

TÜRK VERGİ SİSTEMİ YAPISI, SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

Alaattin FIRAT¹

ÖZET

Vergi bir ülkenin kamu maliyesinin en önemli vazgeçilemez gelir kaynağıdır. Bu kaynağı toplama ve kullanma konusunda etkin bir sistem oluşturamayan ülkeler hem enflasyonist bir ortam hem de borç batağına saplanma riski ile karşı karşıya kalır. Bu nedenle ülkelerin ekonomik sistemlerinin oluşturulmasında vergi sisteminin doğru bir şekilde kurgulanması ve düzeltilmesi esastır.

Öncelikle, vergi mevzuatı sade ve anlaşılır olmalıdır. Vergi etkinliğinin sağlanabilmesi ise kayıt dışılığın önlenmesi tedbirlerinin yanı sıra güçlü bir vergi idaresi ile etkili bir denetim sisteminin oluşturulması ile mümkündür.

Anahtar kelimeler: vergi, vergi sistemi, vergi yapısı, kayıt dışı ekonomi, vergi yükü, vergi affi, vergide etkinlik

TURKISH TAX SYSTEM STRUCTURE, PROBLEMS AND SOLUTIONS

ABSTRACT

Tax is the most important and indispensable source of income for a country's public finance. Countries that fail to create an effective system for collecting and using this resource face risk of both an inflationary environment and a debt trap. For this reason, establishing and improving an accurate tax system is essential for the economic systems of countries.

First of all, tax legislation should be simple and understandable. Achieving tax efficiency is possible by preventing informality and establishing a strong tax administration with an effective audit system.

Keywords: tax, tax system, tax structure, informal economy, tax burden, tax amnesty, tax efficiency

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Biruni Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, afirat@biruni.edu.tr, Ankara/Türkiye, 0000 0001 5759 8873

1. VERGİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ

Fransız maliyeci Lucien Mehl'e göre vergi, devletin, yerel yönetimlerin veya kamunun müdahil olduğu organizasyonların, gerçekleştirdikleri kamu hizmetlerinin yükünü karşılayabilmek adına, kamu otoritesi ile gerçek kişilerden, özel sektördeki tüzel kişilerden ve kamu sektöründeki bazı tüzel kişilerden, mali güçlerine göre, karşılıksız ve kesin olarak aldıkları paradır (Mehl, 1984).

Orhan Dikmen ise vergiyi, devlet veya devletin yetkilendirdiği kamu tüzel kişiliklerinin birey ve kurumlardan, belirli kurallar çerçevesinde ve karşılık belirtmeksizin cebren aldığı parasal tutar olarak tanımlamıştır (Mutlu, 2009).

Bununla birlikte, Vergi Mevzuatı ve Vergi Usul kanununda net bir vergi tanımı yer almamaktadır ve vergi konusunda en somut resmi tanım, Anayasası'nın 73. Maddesidir (Saruç, 2015):

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. (Değişik: 16/4/2017-6771/16 md.) Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” (T.C. Anayasası)

Tüm bu tanımları ve tanımlarda ortaya konan bakış açılarını bir bütün olarak ele aldığımızda, verginin tanımını oluşturan genel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Verginin amacı kamu giderlerinin karşılanmasıdır.
- Vergi devlet tarafından, devlet otoritesi ile karşılıksız olarak alınır.
- Vergi yükü adaletli ve dengeli dağıtılmalıdır ve bu durum maliye politikasında yer almalıdır.
- Vergi yükümlülükleri kanunla konulur.

Vergi, başta ekonomik büyüme olmak üzere mikro ve makro ölçekte birçok unsuru etkiler. Vergi miktarlarında yapılan değişikliklerin, gerçek ve tüzel kişilerin harcama, tasarruf ve yatırım davranışlarını değiştirmelerine ve böylece milli gelir ve ekonomik büyüme üzerinde olumlu veya olumsuz etkiye neden olacağı kabul edilir. Son dönemlerde gerçekleştirilen vergi ve ekonomik büyüme ilişkisini inceleyen çalışmalarda vergiler, dolaylı ve dolaysız olarak iki kategoride değerlendirilmektedir (Mucuk, 2008).

Dolaysız vergiler, kişi veya kurumlardan, gelirlerine göre doğrudan tahsil edilen vergilerdir. Dolaylı vergiler ise, kişi ve kurumlardan doğrudan alınmayan, ticari işlemlere bağlı olarak alınan vergilerdir.

Hâlihazırda Türkiye’de yürürlükte olan dolaylı vergilere şu şekilde örnek verebiliriz:

- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Özel İletişim Vergisi
- Damga Vergisi
- Gümrük Vergisi
- Resmi Harçlar (Yargı harçları, tapu harçları, trafik harçları, vb.)

- Akaryakıt Vergisi
- Taşıt Alım Vergisi

Dolaysız vergiler için de şu örnekler verilebilir:

- Gelir Vergisi
- Emlak Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere göre daha adil oldukları kabul edilir. Bunun nedeni, dolaysız vergilerin, yükümlünün ekonomik gücüne göre belirlenebilme imkânının daha fazla olmasıdır. Dolaylı vergiler, yükümlüleri anonim olduğu için kişiselleştirilemez (Nadaroğlu, 1996).

