektif nitelikli yükümlülük olduğundan adalet ile bağdaşmamaktadır. Vergilemede dikey adalet için kısmi sonuçlar sağlayan farklılaşmış oran yapısının uygulanması, adaletin bozulma etkisini azaltmaktadır.⁸ Ancak Türkiye’de KDV’nin oran yapısında büyük adaletsizlikler vardır. Eğer KDV oranı artırılırsa yüksek gelirlilerden çok, düşük ve orta gelirli bundan etkilenmektedir. Ancak KDV oranı düşük, lüks mallar da bulunmaktadır. Bunların yükseltilmesi vergilemede etkinlik ve adalet açısından rasyonel olmaktadır (Söyler, 2006: 39).

Şekil 3: Gelir Vergisi Tahsilatı (1990-2022, % Dağılımı)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Mali İstatistikler

Vergi sisteminde; adaletsizlik ve etkinsizlik yaratan diğer unsur kayıt dışılığın yaygınlığıdır. Kayıt dışılık, kamu gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Vergi ödeme sonuçlarına göre; yeni kanunlar yapmak ve mevcut kanunları değiştirmek önemli değildir. Önemli olan, sosyoekonomik yapıda toplanması gereken vergiyi almaktır. Çünkü toplanamayan vergi sosyal adaletsizlik yaratmaktadır. Verginin; adaletli olması için, ekonomide haksız rekabete yol açmaması ve herkesin gerçek geliri üzerinden ödenmesi beklenmektedir (Gencil, 2005: 158). Türk vergi sisteminin adalet açısından olumsuz göstergelerinden biri, mükellef sayısının düşüklüğüdür. Çünkü, beyana dayalı sistem çökmekte ve 80 milyonun üzerinde nüfusa, 60 milyona yakın seçmen kitlesine sahip olan ülkede beyanname veren mükellef sayısı seçmen sayısının 1/10'u kadar olmaktadır. Ülkede kayıt dışı çalışan, milyonlarca potansiyel vergi mükellefi vardır. 2000'li yılların sonunda ağırlaşan ekonomik kriz nedeni ile kayıt ve beyan dışı çalışan sayısı artmaktadır. Kamu kesiminin, gerekli önlemleri alamaması sonucu vergisini ödeyen mükellefler aleyhine adalet bozulmaktadır. Böylece, verginin tabana yayılmaması sonucu; vergi yükünün ağırlığı adil olarak mükellefler arasında dağıtılamamaktadır (Gencil, 2005: 159).

Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, indirim ve istisna hükümleri; sosyal adaleti

ve ekonomik etkinliği yasal yollardan besleyen olgulardandır. Vergi muafiyeti, indirimi ve istisnası; iktisat politikalarının birer aracı olarak vergi sisteminde yer almış bulunmaktadır. Vergi muafiyet ve istisnaları ile vergilendirme dar bir alanda yoğunlaşmaktadır (Gencel, 2005: 161). Bunun yanında muafiyet ve istisnalar; yükümlüleri arasında vergilemede adaleti de bozmaktadır.⁹ Bu doğrultuda, muafiyetler ve istisnalar yumağı halindeki Türk vergi sisteminin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Çünkü vergi sisteminde muafiyet, indirim ve istisna hükümlerinin çokluğu sorunlar meydana getirmektedir. Vergi mükelleflerinin bir kısmı vergi vermediğinden veya çok az verdiğinden, etkinlik ve adalet zedelenmektedir. Ayrıca vergi kaybına, haksız rekabete ve kayıt dışılığın artmasına neden olmaktadır. Türk vergi sisteminde yoğun olan muafiyetler ve istisnalar yerine, ekonomik açıdan teşvik edilmesi gerekli yükümlülerin ve sektörlerin vergi indirimleri yoluyla desteklenmesi daha uygun olmaktadır (Gencel, 2005: 162).

