

DERLEME MAKALE

**TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARININ
TARİHSEL GELİŞİMİ VE KURUMSAL İKTİSAT ÇERÇEVESİNDE
ELEŞTİRİSİ¹**

***HISTORICAL DEVELOPMENT OF THE TAX POLICIES APPLIED
IN TURKEY AND CRITISISM WITHIN THE PERSPECTIVE OF
INSTITUTIONAL ECONOMICS***

Dr. Öğr. Gör. Serkan ADALIOĞLU*

ÖZ

Vergileme süreci, dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de siyasi iktidarların ideolojileriyle uyumlu olarak ortaya koydukları politika tercihleri paralelinde ilerlemektedir. Seçilmiş hükümetlerin uygulamaya koyduğu politikalar neticesinde oluşan vergi iklimi beraberinde yeni bir uyum sürecini getirir. Değişen vergileme politikaları mükelleflerin harcama, tüketim, tasarruf davranışlarını, mülkiyet anlayışlarını ve dolayısıyla vergi kültürlerini etkilemekte olup bu dinamik ve dairesel çevrim devam etmektedir. Uzun yıllar süren vergi politikalarının meydana getirdiği vergi kültürü yanında vergi ahlaki ve vergi uyumunun anlaşılabilmesi ancak ve ancak ilgili döneme tekabül eden konjonktürel şartların tarihsel bir perspektifte ele alınması ile daha iyi anlaşılabilir. Bu çalışmada, Türkiye Cumhuriyeti'nde kuruluştan günümüze uygulanmakta olan vergi politikaları iki temel döneme ayrılarak kronolojik bir yöntem ile özetlenmiş olup son bölümde politikalar Kurumsal İktisat penceresinden eleştirilerek tartışılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Politikaları, Dolaylı Vergiler, Dolaysız Vergiler, Vergi Yüğü, Vergi Afları, Kurumsal İktisat

ABSTRACT

The taxation process in our country proceeds in parallel with the policy preferences put forward by the politicians in line with their ideologies as in the world. The tax climate that emerges as a result of the policies implemented

¹ Bu çalışmada, yazarın "Kurumsal İktisat Perspektifinden Türkiye'de Vergi Gayreti ve Kurumsal Kalite İlişkisi: Teori ve Uygulama" başlıklı doktora tezinden yararlanılmıştır.

* İstanbul Aydın Üniversitesi, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0995-9387>

by the elected governments brings along a new adaptation process. Changing taxation policies affect taxpayers' spending, consumption and saving behavior, their preception of private equity and eventually their tax culture, and this dynamic and circular cycle continues. Understanding tax ethics and tax compliance, as well as tax culture created by long-run tax policies, can only be better understood by considering the conjunctural conditions corresponding to the relevant period in a historical perspective. In this study, tax policies being implemented today from the establishment in the Republic of Turkey is divided into two basic periods and summarized in a chronological term policies have been discussed in the last chapter criticized by considering the Institutional Economics.

Keywords: Tax Policies, Indirect Taxes, Direct Taxes, Tax Burden, Tax Amnesties, Institutional Economics

GİRİŞ

Vergi, geçmişten günümüze devletler nezdinde sadece kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak üzere toplumun geneli üzerinden sağlanan bir fon olarak değil, aynı zamanda sosyal ve politik bir olgu olarak da önemli bir politika aracı olma özelliğini sürdürmektedir. Verginin bu özelliği onun maliye otoriteleri açısından bir teknik mesele olarak ele alınmasından ziyade siyasi, kültürel, sosyolojik ve felsefi bir konu olarak tüm yönleriyle bütüncül (holistic) açıdan ele alınmasını gerektirmektedir. Birey – devlet, birey – toplum ve toplum – devlet ilişkileri içerisinde karşılıklı etkiler yaratan vergi konusu, kurumsal iktisadın klasik sınıflandırmasından hareketle yazılı kanun ve kurallarıyla formal, vergi mükelleflerine yansımaları açısından (sübjektif vergi yükü, vergi uyumu, vergi ahlakı ve vergi kültürü) ise informal kurumlar çerçevesinde ele alınabilen çok yönlü bir konudur. Vergi politikaları genellikle, maliye politikasının en önemli unsuru olarak kamu otoritesi tarafından uygulanan vergileme politikası anlamında kullanılmaktadır. Vergileme, siyasi iktidarların ekonomiye yön verme çabalarının önemli bir aracı olduğu kadar bir yanıyla da sosyo-politik sonuçları açısından seçmenler nezdinde oy tercihlerini etkileyen iki ucu keskin bir bıçağa benzetilmektedir.