2. TÜRKİYE’DE VERGİ UYGULAMALARI TARİHİ

Türkiye’deki vergi politikalarını incelemeyen önce Osmanlı dönemi vergi politikalarını ele almak gerekmektedir. Osmanlı Devleti’nin vergi uygulamalarında Selçuklu döneminde uygulanan vergi sistemini devam ettirdiği söylenebilir. Türklerin İslamiyet ile tanışmaları, pek çok sistemde olduğu gibi, vergi sistemi üzerinde de etkili olmuş; Selçuklu ve Osmanlı Devletleri de İslami öğreti ile oluşturulan vergi sistemini benimsemiştir (Akdağ, 1995).

Osmanlı Devleti, Tanzimat’ın ilanına kadar, İslami kurallar ve Şeriat hükümleri çerçevesinde oluşturulan bir vergi sistemi uygulamıştır. Bu sistem kapsamında, teokratik devlet yapısının getirdiği şer’i vergilerle birlikte, padişahın geniş yetki alanından kaynaklanan örfi vergiler de kullanılmıştır (Aktan, 2002).

Şer’i vergiler Zekât, Haraç, Aşar ve Cizye olarak uygulanmıştır. Örfi vergilerde ise Tanzimat öncesi ve sonrası olarak iki farklı yapı ortaya çıkmıştır (Giray, 2006). Tanzimat ile birlikte dağınık, kontrolü zor ve gelirlerinin büyük bir kısmı hazinenin dışında kaldığı örfi vergilerin, modern vergilendirme ilkeleri çerçevesinde değiştirilmesi amaçlanmıştır (Günay, 2018).

Cumhuriyet dönemi Türkiye’si, kuruluş sonrası ilk dönemlerinde Osmanlı Devleti’nden kalan Ağnam, Aşar, Müsakkafat ve Temettü vergileri gibi uygulamaları devam ettirmiştir (Kaya, 2009).

İlerleyen süreçte, kısa vadede vergi alanında ciddi reformlar gerçekleştirilmiştir. 1924 yılında Ağnam Vergisi, Hayvan Sayısı Vergisine dönüştürülmüş; 1925 yılında da Aşar Vergisi kaldırılmış (Coşkun, 2003); ilerleyen süreçlerde Temettü Vergisinin kapsamı genişletilerek Kazanç Vergisi, Müsakkafat Vergisi ise Bina Vergisi olarak değiştirilmiştir. 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi getirilmesi ve 1927 yılında oluşturulan Teşvik-i Sanayi Kanunu kapsamında sanayi faaliyetlerinin bir bölümünden vergi alınmaması da dönemin önemli reformları arasındadır (Türk, 1982).

1929 küresel ekonomik krizi, Türkiye’nin ekonomik dengelerini de etkileyerek vergi gelirlerinin dağılımında değişime neden olmuştur. Bu süreçte bütçe gelirlerinin GSYİH içerisindeki payı artış göstermiştir. Bu artışını temel nedeni, vergi sisteminin milli gelirdeki değişimlere karşı esnek olmamasıdır (Tezel, 2002).

1946 sonrası çok partili dönemde de vergi alanındaki reformlar devam etmiştir. 1949 yılında yapılan geniş çaplı vergi reformu ile Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi yürürlüğe girmiştir. 1950’li yıllarda ise, tarım gelirlerinin Gelir Vergisi kapsamının dışında

tutulması, Muamele Vergisinin, Gider Vergisine dönüştürülmesi, Harçlar Kanununun çıkarılması ve Veraset ve İntikal Vergisinin yürürlüğe girmesi gibi önemli reformlar gerçekleştirilmiştir (Arslan, 2007).

27 Mayıs 1960 askeri darbesinin ardından, 1961 yılında yürürlüğe giren anayasanın temel özelliklerinden biri olan “sosyal devlet ilkesi” vergi düzenlemeleri konusunda da uygulanmış ve vergilerin halkın ödeme gücüne göre toplanması gerekliliği kabul edilerek anayasal güvence altına alınmıştır (Akgül Yılmaz, 2004). 1970 yılında vergi reformu çalışması yapılarak yayınlanan Finansman Kanunu çerçevesinde İşletme Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi ve İnşaat Vergisi gibi yeni vergiler yürürlüğe konmuş olsa da, 1980’e kadar olan döneme Türk Vergi Sistemi adına kayıp yıllar denilebilir (Edizdoğan, 2002).

Türkiye ekonomisinde çok önemli bir yere sahip olan 24 Ocak 1980 kararları ile başlayan 1980 sonrası dönemde ve vergi alanında önemli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu dönemin, vergi ile ilgili en önemli reformu Katma Değer Vergisinin (KDV) getirilmesi olmuştur. Bunun yanı sıra, 1985 yılında Servet Beyanı uygulaması, 1986 yılında Asgari Geçim uygulaması kaldırılmış, Emlak Vergisi gelirleri yerel yönetimlere devredilmiş ve Gelir Vergisi tarife yapıları güncellenmiştir (Nadaroğlu, 1986).