Türkiye’de kamu kesiminin; ekonomi sektörlerdeki ağırlıklı yapısı ve belirleyici rolü sürmektedir. Kaynaklara ihtiyacı sürekli olmasına rağmen kamu kesimi, 1980 sonrası sosyoekonomik yapıdan çekilmiş; özel sektörün önünü açılmıştır. 24 Ocak 1980 Kararları sonrası; dış dönük iktisadi gelişme stratejisi ve ihracata dayalı sanayileşme modeli ile ekonomik büyüme teşvik edilmiştir.¹⁰ 24 Ocak Kararları ile kamu kesiminin ekonomik sektörlerde etkili konumu değiştirilmek istense de yapılanlar yetersiz kalmıştır. 1990’lar ve 2000’li yıllarda bütçe açıkları ve cari açık kronikleşmiştir. Türkiye’de istisnai birkaç yıl hariç bütçe açığı ve cari açık bir arada ortaya çıkmıştır. Bu arada 1994, 1998 ve 2000/2001 yıllarında üç kez kriz yaşamıştır (Sarioğlu, 2017: 25). Bu doğrultuda, Türkiye’de kamu yatırımlarının ve borç yükünün sürekli artması, vergi gelirlerine bağımlılığı ve mevcut vergilerde verimliliğin yükseltilmesi gerekliliğini artırmaktadır. Ancak, kamu finansman sorunu; vergilerin verimlerinin artırılması yerine, hasılatı kolay dolaylı vergilere başvurularak çözülmektedir. Sonuç ise, bozuk dolaylı-dolaysız vergiler dengesinin kötüye gitmesi olmaktadır (Demirli, 2011: 36). Vergilemede adalet ve ödeme gücü bağlamında, gelir vergisi; tarife yapısı itibariyle artan oranlıdır. Ancak artan oranlılık uygulamada geçerli değildir ve tek oranlı tarife olarak işlemektedir (Fırat, 2013: 200). Ayrıca ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları, vergi idaresinin yeterince etkin olmaması nedeniyle, zirai kazançlar da uygulamadaki problemler nedeniyle vergi dışı kalmaktadır. Finansal sermaye hareketlerinin oynaklığı nedeniyle menkul sermaye iratları üzerindeki vergileme de yine sınırlı olmaktadır. Böylece vergi yükü esas itibariyle çalışanlar ve ücretliler üzerine yıkılmaktadır (Söyler, 2006: 40).¹¹ Bu kapsamda, ücretlerden alınan gelir vergisinde; şeffaf ve uyumlu vergi yapısı ile artan oranlı uygulama gerekmektedir. Ayrıca düşük ücretliler için ise, ücret ve maaş dışında imkânların

sağlanması, iyi planlanmış ve verimli vergi oranları uygulanmalıdır (Gencel, 2005: 162).

Dolaylı vergilerden KDV'nin Türkiye uygulamasında; istisnaların fazlalığı, sıfır oran ya da düşük oranlı uygulama dikkati çekmektedir. Finansal hizmetlerden banka ve sigorta muameleleri vergisi dışında KDV alınmamaktadır. Ayrıca sermaye piyasasındaki işlemler de belli oranında istisnaya tabidir. Daha iyi bir KDV sistemi için; benzer vergi oranları uygulanmalı, istisnalar azaltılmalı, finansal hizmetler ve konut üzerine vergi konulmalı, finansal işlem vergisi uygulamaya geçirilmelidir (Kıranoglu, 2003). Dolaylı vergi çeşitlerinden olan diğer vergi, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'dir. Türkiye'de ÖTV sadece alkollü içecekler ve tütün üzerinden değil; otomotiv, petrol ürünleri, haberleşme hizmetleri (özel iletişim vergisi) üzerinden de yüksek oranlarda alınmaktadır. Türk vergi sisteminde adaletin sağlanması açısından, ÖTV sadece tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınmalıdır (Fırat, 2013: 200). Anayasadaki temel ilkelere ve vergilemede adalet ilkesine karşın, uygulamada vergi yükü adil şekilde dağıtılmamaktadır. Türk vergi sistemi, vergileme açısından adaletsiz yapıdadır. Vergi sisteminde KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin toplam vergilerdeki payı yaklaşık %65'tir. Gelişmekte olan ülkelerde, tüketim vergilerine doğru gidiş vardır, ancak bu gidiş yüzde birkaç puanlık bir artış ile sınırlı iken Türkiye'de son 20 yılda %70'e ulaşmıştır (Fırat, 2013: 201). Vergilemede adaletin bozuk olması, mükellefin vergiye karşı direncini artırmaktadır. Vergi mükelleflerinde; ödenen verginin kamusal hizmet şeklinde döneceği bilinci oluşursa ve herkes kazancına göre adil vergi öderse, direnç azalmaktadır. Bu derecede önemli konuda gereken dikkat gösterilmemektedir (Fırat, 2013: 202). Kısacası Türk vergi sisteminde temelde öne çıkanlar sorunlar şunlardır; karışık ve sıklıkla değişen vergi mevzuatı, yüksek orandaki tüketim vergileri ve tüketim vergilerinin toplam vergiler içinde yüksek payı, yüksek vergi oranlarının tetiklediği kayıt dışılık, toplanan vergilerin altyapı hizmeti olarak geri dönmemesi ve vergi afları karşısında vergisini ödeyen vatandaşın duyduğu rahatsızlık (Zenginobuz vd., 2006: 6).