Çalışmada, Türkiye'de uygulanan vergileme politikalarına tarihsel bir bakış açısı ile değinilmiş ve vergi politikaları temelde 1980 öncesi ve 1980 sonrası olmak üzere iki ayrı dönemde incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise uygulanan vergi politikaları söz konusu dönemlerdeki tarihsel,

politik ve sosyolojik gerçeklikler göz önünde bulundurularak kurumsal iktisat perspektifinde eleştirilmiştir.

1. 1980 ÖNCESİ VERGİ POLİTİKALARI

Türkiye Cumhuriyeti, I. Dünya Savaşı öncesi mali ve ekonomik özgürlüğünü büyük ölçüde kaybetmiş Osmanlı İmparatorluğu'nun dünya savaşı sonrasında siyasi olarak da bağımsızlığını yitirdiği bir ortamda Mustafa Kemal Atatürk'ün liderliğinde yürütülmüş olan bağımsızlık savaşının neticesinde kurulmuş genç bir devlet olarak mali ve ekonomik bağımsızlığının tescili adına özellikle Cumhuriyetin ilk yıllarında dünya konjonktürüne paralel mali ve ekonomik politikalar uygulamaya koymuştur.

Atatürk'ün deyiimiyle iktisat alanında atılacak ilk adımlar 1923 yılında Cumhuriyetin resmen ilan edilmesinden aylar önce İzmir'de 17 Şubat – 4 Mart tarihleri arasında toplanan İktisat kongresinde somutlaştırılmıştır. Uygulanacak mali politikaların genel çerçevesini Atatürk şöyle ifade etmektedir: “Mali siyasetimiz halkı tazyik etmeden ve ona zarar vermekten kaçınmakla beraber, mümkün olduğu kadar dışarıya muhtaç olmadan yeterince gelir sağlamak esasına dayanmaktadır” (Göze Kaya ve Durgun, 2009, s. 234). Bu sözlerde, uzun süren savaşlardan çıkmış, yoksul, yorgun ve genç nüfusunun çoğunluğunu savaşlarda kaybetmiş bir halkın üzerinde ağır bir vergi yükü oluşturmaktan kaçınmanın vurgusu ile birlikte mali bağımsızlığın ön şartı olan güçlü bir devlet hazinesinin amaçlandığının işareti verilmektedir.

İktisat Kongresinde açıklanan dilekler ve alınan kararlar doğrultusunda ekonominin kurumsal ve yasal yapısı yeniden düzenlenmeye başlamıştır. Bütçe ve maliye politikaları da bu doğrultuda şekillenmiştir. Para politikası konusunda “sağlam para, istikrarlı para” politikasını belirlemiş olan hükümet, maliye politikasında “denk bütçe, düzgün ödeme” ilkelerine titizlikle bağlı kalmıştır (Ulusoy, 2017, s. 327). Cumhuriyetin ilk yıllarında, Osmanlı'dan kalan vergi sistemi ekonominin yapısını yansıtır şekilde büyük ölçüde tarıma dayalı vergilerden oluşmaktaydı. Dolaysız vergiler içerisinde; bina ve arazi vergileri, temettü vergisi, hayvanlar (ağnam) vergisi, aşar ve madenlerden alınan vergiler yer alırken, tömbeki bayilerinden alınan vergiler, gemi harçları, sağlık harçları, deniz ve kara avcılığı vergileri ile gümrük vergileri dolaylı vergiler grubunu oluşturmaktadır. Araziden sağlanan tarımsal ürünler üzerinden genellikle onda bir oranında aynı olarak alınan Aşar Vergisi ise en önemli dolaysız vergiler arasında en önemli kalemi oluşturmaktaydı (Vural, 2008, s. 86).