1990’lı yılların başında Türkiye ekonomisinde sıkıntılar baş göstermeye başlamış, gerekli tedbirlerin uygulanamaması nedeni ile 1994 ekonomik krizi meydana gelmiştir. Krizin neticesinde “5 Nisan Kararları” olarak da bilinen Ekonomik İstikrar Kararları uygulamaya alınmıştır. Ekonomik İstikrar Kararları kapsamında, kamu borçlarını azaltmak için kamu harcamalarının azaltılarak giderlerin düşürülmesi ve ek vergiler konularak gelirlerini artırılması amaçlanmış, ancak bu tedbirler uzun soluklu olarak uygulanamamıştır (Eğilmez, 2004). Bu ekonomik istikrarsızlıklara ek olarak, 1994 Meksika Ekonomik Krizi, 1997 Asya Ekonomik Krizi ve 1998 Rusya Ekonomik Krizleri de ekonomi üzerinde olumsuz etkiler oluşturmuştur. 1999 Marmara Depreminin yıkıcı etkisinin de ardından, Türkiye, ağır bir borç stokuna, aşılamayan bir enflasyon sarmalına, hızla yükselen bir dış ticaret açığına ve kırılgan bir bankacılık sektörüne sahip bir ekonomi ile 2000’li yıllara girmiştir. Bu durum, 2000 yılının Kasım ve 2001 yılının Şubat aylarında arka arkaya ekonomik krizleri tetiklemiştir (Celasun, 2002).

Bu krizlerin etkisi ile geniş çaplı bir ekonomi reformu gündeme alınmış ve 14 Nisan 2001 tarihinde, Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı açıklanmıştır. Açıklanan programın 6 ve 7. maddelerinde vergi konusunda şu iki önemli tespit yer almaktadır:

“6. Kamu gelirlerinde ise temel sorun, vergi oranlarının yüksek olmasına rağmen vergi tabanının dar olması nedeniyle, toplam vergi tahsilatının yetersiz kalması ve vergi yükünün adaletsiz bir biçimde dağılmasıdır.

7. Yüksek maliyetli iç borçlanma ile karşılanması, faiz giderlerinin bütçe içerisindeki payını hızla artırmıştır. Nitekim 1990 yılında toplanan her 100 liralık vergi gelirin 32 lirası faiz ödemek için kullanılırken, 1999 yılında bu rakam 72 liraya yükselmiştir. Bu gelişmelerin sonucunda devlet eğitim, sağlık, adalet gibi asli fonksiyonlarına yeterli kaynak ayıramaz hale gelmiştir.” (TCMB, 2001)

Bu sorunları çözüm önerileri de programın 67. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

“67. Gelir hedeflerine ulaşmak için aşağıdaki başlıca düzenlemeler öngörülmüştür:

(i) Vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik olarak 2000 yılı sonunda alınan tedbirlerin titizlikle uygulanmasına devam edilecektir.

- (ii) Akaryakıttaki otomatik fiyatlandırma mekanizmasına devam edilecek ve Akaryakıt Tüketim Vergisi (ATV) en az hedeflenen enflasyon ölçüsünde ayarlanacak ve ATV tahsilatının GSMH içindeki payı yüzde 2,8 olacaktır.
- (iii) Başta enerji ve petrol sektörü olmak üzere ithale dayalı ürünlerin fiyatları kurdaki değişiklikleri, artan maliyetleri ve ekonomik gerçekleri yansıtabacak şekilde geciktirilmeden uygulanacaktır.
- (iv) Vergi tabanının yaygınlaştırılması amacıyla vergi kimlik numaralarının kullanımı genişletilecektir.
- (v) Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi amacıyla vergi denetimleri artırılacaktır.
- (vi) Vergi tahsilatının artırılması için vergi gecikme faiz ve cezaları enflasyonla uyumlu bir biçimde artırılmıştır.
- (vii) Bireysel yatırımcıların kamu kağıtlarından elde ettikleri gelirlerin beyanname dışı tutulması suretiyle kamu kağıtlarına olan bireysel talep artırılacaktır.” (TCMB, 2001)

3. VERGİ YÜKÜ

Verginin, yani gerek gerçek kişilerin gerekse tüzel kişilerin gelirlerinin bir bölümü kamuya aktarması sonucunda bu gerçek ve tüzel kişilerin varlıklarında bir azalma meydana geldiği için vergi, mükellefler bir yük teşkil etmektedir.

Vergi yükü, mikro ölçekten bakıldığında objektif vergi yükü ve subjektif vergi yükü olarak ikiye ayrılır. Subjektif vergi yükü, mükelleflerin hissettiği baskıdır ve psikolojik bir etkiyi yansıtır. Objektif vergi yükü ise mükelleflerin ödediği vergi ile gelirleri arasındaki oranı ifade eder (Özpençe, 2020). Subjektif vergi yükü, ölçülebilir bir değer olmadığı herhangi bir hesaplama yapılmaz. Objektif vergi yükü ise, bir kişi veya kuruluşun, vergi dönemi boyunca ödediği dolaylı ve dolaysız vergi tutarlarının toplamının, elde ettiği toplam gelire oranı olarak hesaplanır. Bununla birlikte kişi veya kuruluşun kamu hizmetlerinden sağladığı faydanın ölçülmesi mümkün olmadığı için kişi veya kuruluşun toplamda net bir kazanç veya kayıp elde ettiğini hesaplamak mümkün değildir (İnaltonç, 2012).

Makro ölçekte değerlendirildiğinde, temel vergi yükü kavramı toplam vergi yüküdür. Toplam vergi yükü, ülkede vergi dönemi boyunca toplanan toplam vergi miktarının, ülkenin gayri safi yurtiçi hasılasına oranıdır. Toplam vergi yükü hesaplamaları için belirli kısıtlamalar kullanılarak, bölgesel vergi yükü veya sektörel vergi yükü gibi farklı alt kümeler oluşturulabilir ve bu şekilde birçok vergi yükü türü oluşturulabilir.