Vergiler, kişilerin ve şirketlerin ekonomik kararları üzerinde etkilidir. Fayda maksimizasyonu isteyen kişilerin tüketim, tasarruf ve işgücü arzı kararları; şirketlerin ise yatırım, işgücü talebi ve teknolojik değişim kararları vergiler aracılığıyla yönlendirilmektedir. Bu doğrultuda verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması; kişilerin ve şirketlerin kararlarını değiştirdiğinden, sosyo-ekonomik yapı üzerinde etkili olmaktadır (Efe-Nalbant, 2021: 263). Türk vergi sistemi, 1980 sonrasında çoğunlukla zorunlu tüketim mallarını hedef alan KDV'ye, ÖTV'ye ve yarısından fazlası ücretlilerden tahsil edilen gelir vergisine dayanmaktadır (Sarioğlu, 2017: 32). Vergi sisteminin, bu üç vergiye dayanması

ekonomik etkinlik ve sosyal adalet için istenilen sonuçları vermemiştir. 1980 sonrası, vergi politikası ile desteklenen orta ve yüksek gelirli kesimler tasarruflarını artıramamıştır. Gelir vergisinin, çoğunlukla ücretli kesimden tahsil edilmesi ile düşük gelirli kesimlerden alınan KDV'nin ve ÖTV'nin payının artması, vergilemede adaleti daha da bozmuştur. Böylelikle, vergi kanunlarında ve mevzuatında idari-mali düzenlemeler yapma isteği süreklilik kazanmıştır.¹² Bu çerçevede 2000'li yıllarda ödenen vergileri doğrudan etkileyen idari-mali düzenlemeler olarak; gelir vergisi tarife değişikliği ile geçici olarak ÖTV ve motorlu taşıtlar vergisi tarifesi değişikliği gerçekleşmiştir (Sarioğlu, 2017: 33).

Sonuç Yerine: Genel Bir Değerlendirme

Gelişmekte ülke olan Türkiye'de, kamu kesiminin ve özel sektörün son dönemdeki önemli düzeyde tasarruf açıkları, makroekonomik istikrarı ve ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilemiştir. Ayrıca yoğun biçimde iç ve dış borçlanma zorunluluğunu da getirmiştir. 1990'ların ortalarından itibaren Türkiye'deki ekonomik krizlerin temel etkenlerinin başında; yüksek düzeyde ve sürekli olarak kamu kesimi finansman gereksinimi yer almıştır. Kamu gelirlerinin büyük bölümü borç faizi ödemelerine tahsis edilmiştir. Böylece kamu kesimi; yüksek borç stoku, yüksek faiz ve faiz ödemeleri için yüksek düzeyde borçlanma sarmalına girmiştir. Hızla yükselen harcamalara karşın gelirlerde aynı hızda artış gerçekleştirilememiş, bütçe açıkları GSYH'nin %10'unu geçmiştir.¹³