Osmanlı mali sisteminin en önemli unsurlarından biri olan Aşar Vergisi 1924 yılında genç Türkiye Cumhuriyeti devletinin genel bütçe gelirlerinin yaklaşık üçte birini oluşturmaktaydı. Ancak mültezimler (iltizam sahibi kişiler) aracılığıyla toplanan bir vergi olduğundan gerek tahsili gerekse de tarım üreticisi üzerindeki oluşturduğu yük nedeniyle modern Türkiye'ye uygun bir vergi değildi. İzmir İktisat Kongresinde alınan karar doğrultusunda 1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Aşar vergisinin kaldırılmasından hemen sonra toplam bütçe gelirleri içerisinde nispeten oldukça küçük bir paya sahip olan Temettü Vergisi de kaldırılmış ancak bu iki verginin oluşturmuş olduğu gelir boşluğunu doldurmak maksadıyla iki yeni vergi yürürlüğe konulmuştur. Bunlardan Umumi İstihkak Vergisi, bugünkü Katma Değer Vergisi'nin Türkiye Cumhuriyetindeki ilk uygulaması sayılmaktadır. Söz konusu vergi o günün şartlarına pek uygun olmadığından bir dolaylı vergi olarak adı ve niteliği kısmen değiştirilerek 1927 yılında Muamele Vergisi olarak yeniden yürürlüğe girmiştir. Diğer önemli vergi uygulaması ise 1926 yılında dolaysız bir vergi olarak yürürlüğe giren bugünkü Gelir Vergisi'ne benzer nitelikteki Kazanç Vergisi'dir.

“Kazanç Vergisi'nin konusunu şahıs ve sermaye şirketlerinin kazançları; genel, katma ve özerk bütçeli daire ve kurumlar ile ticari amaç güdüp kamu yararına çalışan derneklerin kazançları ve gerçek kişilerin ticarî, sınaî, serbest meslek kazançları; ücret gelirleri ve arızî kazançlar oluşturmaktaydı. Uygulamanın başlangıcında geniş tutulması nedeniyle başarısız olan beyan usulü, bir yıl sonra, sadece şirketler için zorunlu hale getirildi ve geriye kalan yükümlüler karine ve götürü usule göre vergilendirilmeye başlandı. Buna karşın vergi kanununun bazı hükümlerinin belirsiz olması, kimin vergi yükümlüsü olduğunun açıkça bilinmemesi, vergi denetimine ait hükümlerin yetersizliği ve beyan usulünün yükümlülerin zarar bildirmesi halinde vergilendirme dışında kalmalarına neden olması nedeniyle götürü ve karine usulüne göre kazanç vergisi ödeyenlerin daha fazla vergi ödemesine yol açmıştır” (Vural, 2008, s. 86-87).

Tablo 1. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Dağılımı Tahsilat Bazında (1923 – 1938)