Bir ülkenin vergi kapasitesi, o ülkede gelir elde eden tüm vergi mükelleflerinin, ülkenin geçerli vergi kanunu uyarınca yapacakları ödemeleri gereken vergi tutarlarının toplamıdır. Vergi kapasitesi noktasında, vergi yükü türü yaklaşımlarının tümü için ortak sayılabilecek iki önemli nokta vardır:

Birinci önemli nokta, vergi uygulamaları ile yapılan vergilendirmenin dengesidir. Düşük vergilendirme, kamu hizmetlerini sektöre uğratabileceği; aşırı vergilendirme veya vergi yükünün adil olarak dağıtılmaması, vergi mükelleflerini huzursuz edeceği için ülke yönetiminin başarısını doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla vergilendirme konusunda yapılacak hatalar, iktidara sahip yönetim oy kaybı ile sonuçlanacağı için dengeli vergilendirme konusu siyasi yönden de son derece önemlidir.

İkinci önemli nokta ise, yukarıda bahsedilen vergi kapasitesinin etkin bir şekilde kullanılmasıdır. Kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığı gibi unsurlar vergi kapasitesinin tamamının kullanılmasını engellemektedir. Vergi gelirlerinin beklenen düzeyin altında gerçekleşmesi de devletin zaten vergilendirdiği mükelleflere ek vergiler koyması ve bu mükellefler için vergi yükünü artırmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı faaliyetlerin milli gelirin içinde yer almaması sebebiyle, vergi yükü göreceli olarak daha yüksek görülmektedir.

4. KAYIT DIŞI EKONOMİ

4.1. Kayıt Dışı Ekonomi Tanımı ve Türleri

Ticari işlemlerin, kasıtlı bir şekilde kayıtlara geçirilmemesi sonucu devletin denetiminin dışında kalabilmiş ve bu nedenle vergilendirilmeyen ekonomik faaliyetlerin bütününe kayıt dışı ekonomi denir (Fleming, 2000). Kayıt dışı ekonomi faaliyetlerinin gelir yaratıcı etkisi olmasına rağmen, yaratılan bu gelir gayri safi milli gelir hesaplarına yansıtılamaz (Biçer, 2006)

Kayıt dışı ekonomi kavramı içerisinde değerlendirilen unsurlar genel olarak üç grupta toplanabilir (Bulut, 2007):

- Yeraltı Ekonomisi (Yasadışı Faaliyetler)
- Yarı Kayıtlı Ekonomi
- Hiç Kayıtlara Girmeyen Ekonomi

4.1.1. Yeraltı Ekonomisi (Yasadışı Faaliyetler)

Toplum tarafından ahlak dışı olarak görülen ve kanunen yasak olan yöntemlerle gelir yaratan faaliyetler bu kategoride yer alır. Bu ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirler yasadışı olduğu için beyan edilmemekte; bu nedenle de kayıt dışı ekonomin kapsamında olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.1.2. Yarı Kayıtlı Ekonomi

Yasal ekonomik faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerin bir kısmını kayıt dışı bırakan kişi veya şirketlerin ekonomik faaliyetleri yarı kayıtlı ekonomin kapsamında girmektedir. Yasal düzenlemeler nedeniyle bazı muafiyetlere sahip olan veya götürü usulü vergi ödeyen mükellefler, kendi gelirlerini kayda sokmayarak veya ekonomik ilişkide buldukları tarafları da kayıt dışılığa zorlayarak gerçek gelirlerini, yasalara aykırı olarak kayıt dışına çıkarmakta ve bu durum vergi kaybına neden olmaktadır.

4.1.3. Hiç Kayıtlara Girmeyen Ekonomi

Vergi idaresinin bilgisi dışında gerçekleştirilen, hiçbir kayıtları olmayan ekonomik faaliyetlerdir. Özellikle büyük şehirlerin hemen her yerinde bu tür faaliyetleri yürütenlere rastlanabilmektedir. Örnek olarak:

- Seyyar satıcılar (işportacılar)
- İş takipçileri
- Eşya taşıyıcılar (hamallar)
- Sebze meyve hallerine girmeyen ve sebze meyve satışı yapan kişiler
- Merdiven altı atölyeler ve iş yapanlar

- Küçük ölçekli tamirat tadilat işi yapanlar
- Sigortasız çalışan inşaat işçileri
- Sokak otoparkçıları

4.2. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Doğuran Nedenler

Tüm dünyada, kayıt dışı ekonomiye oluşturan temel sebep, insanları gelirlerini artırma istekleri ve hırslarıdır. Bu dürtüyü tetikleyen nedenler, ekonomik nedenler, toplumsal nedenler ve psikolojik nedenler başta olmak üzere çok çeşitlidir. Bununla birlikte, tetikleyici unsur ne olursa olsun, kişilerin kayıt dışı ekonomiye yönelim göstermelerinin temel nedeni denetim eksikliği olarak öne çıkmaktadır. Yani, kayıt dışı ekonomik faaliyet gösteren kişiler, gelirlerinin bir kısmını veya tamamını kayıt dışında tutarak vergi ödememekte; bu şekilde gelirlerini artırmakta ve bu durum, bunu yapan kişilerin yanlarına kâr olarak kalmaktadır.