2001 krizi sonrasında IMF gözetiminde uygulanan yapısal uyum politikaları kapsamında mali disiplin hedeflenmiş ve bütçe açıkları hızla düşürülmüştür. Ancak bu düşüşün esas kaynağı harcamalardaki kesintiler olmuştur. Gelir tarafında ise bir miktar iyileşme söz konusu olsa da bu iyileşme, adil ve etkin bir vergi sisteminden ziyade bir defalık gelirlerin (özelleştirme gelirleri ve işsizlik sigortası fonu) bütçeye gelir olarak aktarılması ile sağlanmıştır. Bu yıllarda iyice artan finansal sermaye hareketleri vergi gelirleri üzerinde ciddi bir baskı oluşturmuştur. Sermayeyi vergilendirmek giderek güçleşmiş ve uluslararası vergi rekabeti nedeniyle sermaye üzerinden elde edilen vergi gelirlerinde aşınma meydana gelmiştir. Sınırlar arası hareketi kısıtlı olan emek kesimi üzerindeki vergi yükü ise giderek artmıştır. Bu durum vergi sisteminde adaletsizlikleri derinleştirmiş, gelir dağılımındaki bozulmayı hızlandırmıştır.

Dönem boyunca Türk vergi sisteminde, sosyal adaleti ve ekonomik etkinliği bozan temel unsurlar; dolaylı vergilerin ağırlığı, emeğin daha çok vergilendirilmesi, vergi kaçakçılığının yüksekliği ve mükellef sayısının düşük olması, enflasyonun vergi gelirlerini etkilemesi ve istisna ile muafiyetlerin fazlalığı olmaktadır (Fırat, 2013: 192). Bu kapsamda, Türk vergi sisteminde; 1940'lar ve 1950'lerden

1695 Abukan D ve Akın C (2023). Cumhuriyet Dönemi Türk Vergi Sistemi: Ana Değişimler ve Mevcut Sisteme İlişkin Gözlemler. *Mülkiye Dergisi*, 47(6), 1675-1700.

itibaren başlayan vergi reformu arayışı sürekli devam etmiştir. Geçici ve yüzeysel idari-mali düzenlemelerle, gerçek vergi reformu ihtiyacı giderilememektedir. Radikal vergi reformuna yönelik olarak, vergi sisteminde; köklü, kapsamlı ve öze dönük idari-mali düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Söyler ve Çolak, 2013: 220). Kamu harcamalarının finansmanında ne kadar fazla adil ve etkin bir vergi sistemi kullanılırsa kamu mali yönetimi o kadar sağlıklı, bunun yerine ne kadar fazla borçlanma ya da vergi dışı gelirler kullanılırsa kamu mali yönetimi o kadar sağlıksız bir yapıya bürünecektir. Aslında makro politika belgesi olan planlarda ve programlarda; kamu gelirleri ile ilgili sorunlar gerçekçi şekilde tespit edilmiştir. Daha adil ve verimli vergi sisteminin sağlanması için idari-mali düzenlemelerin yapılması gerektiği de belirtilmiştir. Ancak bunlar uygulamaya geçirilememiş, iyi niyet beyanından öteye ulaşmamıştır. Bu politika metinlerinde ve belgelerinde; vergi reformu gerekliliği de belirtilmiş ve kapsamlı sistem değişikliğinin önemi sürekli olarak vurgulanmıştır. Ayrıca vergi sistemini hayata geçirmek için güçlü ve etkin vergi idaresinin gerekliliği de önemli konu olmuştur. Sonuçta cumhuriyet dönemi içinde vergi sisteminin çarpık, adaletsiz ve düzensiz yapısını çözecek vergi reformu henüz tam anlamıyla gerçekleştirilememiştir. Türk vergi sisteminde, 1949-1950 dönemindeki gibi kapsamlı ve köklü vergi reformu ihtiyacı hala önemli temel bir sorun oluşturmaktadır.

Sonnotlar

1 Vergi reformu Alman vergi kanunları paralelinde gerçekleştirilmiş, böylece Türk vergi sistemi dolaysız vergiler açısından gelişmiş ülkeler düzeyine gelmiştir (Nadaroğlu, 1998: 414).

2 Bu kanunla AB ülkelerinin vergi sistemleri ile mali uyum kolaylaşmıştır (Yaraşlı, 2005: 11).

3 KDV'de perakende aşamadan önceki üretim aşamalarında mümkün olduğu kadar istisna hükümlerine yer vermemek suretiyle, KDV'nin genel satış vergisi olması mahiyetinin zedelenmemesine özen gösterilmiş, serbest rekabetin işleyişini önleyecek tercihlerden kaçınılmıştır (Yaraşlı, 2005: 12).