YIL	Genel Bütçe Gelirleri		Vergi Gelirleri (%) payı	Dolaysız Vergiler						Dolaylı Vergiler					
	x1.000 TL	x1.000 TL		Gelir (%) payı	Servet (%) payı	Toplam (%) payı	Mal ve Hizmet (%) payı	Dış Ticaret (%) payı	Toplam (%) payı						
1923	111.272	95.354	86%	35.059	37%	11.164	12%	46.223	48%	23.729	25%	25.402	27%	49.131	52%
1924	138.416	115.186	83%	43.979	38%	10.426	9%	54.405	47%	31.831	28%	28.950	25%	60.781	53%
1925	170.390	138.270	81%	20.496	15%	23.661	17%	44.157	32%	50.718	37%	43.395	31%	94.113	68%
1926	180.363	149.366	83%	13.998	9%	27.870	19%	41.868	28%	72.604	49%	34.894	23%	107.498	72%
1927	202.239	163.355	81%	16.146	10%	25.611	16%	41.757	26%	91.747	56%	29.851	18%	121.598	74%
1928	220.168	180.059	82%	15.859	9%	25.901	14%	41.760	23%	98.021	54%	40.278	22%	138.299	77%
1929	224.144	182.535	81%	14.850	8%	30.412	17%	45.262	25%	87.493	48%	49.780	27%	137.273	75%
1930	217.451	164.607	76%	14.114	9%	28.801	17%	42.915	26%	60.694	37%	60.998	37%	121.692	74%
1931	186.008	141.360	76%	18.361	13%	23.930	17%	42.291	30%	51.024	36%	48.045	34%	99.069	70%
1932	214.323	162.348	76%	36.232	22%	23.032	14%	59.264	37%	59.549	37%	43.535	27%	103.084	63%
1933	201.720	156.483	78%	34.720	22%	22.171	14%	56.891	36%	56.040	36%	43.552	28%	99.592	64%
1934	241.218	143.571	60%	39.300	27%	23.156	16%	62.456	44%	37.750	26%	43.365	30%	81.115	56%
1935	266.774	154.957	58%	44.161	28%	24.126	16%	68.287	44%	38.589	25%	48.081	31%	86.670	56%
1936	224.092	135.420	60%	56.583	42%	15.701	12%	72.284	53%	50.396	37%	12.740	9%	63.136	47%
1937	261.595	163.083	62%	27.882	17%	17.678	11%	45.560	28%	49.732	30%	67.791	42%	117.523	72%
1938	322.934	203.174	63%	64.011	32%	16.466	8%	80.477	40%	58.339	29%	64.358	32%	122.697	60%

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm ve <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10758,1butcedengesixls.xls?0> verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Yürürlükten kaldırılan Aşar Vergisinin kamu maliyesi üzerinde oluşturduğu olumsuz etkiyi azaltması amacıyla devreye konulan vergisel uygulamalardan Aşar'ın kaldırılmasından hemen önce devreye alınan Yol Vergisi'dir. Ülkenin potansiyeli yüksek tarım bölgelerinin gerek ulusal gerekse de ihracat amaçlı olarak uluslararası piyasalara iletilmesinde ve tarım kaynaklı sermaye birikiminin sağlanmasında belirgin bir rolü olan ulaşım altyapısı faaliyetlerini hızlandırması açısından olumlu katkıları olsa da yol vergisi günümüz modern vergi sistemlerine uygun bir uygulama olarak nitelenemez. Keza Yol Vergisi ile 18-60 yaş arasındaki tüm erkeklere ya yol inşaatında birkaç gün çalışmak veya emeğin bedelini nakden ödemek yükümlülüğü altına girmektedirler (Parasız, 1998, s. 14).

1920'li yıllar boyunca maliye politikasında denk bütçe politikası yürütülürken aynı zamanda istikrarlı bir para politikası da buna eşlik etmiştir. Kamu harcamalarının finansmanı toplanan vergiler vasıtasıyla yapılmış, dışarıdan borçlanma yoluna gidilmemiş, Türk lirasının yabancı paralar karşısındaki değeri korunmaya çalışılmıştır. Cumhuriyet yıllarının ilk döneminde 1923 - 1929 yılları arasındaki vergi gelirlerinin dağılımına