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin temel bir başka nedeni de vergi adaletsizliğidir. Vergi toplama konusundaki temel prensip, çok kazananın çok, az kazananın az vergi almaktır. Ancak, Türkiye’deki vergi yükü, harcamalar, yani dolaylı vergiler üzerine yoğunlaşmıştır ki, bu da Türkiye’de toplanan verginin büyük bir bölümünün, vatandaşlardan gelirlerine değil harcamalarına göre alınması anlamına gelmektedir. Bu durum, vergi yükünü, ülkenin büyük çoğunluğunu oluşturan orta ve alt gelir grubunun üzerine yüklediği için, bu gelir gruplarında yer alan kişilerin, zaten görece düşük olan gelirlerini artırmak amacıyla hem harcamalarında kayıt dışılığa yönelmesine, hem de kayıt dışı olarak ek işlerde çalışmalarına neden olmaktadır. Dolayısıyla, kayıt dışı faaliyetlerin, kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar, kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye göç ortamını hazırlamaktadır (Sarılı, 2002).

Yukarıda adı geçen iki temel neden, kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının ana nedenleridir. Bunların yanı sıra, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün artmasına neden olan bazı ek nedenleri de şu şekilde sıralayabiliriz:

- Ekonomik istikrar sağlanmaması
- Kamu harcamalarının yüksek olması
- Vergi mevzuatlarının net ve anlaşılır olmaması
- Sık sık vergi affı uygulamalarının gerçekleştirilmesi
- Vergi cezalarının caydırıcı olmaması
- Vergi oranlarının yüksek olması
- Verginin tabana yayılamaması
- Teşvik ve muafiyetlerin vergi ödeme alışkanlığını olumsuz etkilemesi

5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI

Türkiye’nin, bütçe gelirlerinin çok büyük bir miktarının geldiği Vergi Gelirlerinin son üç yılını incelediğimizde, en büyük gelir kaynağının Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri yani dolaylı vergiler olduğunu görmekteyiz (Tablo -1) (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018).

KODLAR		AÇIKLAMA	(TL)		
I	II		2018 YILI BÜTÇE GELİRİ	2019 YILI BÜTÇE GELİRİ	2020 YILI BÜTÇE GELİRİ
01		Vergi Gelirleri	667.319.541.000	740.137.984.000	815.652.449.000
	1	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	197.978.181.000	221.034.166.000	244.739.399.000
	2	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	14.764.826.000	16.763.844.000	18.887.595.000
	3	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	290.321.103.000	319.695.224.000	349.795.348.000
	4	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	122.511.959.000	136.149.148.000	150.182.005.000
	5	Damga Vergisi	18.051.637.000	20.159.245.000	22.554.310.000
	6	Harçlar	23.690.379.000	26.334.901.000	29.492.336.000
	9	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	1.456.000	1.456.000	1.456.000
03		Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	20.198.613.000	18.704.760.000	20.967.194.000
	1	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	3.936.956.000	4.509.428.000	5.080.573.000
	2	Malların Kullanma veya Faaliyette Bulunma İzni Gelirleri	-----	-----	-----
	3	KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri	11.614.857.000	9.112.810.000	10.284.872.000
	4	Kurumlar Hasılatı	-----	-----	-----
	5	Kurumlar Karları	1.664.155.000	1.784.453.000	1.904.750.000
	6	Kira Gelirleri	2.213.631.000	2.448.611.000	2.775.096.000
	9	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	769.014.000	849.458.000	921.903.000
04		Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	2.770.621.000	3.030.980.000	3.338.561.000
	1	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	-----	-----	-----
	6	Özel Gelirler	2.770.621.000	3.030.980.000	3.338.561.000

KODLAR		AÇIKLAMA	(TL)		
I	II		2018 YILI BÜTÇE GELİRİ	2019 YILI BÜTÇE GELİRİ	2020 YILI BÜTÇE GELİRİ
05		Diğer Gelirler	50.874.832.000	54.962.470.000	61.959.240.000
	1	Faiz Gelirleri	4.073.778.000	3.987.692.000	5.076.410.000
	2	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	19.583.175.000	21.437.325.000	23.432.271.000
	3	Para Cezaları	12.081.621.000	13.897.949.000	15.690.711.000
	9	Diğer Çeşitli Gelirler	15.136.258.000	15.639.504.000	17.759.848.000
06		Sermaye Gelirleri	12.105.149.000	12.445.196.000	12.647.102.000
	1	Taşınmaz Satış Gelirleri	2.101.349.000	2.440.196.000	2.641.102.000
	2	Taşınır Satış Gelirleri	3.800.000	5.000.000	6.000.000
	9	Diğer Sermaye Satış Gelirleri	10.000.000.000	10.000.000.000	10.000.000.000
08		Alacaklardan Tahsilat	451.572.000	507.376.000	566.327.000
	1	Yurtiçi Alacaklardan Tahsilat	247.399.000	277.972.000	310.269.000
	2	Yurtdışı Alacaklardan Tahsilat	204.173.000	229.404.000	256.058.000
		GENEL TOPLAM	753.720.328.000	829.788.766.000	915.130.873.000

Tablo – 1

Dolaylı vergilerden en önemlisi olarak da Katma Değer Vergisi (KDV) öne çıkmaktadır. 1 Ocak 1985 itibariyle Türk Vergi Sistemine dahil olan KDV, alım satım işlemi sırasında mal veya hizmetin bedeline eklenen bir vergidir. Bu verginin ödemesini, vergiye tabi mal veya hizmeti satın alan son tüketici yaparken, verginin kanuni mükellefi ise, tüketiciden mal veya hizmetin bedeli ile birlikte verginin de tahsilatını yapan aracı kurumdur (Tosuner, 2007).

Katma Değer Vergisi, Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri kaleminin yaklaşık %42'sini oluşturmaktadır (Tablo – 2) (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018).