4 Ayrıca istisnalar ve muafiyetler ile vergi cezaları ve oranları da düzenlenmiştir (Demirli, 2011: 283).

5 4369 sayılı Kanunda; "temel ilkeleri vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen kişilerin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerinin artırılması olarak belirlenmiştir." (DPT, 2001: 30).

6 Kaldırılan vergiler; akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar payı, taşıt alım ve ek taşıt alım vergisi, çevre kirliliği önleme fonu, trafik tescil harçları, eğitime katkı payı,

özel işlem vergisi, mera payı, federasyon payı, savunma sanayii destekleme fonu, ek vergi, gençlik spor hizmetleri vergisi, malul şehit dul ve yetimleri payı, tütün mamulleri ve alkollü içkiler payı ve toplu konut payı (Demirli, 2011: 285).

7 Bu konuda düzenlenen muafiyetin, istisnanın ve indirimin çoğu kamu kesiminde ve özel sektörde ücret geliri elde eden kişiler için geçerlidir. Ancak çeşitli kanunlar ile kamu personeli ödemelerine ilişkin muafiyetler ve istisnalar sonucunda aynı ücreti alan kamu personelinin ve özel sektörde istihdam edilen işçilerin ücret geliri üzerindeki vergi yükleri arasında ciddi farklılıklar oluşmuştur (Söyler, 2006: 39).

8 Ancak tek oranlı olduğunda adaletsizliği artmaktadır. Çünkü gelir artışları karşısında gerileyen tüketim varsayımında, tek oranlı vergi; gelire göre gerileyen oranlı yük ortaya çıkarmaktadır (Söyler, 2006: 39).

9 Bu durum yükümlülerin vergi idaresine karşı davranışlarını etkilemekte, vergiye karşı direnç oluşturmaktadır. Vergi muafiyet ve istisnalarının diğer yükümlülere yükleyeceği parasal külfetlerin yanında psikolojik maliyetlerinin de dikkate alınması gerekmektedir (Gencel, 2005: 162).

10 Ancak, bu süreçte ihracat artışı ithalatı hep geriden takip etmiştir. Dış ticaret açıkları kronikleşmiştir ve potansiyel ekonomik kriz sebebi olmuştur (Sarioğlu, 2017: 25).

11 Ücretlerden alınan gelir vergisi açısından şu anda Türkiye’de karmaşık farklı bir uygulama vardır. Ücret ve maaş dışında az olanak sağlanmaktadır. Verginin oran yapısı istihdamı ve gelirleri gereğinden fazla azaltmakta ya da kayıt dışı ekonomiye yol açmaktadır (Söyler, 2006: 40).

12 TBMM’de vergi kanunlarında esaslı değişiklik yapılmasına dair taslağın olmadığı dönem yoktur. ÖTV Kanununun çıkarılması (2002) ve Kurumlar Vergisi Kanununun yenilenmesi (2006) gibi bir kısmı yasalaşmakla beraber, Gelir Vergisi Kanunu’nun yenilenmesi, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun kaldırılması gibi diğer bir kısmı henüz kanunlaşmamıştır (Sarioğlu, 2017: 33).

13 2000’li yılların başına kadar ki ekonomik krizlere yol açan diğer önemli faktörler; kamu bankalarındaki ve finansal sistemdeki sağlıksız yapı ile özellikle sosyal güvenlik ve tarımsal destekleme alanları olmak üzere yapısal sorunlara kalıcı çözüm getirilememiş olmasıdır.

Kaynakça

Akdoğan A (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Albi E (2011). The Challenges of Corporate Income Taxes in a Globalized World. İçinde E Albi ve J Martinez-Vazquez (der), *The Elgar Guide to Tax Systems*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 130-182.

1697 Abukan D ve Akın C (2023). Cumhuriyet Dönemi Türk Vergi Sistemi: Ana Değişimler ve Mevcut Sisteme İlişkin Gözlemler. *Mülkiye Dergisi*, 47(6), 1675-1700.