bakıldığında Tablo 1'den anlaşılacağı üzere 1925 yılında yürürlükten kaldırılan Aşar Vergisinden sonra dolaylı vergilerin payının toplam vergi gelirleri arasında genel olarak giderek artan bir paya sahip olduğu görülmektedir. Cumhuriyetin kuruluş yıllarında %50'ler civarında olan dolaylı vergiler Büyük Buhranın yaşandığı 1929 yılına gelindiğinde toplam vergi gelirleri içerisinde %75'lere ulaşmıştır. Dolaylı vergilerin oranındaki bu artış tüketicilerin üzerindeki vergi yükünün artarak verginin adaletli dağılımını özellikle düşük gelir grubundaki vatandaşlar nezdinde bozmuştur (Göze Kaya ve Durgun, 2009, s. 244). Bir taraftan dolaylı vergilerin alım gücü düşük mükellefler üzerinde oluşturduğu yükü azaltmak maksadıyla dolaysız vergilerin genel bütçe içerisindeki paylarının artırılması adına çalışmalar yapılırken diğer taraftan 1929 yılı Dünya Ekonomik Buhranının baş göstermesi vergi gelirlerinin artırılması gerçeğini gözler önüne sermiştir. Bunun sonucu olarak konjonktürel faktörlerden dolayı vergi yükünü azaltacak reformlar bir yana vergi yükünün daha da artmasının önüne geçilememiştir.

1929 sonbaharında ABD'de başlayarak tüm dünyayı etkisi altına alan Büyük Buhran, Türkiye'de de etkisini gösterirken artan vergi yükünün yaratmış olduğu ekonomik sıkıntılar bir yana maliye politikasında denk bütçe prensibini sürdürülmeye çalışılmıştır. Dünya genelinde yükselen ticari bariyerler ithal ikameci politikaların popülaritesini artırırken dış ticaret açıklarının artmasına paralel yaşanan dolaylı makroekonomik sonuçlar ve Türk lirasının satın alma gücündeki azalmayı da beraberinde getirmiştir. Klasik iktisadın liberal piyasa anlayışı tüm dünyada yerini devleti ekonomiye müdahalesini gerekli gören Keynesyen politikalara bırakmaya başlamış ve Türkiye de teorik ve politik olarak söz konusu akımdan kaçınılmaz bir şekilde etkilenmiştir. Bu etkilenişin izleri 1930'lu yılların başındaki iktisadi rakamlara yansımaya başlamıştır.

1930 - 1938 yılları arasındaki dönemde özellikle Büyük Buhran'ın etkisiyle gözden düşen liberal politikaların yerini devletin ekonomiye doğrudan ve dolaylı müdahalesini gerekli gören Keynesyen politikalar almış ve bunun maliye politikalarına yansımaları görülmüştür. Her ne kadar vergilemenin mali ve hazineye gelir sağlayıcı yönü dönemin şartları dolayısıyla öne çıkmış olsa da dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşmesi modern vergi uygulamalarına yönelik çabaların bir göstergesi niteliğindedir.

1930 - 1939 yılları arasında Dünya Ekonomik Buhranının etkisi ile vergilerin mali amacı ön plana çıkmış ve bu amaca yönelik olarak yeni vergiler yürürlüğe konmuştur. Ücret gelirlerinin ilk kez vergilemeye tabi

tutulduğu bu dönemde genelde harcamalar ve ücret gelirleri üzerinden alınan yeni vergiler mevcut vergi yükünü ağırlaştırıcı bir etki doğurmuştur (Ejder, 2000). Yeni uygulamaya koyulan vergilerden kamu otoritesi açısından en büyük gelir beklentisi 1934 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren Yeni Kazanç Vergisi'nden olmuştur. Asgari mükellefiyet esası ile vergi tabanının genişletilmesi amaçlanmış olup gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı karine usulüne göre vergilendirilenlerden az olduğundan dolayı beklenen vergi hasılatının bu vergi yoluyla da elde edildiği söylenemez (Saraçoğlu, 2009).