KODLAR				AÇIKLAMA	2018 YILI BÜTÇE GELİRİ	2019 YILI BÜTÇE GELİRİ	2020 YILI BÜTÇE GELİRİ
I	II	III	IV				
	3	1		Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	290.321.103.000	319.695.224.000	349.795.348.000
				Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	122.426.614.000	136.184.036.000	152.526.180.000
			01	Beyana Dayanan KDV	116.766.834.000	129.942.360.000	145.515.532.000
			02	Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	5.659.780.000	6.241.676.000	7.010.648.000

(Tablo – 2)

Harcamalar vergilerinin diğer önemli vergi türü olan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), 2002 yılında, daha önceden uygulanan 16 farklı verginin tek çatıda toplanması ile oluşturularak uygulanmaya başlamıştır (Saraçoğlu, 2005). Kanunda belirlenen sıraya göre, Petrol ve Doğalgaz Ürünlerinin, Motorlu Taşıt Araçlarının, Alkollü İçeceklerin, Tütün Mamullerinin, Kolalı Gazozların ve Dayanıklı Tüketim Malların içerisinde çeşitli oranlarda Özel Tüketim Vergisi yer alır.

Aşağıdaki tabloda yer alan son üç yıllık verilere göre, Özel Tüketim Vergisi gelirleri, Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergilerinden elde edilen gelirlerin yaklaşık olarak %50'sini oluşturmaktadır (Tablo – 3) (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018).

KODLAR				AÇIKLAMA	2018 YILI BÜTÇE GELİRİ	2019 YILI BÜTÇE GELİRİ	2020 YILI BÜTÇE GELİRİ
I	II	III	IV				
	3	2		Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	290.321.103.000	319.695.224.000	349.795.348.000
				Özel Tüketim Vergisi	147.546.372.000	161.109.998.000	172.003.743.000
			01	Petrol ve Doğalgaz Ürünleri	68.456.021.000	75.089.163.000	78.844.624.000
			02	Motorlu Taşıt Araçları	23.483.246.000	26.209.164.000	29.144.265.000
			03	Alkollü İçkiler	10.550.565.000	11.578.298.000	12.653.110.000
			04	Tütün Mamulleri	37.786.905.000	40.285.393.000	42.681.764.000
			05	Kolalı Gazozlar	986.824.000	1.012.388.000	1.079.863.000
			06	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar	6.282.811.000	6.935.592.000	7.600.117.000

Tablo – 3

Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisine ek olarak, harcamalar üzerinden ayrıca Banka ve Sigorta Muameleleri Vergileri, Şans Oyunları Vergileri ve Özel İletişim vergileri alınmaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerden sonra en önemli vergi türü Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler, yani gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edilen dolaysız vergilerdir (Tablo – 4) (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018). Önceki bölümlerde de değinildiği üzere, gelirler üzerinden tahsil edilen bu vergi tutarlarının, harcamalar üzerinden tahsil edilen vergi tutarlarının çok altında olması, vergi adaletsizliği açısından olumsuz bir göstergedir.

KODLAR				AÇIKLAMA	2018 YILI BÜTÇE GELİRİ	2019 YILI BÜTÇE GELİRİ	2020 YILI BÜTÇE GELİRİ
I	II	III	IV				
01				Vergi Gelirleri	667.319.541.000	740.137.984.000	815.652.449.000
	1			Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	197.978.181.000	221.034.166.000	244.739.399.000
		1		Gelir Vergisi	127.271.680.000	141.874.500.000	157.075.840.000
			01	Beyana Dayanan Gelir Vergisi	7.625.828.000	8.504.611.000	9.838.516.000
			02	Basit Usulde Gelir Vergisi	260.352.000	294.530.000	329.910.000
			03	Gelir Vergisi Tevkifatı	116.738.146.000	130.224.104.000	143.724.869.000
			04	Gelir Geçici Vergisi	2.647.354.000	2.851.255.000	3.182.545.000
		2		Kurumlar Vergisi	70.706.501.000	79.159.666.000	87.663.559.000
			01	Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	3.457.914.000	3.003.272.000	3.365.136.000
			02	Kurumlar Vergisi Tevkifatı	425.955.000	482.785.000	538.912.000
			03	Kurumlar Geçici Vergisi	66.822.632.000	75.673.609.000	83.759.511.000

Tablo – 4

Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergiler ile Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler, vergi gelirlerinin %70'inden fazlasını oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin kalan bölümü de şu vergilerden elde edilmektedir:

- Veraset ve İntikal ile Motorlu Taşıtlar Vergilerinden oluşan Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
- Gümrük ve İthalat vergilerini içeren Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler
- Damga Vergileri
- Trafik Harçları, Tapu Harçları, Noterlik Harçları gibi bir çok harç türü gelirin de dahil olduğu Harçlar

6. TÜRK VERGİ UYGULAMALARINDA ETKİNLİK SORUNU

Türkiye'deki vergi uygulamalarının ve politikalarının etkinliği üzerinde etkili olan başlıca faktörler şu şekilde sıralanabilir (Şahin, 2016):

- Vergi yapısı ve vergi adaleti ile ilgili sorunlar
- Gelir idaresi, kamu yönetimi ve ekonomiden kaynaklanan sorunlar
- Vergi bilinci ve vergi algısı ile ilgili sorunlar

6.1. Vergi Yapısı ve Vergi Adaleti ile İlgili Sorunlar

Türkiye'de vergi yapısı ile ilgili temel sorun, dolaysız vergilerin toplanamaması nedeniyle dolaylı vergilere ağırlık verilmesi ve bu yüzden vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Bu durum mükelleflerin vergi yükü algısının yüksek olmasına ve kayıt dışılığa yönelmesine neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetleri yaygınlaşması da verginin tabana yayılmaması ile sonuçlanmaktadır.