- Albi E ve Martinez-Vazquez J (2011). Introduction. İçinde E Albi ve J Martinez-Vazquez (der), *The Elgar Guide to Tax Systems*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 1-9.
- Brys B vd. (2015). OECD Ülkelerinde Vergi Reformu Eğilimleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 404, 76-86.
- Bulutoğlu K (1970). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Buyruk A Ö (2012). Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 372, 144-151.
- Cnossen S (2011). The Economics of Excise Taxation. İçinde E Albi ve J Martinez-Vazquez (der), *The Elgar Guide to Tax Systems*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 278-299.
- Çağan N (1984). Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi. https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf. Son erişim tarihi, 25/08/2023.
- Demirli Y (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. Yayın No:2011/412, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı) (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Yayın No: 2597, Ankara: DPT.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı) (2007). Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Yayın No: 2734, Ankara: DPT.
- Efe-Nalbant G (2021). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yapısının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi. *Akademik Hassasiyetler*, 8 (17), 259-284.
- Fırat M (2013). Türk Vergi Sisteminin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 295, 191-203.
- Gencil U (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti. *Vergi Sorunları Dergisi*, 201, 150-162.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023). Genel Yönetim Mali İstatistikleri. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-mali-istatistikleri>. Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- KB (Kalkınma Bakanlığı) (2014). Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Yayın No: 2896, Ankara: KB.
- KB (Kalkınma Bakanlığı) (2018). On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023): Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu. Yayın No: 3042, Ankara: KB.
- Khalilzadeh-Shirazi J ve Shah A (2002). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu. Çev. M Öz, *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan, 135-140.
- Kıranoğlu T (2003). Vergi Adaleti, *Vergi Sorunları Dergisi*, 174, 129-143.
- Abukan D ve Akın C (2023). Cumhuriyet Dönemi Türk Vergi Sistemi: Ana Değişimler ve 1698 Mevcut Sisteme İlişkin Gözlemler. *Mülkiye Dergisi*, 47(6), 1675-1700.

Kıvanç H H (2008). Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 238, 182-197.

Kirmanoglu H (2009). *Kamu Ekonomisi Analizi*. İstanbul: Beta Basım Yayın.

Kiser E ve Karceski S M (2017). Political Economy of Taxation. *The Annual Review of Political Science*, 20, 75-92.

Nadaroglu H (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayın.

Owens J (1990). Vergi Reformu: Uluslararası Bakış. Çev. S Kazıcı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 106 Haziran, 32-43.

Öncel M vd. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz N S (2006). *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay: Elde Etme*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Pınar A (2003). *Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Sakıncı S (2016). Türkiye İçin Vergi Reformu Önerileri. *Liberal Perspektif Rapor*, 9, Ankara: Özgürlük Araştırmaları Derneği

Samancı M (2018). Mısır'ın Sosyo-Ekonomik Yapısı İçerisinde Vergi Sistemi'nin Gelişimi ve Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması. *Akademik Hassasiyetler*, 5 (9), 135-153.

Sarıoğlu F (2017). Cari Açık Tartışmaları Bağlamında Türkiye'de Vergi Reformu. *Akademik Hassasiyetler*, 4 (7), 23-38.

Smith A (1977 [1776]). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Chicago: University of Chicago Pr.

Söyler İ (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 31-43.

Söyler İ ve Çolak M (2013). Nasıl Bir Vergi Reformu. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 35, 215-222.

Stiglitz J E (2000). *Economics of the Public Sector*. New York: W.W. Norton & Company Inc.

Tanzi V (2011). Tax Systems in the OECD: Recent Evolution, Competition, And Convergence. İçinde E Albi ve J Martinez-Vazquez (der), *The Elgar Guide to Tax Systems*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 11-36.

Trotman-Dickenson D I (1996). *Economics of the Public Sector*. London: Palgrave Economics & Finance Collection, Economics and Finance.

Turan S (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

1699 Abukan D ve Akın C (2023). Cumhuriyet Dönemi Türk Vergi Sistemi: Ana Değişimler ve Mevcut Sisteme İlişkin Gözlemler. *Mülkiye Dergisi*, 47(6), 1675-1700.

Türk İ (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Uluatam Ö (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Varcan N (1987). *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve Bilimler Fakültesi Yayınları.

Yaraşlı O G (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Yayın No:2005/367, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Zenginobuz Ü vd. (2006). *Yurttaşların Cebinden Devletin Kasasına: Türkiye’de Kim Ne Kadar Vergi Ödüyor?* İstanbul: Boğaziçi Ü. Araştırma Raporu 2006-18.