Vergi gelirlerine etkisi açısından Kazanç Vergisi'nin etkisi tartışılır nitelikte iken bunun toplam vergi gelirleri içerisinde Dolaysız Vergilerin payını artırdığı gerçeği ise göz ardı edilemez niteliktedir. Tablo 1'de de görüleceği üzere 1934 yılı ve sonrasında %40'lar civarına yükselmiştir. Bununla birlikte, aynı yıllarda ücretli kesimden kesinti yoluyla tahsil edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %18'lerde iken, özel girişim sermayesi ile teşekkül etmiş olan işletmelerin ödedikleri vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %2'leri geçememektedir. Atatürk'ün TBMM'nin açılışından öncesine dayanan maliye politikaları, Cumhuriyet'in ilanı ile devamlı kılınmış olup "halkın ekonomik anlamda zarar görmesini engelleyecek" ticari, zirai ve sınai faaliyetlerdeki artışa paralel olarak dengeli, aynı zamanda denk bütçe yaklaşımına hizmet eden bir özellikte olmuştur. Bunun sonucu olarak gerek kamu maliyesi güçlü kılınmış gerekse de Türk Lirasının değeri Sterlin gibi dönemin güçlü yabancı para birimleri karşısında artış göstermiştir.

1938 yılında Atatürk'ün vefatı ve sonrasında yeni bir dünya savaşına yol açacak askeri ve siyasi gerilimler Türkiye'yi de etkilemiş ve askeri harcamaların hızlı artmasına yol açmıştır. Henüz o yıllarda artan oranlı bir gelir vergisi uygulaması olmadığından dolayı 1940 - 1945 arasındaki dönem iktisadi büyümenin durduğu bütçe denkliliğinin sarsılmaya başladığı bir dönem olarak görülmektedir. Vergi gelirlerinin artan olağandışı harcamaların finansmanında yetersiz kalmasının neticesinde yürütülmekte olan sıkı para politikasından da feragat edilmek zorunda kalınmıştır. Savaş ekonomisi şartlarında mali finansman ihtiyacı için mevcut vergilerin oranlarında yapılan artışlar yanında yeni vergilerin yürürlüğe girmesi, bazı vergilerin uygulamadaki etkinsizlikten dolayı kaldırılması mükellefler nezdinde vergi uyumunu azaltarak subjektif vergi yükünü artıran temel unsurlar olmuştur.

Tablo 2 üzerinde de takip edilebileceği gibi 1942 yılında bir kereye mahsus olağanüstü bir vergi olarak alınan Varlık Vergisi söz konusu yıla özel olarak

Dolaysız Vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %60 civarına yükselmesine yol açmıştır. Varlık vergisi, kapsam olarak tüccar ve esnafın yanında çiftçi ve ücretlileri de içine alan vergi otoritesi tarafından tarh edilerek bir defalığına toplanan, itiraz hakkı bulunmayan olağanüstü bir vergi olup vergi borçlarını ödemeyenler yaptırım olarak çalışma yükümlülüğüne tabi tutulmuşlardır. Bu dönemde Türkiye Cumhuriyeti'ne yönelik olarak Nazi Almanyası'nın ve dönemin Sovyetler Birliği'nin tehditlerine karşı savunma harcamalarının artması bu tarz olağandışı vergilerin kısa süreliğine de olsa yürürlüğe konmasının arkasındaki gerekçe olarak gösterilmiştir.

Tablo 2. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Dağılımı Tahsilat Bazında (1939 – 1959)