Türkiye'deki vergi etkinliği açısından tek sorun vergi toplanamaması değildir. Toplanan vergi miktarı yetersiz olmakla birlikte, toplanan bu vergilerin kimlerden toplandığı ve kimlerin üzerine ne tür bir yük oluşturduğu da önemli bir sorundur. Türkiye'deki vergi yükünün önemli bir bölümü, vergilendirilmesi en kolay kesim olan ücretlilerden yani sabit ve dar gelirli kesimden alınmaktadır ve bu kesim de bu vergi yükünü belirgin bir şekilde hissetmektedir (Armağan, 2006).

Vergi gelirleri için dolaylı vergilerin, dolaysız vergilerden daha yüksek bir paya sahip olmasında en önemli unsurlar vergi kayıpları, vergi kaçakları ve kayıt dışı ekonomidir. Vergi kayıpları, vergi kaçakları ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle toplanamayan vergi tutarının bazı yıllarda toplanan vergilerden daha yüksek olması, vergi toplama faaliyetlerinin etkinsizliğini açıkça göstermektedir (Akgül Yılmaz, 2004).

Türk vergi sisteminde vergi yükü, vergi adaleti ve vergi etkinliği konularındaki bir başka sorun da vergi aflarının, vergi muafiyetlerinin ve vergi istisnalarının sık sık gündeme gelmesi ve yaygınlaşmasıdır. Belirli aralıklarla sürekli olarak bu uygulamalara başvurulması, vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerde haksızlığa uğradıklarına dair bir kanaat oluşturmakta, bu da bu mükelleflerin sonraki dönemlerde vergiden kaçınmalarına yol açmaktadır. Dolayısıyla bu uygulamalar, adeta dürüst mükellefler için vergiden caydırıcı bir unsur olarak işlev görmektedir.

6.2. Gelir İdaresi, Kamu Yönetimi ve Ekonomiden Kaynaklanan Sorunlar

Türk vergi sisteminde, gerçekleştirilen yasal değişiklikler, vergi tebliğleri ve kanun hükmündeki düzenlemelerin arttırılması, mükelleflerin vergi uygulamalarını kavrayabilmesini güçleştirmekte, hatta bu konunun uzmanı niteliğindeki kişiler bile takip etme konusunda zorluklar yaşayabilmektedir (Kızılot, 2004). Bu nedenle Türkiye'deki vergi mevzuatının karmaşıklığı önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu durumun çözümü, daha sade, daha basit, daha az ayrıntılı, daha anlaşılır ve daha az ayrıcalıklı bir vergi düzenlemesi yapılmasıdır. Bu durum, vergi düzenlemelerinin anlaşılabilirliğini artırmanın yanı sıra vergi toplama maliyetlerinde de düşüş sağlayacaktır.

Bu alandaki bir diğer önemli sorun da vergi denetimlerinin etkinliği ile ilgilidir. Türkiye'deki vergi denetimleri, daha çok vergi kaçakçılığının oluşmasından sonra gündeme gelmiştir. Oysa asıl amacın oluşan vergi kaçakçılığını engellemeye çalışmak yerine, vergi kaçakçılığı oluşmadan önce önleyici tedbirler alınması olması gerekmektedir. Bu durumun yanı sıra, Türkiye'deki birçok alanda olduğu gibi, vergi denetimi alanında da eğitimli eleman sayısı yetersizdir ve bu nedenle hedeflenen denetim gerçekleştirilememektedir (Organ, 2008).

7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türk vergi sisteminin ve vergi uygulamalarının tarihsel gelişimine bakıldığında, Osmanlı Devleti'nden gelen mali ve idari problemlerin Cumhuriyet dönemine de yansıdığı görülmektedir.

Günümüzde, özellikle 2000'li yılların başından itibaren uygulamaya alınan "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu" reformları ile kamu mali dengeleri yeniden tesis edilmeye başlamıştır (Şahin, 2016). Bununla birlikte, Türk vergi sistemini olumsuz olarak etkileyen faktörlerin tamamen ortadan kaldırıldığı söylenemez. Özellikle kayıt dışı ekonomi sorunundan kaynaklanan vergi gelirlerinin düşüklüğü nedeniyle devletin dolaylı vergilere yönelmesi hem vergi adaletine zarar vermekte hem de vergi oranı yüksekliği algısını menfi yönde etkilemektedir.

Sık sık getirilen vergi afları, vergi barışı uygulamaları, muafiyetler ve istisnalar, hem devlet gelirlerini erozyona uğratmakta hem de gelir idaresinin güvenilirliğine zarar vermektedir. Bu tür uygulamalar, vergi ödememenin suç olduğu anlayışını derinden etkilemekte ve vergi kaçırmanın usulen suç sayıldığı kanaatini yaygınlaştırmaktadır.

Ülkemizde vergi, en önemli ve vazgeçilmez gelir kaynağıdır. Vergilerin tam toplanamaması veya ertelenmesi, ülkenin harcamaları iç ve dış borçlarla karşılama yoluna gitmesine neden olmaktadır. Bu durumun tabii sonucu da, ülkenin ödeme zorlukları nedeniyle borç batağına saplanması ve yüksek enflasyondur.