YIL	Genel Bütçe Gelirleri x Milyon TL	Vergi Gelirleri x Milyon TL	(% payı	Dolaysız Vergiler						Dolaylı Vergiler					
				Gelir	(%) payı	Servet	(%) payı	Toplam	(%) payı	Mal ve Hizmet	(%) payı	Dış Ticaret	(%) payı	Toplam	(%) payı
1939	388,2	240,7	62%	70	29%	16,1	7%	86,1	36%	109,2	45%	45,4	19%	155	64%
1940	552,2	272	49%	91,6	34%	16,3	6%	107,9	40%	136,7	50%	27,3	10%	164	60%
1941	652,2	350,3	54%	112,5	32%	25	7%	137,5	39%	163,5	47%	49,3	14%	213	61%
1942	983,8	751	76%	145,9	19%	302,3	40%	448,2	60%	217,5	29%	85	11%	303	40%
1943	1.038,5	839,8	81%	276,6	33%	78	9%	354,6	42%	378,7	45%	106,5	13%	485	58%
1944	1.079,2	853	79%	302	35%	32,9	4%	334,9	39%	455,7	53%	62,4	7%	518	61%
1945	663,9	580	87%	222,9	38%	30,7	5%	253,6	44%	273,2	47%	53,2	9%	326	56%
1946	1.061,1	884,3	83%	275,7	31%	34,1	4%	309,8	35%	451,9	51%	77,2	9%	529	60%
1947	1.624,9	1.161,6	71%	381,7	33%	37,5	3%	419,2	36%	444	38%	269	23%	713	61%
1948	1.494,7	1.160,6	78%	401,9	35%	38,7	3%	440,6	38%	467,5	40%	243,8	21%	711	61%
1949	1.658,9	1.399,4	84%	467,8	33%	39,2	3%	507	36%	643,1	46%	249,1	18%	892	64%
1950	1.448,8	1.242,1	86%	410	33%	37,7	3%	447,7	36%	565,4	46%	229	18%	794	64%
1951	1.683,8	1.271,5	76%	260,1	20%	34,7	3%	294,8	23%	618,9	49%	322,5	25%	941	74%
1952	2.293,7	1.588,3	69%	377,1	24%	36,9	2%	414	26%	767,6	48%	398,5	25%	1.166	73%
1953	2.337,0	1.853,3	79%	500,3	27%	38,8	2%	539,1	29%	903,7	49%	405	22%	1.309	71%
1954	2.468,8	2.094,8	85%	642	31%	42,1	2%	684,1	33%	1.008,8	48%	398,3	19%	1.407	67%
1955	3.288,7	2.481,7	75%	771,1	31%	45,3	2%	816,4	33%	1.222,2	49%	441	18%	1.663	67%
1956	3.395,2	2.815,5	83%	995,8	35%	50,7	2%	1.046,5	37%	1.415,0	50%	352,8	13%	1.768	63%
1957	4.060,0	3.271,4	81%	1.110,6	34%	64,4	2%	1.175,0	36%	1.601,6	49%	378,8	12%	1.980	61%
1958	4.932,3	3.868,7	78%	1.292,0	33%	70	2%	1.362,0	35%	1.948,5	50%	545,2	14%	2.494	64%
1959	6.572,3	5.376,2	82%	1.776,9	33%	69,6	1%	1.846,5	34%	2.239,2	42%	1.287,10	24%	3.526	66%

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm ve <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10758,1butcedengesixls.xls?0> verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

1950'li yıllar Türkiye'de ekonomik ve politik bir değişimin başlangıcı olmuştur. Çok partili hayata geçiş, büyüme odaklı ekonomi politikaları ve dış ticaret rejiminin değişmesinin siyasi, mali ve ekonomik birçok yansımayı

beraberinde getirmiştir. Özellikle 1950-57 yılları arasında GSMH büyüme oranı yıllık ortalama yüzde 7,8 olmuştur. Hedef ne pahasına olursa olsun büyüme olduğundan, fiyat istikrarı bir amaç olmaktan çıkmıştır. Ekonomiye döviz girdisinin fazlalığı, Marshall yardımları ve ekonominin liberalleşmesi sonucu bol miktarda ithal malın ülkeye girmesi nedeniyle iç fiyatlar genel düzeyi çok fazla artmamıştır (Ulusoy, 2017: 329). Vergileme politikası açısından Türkiye’de cumhuriyet tarihinin ilk vergi reformu 1950 yılında gerçekleştirilmiştir. Bu yıldan itibaren gelirlerin vergilendirilmesinde Gelir ve Kurumlar Vergileri uygulanmaya başlanmıştır. Buna mukabil Vergi Usul Kanunu’nun da kabulü suretiyle vergi sistemine “batılı bir hukuki çerçeve” getirilmiştir (Kumrulu, 1988, s. 195).