Türk vergi sisteminde görülen bir diğer husus da karmaşık vergi uygulamalarının ve sık değiştirilen vergi mevzuatlarının mükellefler üzerindeki olumsuz etkileridir. Bu durumun yanı sıra, denetim kadrolarının yetersizliği, vergi cezalarının yerindeliğinin ve caydırıcılığının tartışmalı oluşu halen önemli bir meseledir. Ayrıca vergi takip mekanizmasının da takip ve kontrol noktasında görevini etkin bir şekilde gerçekleştiremediğini de ifade etmek gerekir.

Sonuç olarak, Türk vergi sisteminin iyileştirilmesi için aşağıdaki konuların yeniden gözden geçirilmesi ve düzenlenmesi gerekmektedir:

- Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olması
- Mevzuatın sade olması
- Vergi bilincinin yerleştirilmesi
- Sistemin vergi adaletini sağlayıcı olması
- Kayıt dışı ekonominin önlenmesi

KAYNAKÇA

Akdağ, M. (1995), Türkiye'nin İktisadi ve İhtimai Tarihi, Cem Yayınevi, İstanbul.

Akgül Yılmaz, G. (2004), "Kayıt Dışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi" 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi.

Aktan, C., Dileyici, D. & Saraç, Ö. (2002), Vergi, Zulüm ve İsyân, Phoenix Yayınevi, Ankara.

Armağan, R. (2006), "Gelir Vergisi'nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 2, 323-347.

Arslan, M. (2007), Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Biçer, Y. (2006), "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi", <http://tez.sdu.edu.tr/Tezler/TS00514.pdf> (13/05/21).

Bulut, H., (2007), "Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Etkileri ve Kayıt Dışı İle Mücadele Yöntemleri Türkiye Örneği", <https://tezsarivi.com/kayit-disi-ekonominin-boyutlari-etkileri-ve-kayit-disi-ile-mucadele-yontemleri-turkiye-ornegi> (13/05/21).

Celasun, M. (2002), 2001 Krizi, Öncesi ve Sonrası: Makroekonomik ve Mali Bir Değerlendirme, <https://content.csbs.utah.edu/~ehrbar/erc2002/pdf/i053.pdf> (13/05/21).

Coşkun, A. (2003), "Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi", Atatürkçü Düşünce Dergisi, Sayı 4, 72-77.

Çelikkaya, A. & Gürbüz, H. (2006), "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması", İktisat İşletme ve Finans, Cilt: 21, Sayı: 247, 122-139.

Edizdoğan, N. & Özker, A. (2002), Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa.

Eğilmez, M. & Kumcu, E. (2004), Ekonomi Politikası: Teori ve Türkiye Uygulaması, Remzi Kitabevi, Ankara.

- Fleming, M., Roman, J. & Farrell, G. (2000), "The Shadow Economy", Journal of International Affairs, Sayı 53, 386-408.
- Giray, F. (2006), Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Günay, B & Tekir, A. (2018), "Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Sayı 24, 711-742.
- İnaltong, C. (2012), "Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 369, 16 – 30
- Kaya, D. & Durgun, A. (2009), "1923–1938 Dönemi Atatürk'ün Maliye Politikaları: Bütçe ve Vergi Uygulamaları", Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 19, 233-248.
- Kızılot, Ş. & Çomaklı, Ş. (2004), "Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları, Uludağ Üniversitesi.
- Mehl, L. & Beltrame, P. (1984), Science et Technique Fiscales, Presses Universitaires de France, Paris, Fransa.
- Mucuk, M. & Alptekin, V. (2008), "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", Maliye Dergisi, Sayı: 155.
- Mutlu, A. (2009), Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihiyetinin Gelişimi, T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390, Ankara.
- Nadaroğlu, H. (1986), "Vergi Sistemimizin Etkinliği", II. Maliye Eğitimi Sempozyumu: Kamusal Finansman Sorunları, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Nadaroğlu, H. (1996), Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınları, İstanbul.
- Organ, İ. (2008), Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar, Çözüm Önerileri, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özpençe, Ö. & Mercan, N. (2020). "The Relationship Between Tax Burden and Economic Growth: Turkey Case", Journal of Business Economics and Finance, Sayı 9, 143-154.
- Saraçoğlu, F. (2005). İşletmelerin Vergilendirilmesi Ve Kurumlaşma, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Sarılı, M. (2002), "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", Bankacılar Dergisi, Sayı 41, 32-50.
- Saruç, N. (2015), Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şahin, M. (2016), "Türkiye'de Vergi Uygulamalarında Ekinlik Sorunu", The Journal of International Scientific Researches, Sayı 2016:1 (3), 26-42.
- T.C. Merkez Bankası (2001), Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı, <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/26640b7b-9641-4c35-99ec-cd10a9d4e51b/program.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-26640b7b-9641-4c35-99ec-cd10a9d4e51b-m3fB7oF> (13/05/21).
- Tezel, Y. (2002), Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi: (1923-1950), Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı, İstanbul.
- Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2007), Türk Vergi Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.

Türk, İ. (1982), “Atatürk Dönemi Ekonomi Politikası ve Türkiye’nin Ekonomik Gelişmesi”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı 513.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf (13/05/21).

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, “Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin Gelirleri”, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/02/3-a-Genel-B%C3%BCt%C3%A7eli-Kamu-%C4%B0darelerinin-2018-Y%C4%B1%C4%B1-Gelirleri-ile-2019-2020-D....pdf> (13/05/21).