1949 – 1950 Vergi Reformunun temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Öncel vd., 2012, s. 229):

- Kabul edilen üç kanun, Alman vergi sistemi esas alınarak hazırlanmıştır.
- Bu kanunlaştırma hareketi ile gelirlerin vergilendirilmesi açısından çağdaş bir adım atılmış olup vergi tekniği alanında bir kod niteliği taşıyan Vergi Usul Kanunu’nun kabulü, ileri bir adım olarak düşünülmektedir.
- Tarım kazançları vergi dışında tutulmuştur. Nitekim aşar ve temettü vergileri kaldırılarak yerine kazanç vergisinin, daha sonra ise kazanç vergisinin de kaldırılarak gelir ve kurumlar vergilerinin getirilmesi, özellikle tarım kesiminin istenen şekilde vergilendirilememesine neden olduğundan; Türkiye ekonomisi için önemli vergi kaybı ortaya çıkmıştır.
- Gelirlerin vergilendirilmesi bakımından, gelişmiş-sanayileşmiş ekonomilerin özelliklerine uygun düşen kanunların Türkiye’de uygulamaya konulmasının yerinde olup olmadığı tartışması yapılmıştır.

Demokrat parti döneminin ilk yıllarında ekonomik büyümeye paralel olarak artan vergi kapasitesi ile kamu harcamalarının finansmanı yerine dış kaynaklardan finansman tercih edilmiştir. Modern vergi sistemlerinden transfer edilmiş bir formel kurum olarak vergi kanunları, onları uygulayacak bir başka kurum olan vergi otoritesinin yapısal düzenleme eksikliklerinden dolayı bir uyumsuzluk halindeydi. Vergi kanunları gerek baskı gruplarının etkileri gerekse de Türkiye’deki mevcut sosyo – ekonomik yapıya uygunluk göstermesi açısından temelinde bazı değişikliklere uğruyor, istisna ve muafiyetlerle vergilemede genellik ilkesi hasar görmüş oluyordu.

Türkiye'ye özgü bir durum olmamakla birlikte baskı gruplarının farklı vergisel çıkar çatışmaları içerisinde olmaları neticesinde üzerinde subjektif vergi yükü azalan kesimler diğer kesimlere nazaran bir haksız rekabet ve sosyal adaletsiz ortamının oluşmasına yol açıyordu. Tablo 2'de genel bütçe içerisindeki vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımı yıllar itibariyle gösterilmiştir. Dönemin maliye politikası açısından bir mali araç olarak kullanılan vergi, aynı zamanda ekonomik ve beşerî politikalar ile de uyumlu olmayı gerektiriyordu. Bu amaca yönelik olarak toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payını artırarak dolaylı vergilerin azaltılması hedeflenmişti. Bu dönemde bazı zorunlu tüketim maddelerinden alınan vergilerin sıfırlanması veya en aza indirilmesi sağlanmış, piyasada tekel durumunda olan bazı malların da rekabeti artırılmıştır. Dönemin hükümetinin uyguladığı söz konusu maliye politikası, kendi ideolojik ve siyasi görüşleri ile paralellik gösterirken diğer taraftan da kamu maliyesine olumsuz etkileri olmuştur (Coşar, 2005).

Tablo 3. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Dağılımı Tahsilat Bazında (1960 – 1979)

YIL	Genel Bütçe Gelirleri x Milyon TL	Vergi Gelirleri x Milyon TL	(% payı)	Dolaysız Vergiler						Dolaylı Vergiler					
				Gelir	(%) payı	Servet	(%) payı	Toplam	(%) payı	Mal ve Hizmet	(%) payı	Dış Ticaret	(%) payı	Toplam	(%) payı
1960	7.139,4	5.541,0	78%	2.090,2	38%	82,5	1%	2.172,7	39%	2.132,3	38%	1.232,5	22%	3.365	61%
1961	11.168,5	6.563,8	59%	2.495,2	38%	130,5	2%	2.625,7	40%	2.664,0	41%	1.272,8	19%	3.937	60%
1962	9.262,3	6.934,2	75%	2.271,5	33%	60,5	1%	2.332,0	34%	2.828,8	41%	1.768,2	25%	4.597	66%
1963	12.003,0	8.424,0	70%	2.656,0	32%	90,9	1%	2.746,9	33%	3.489,7	41%	2.175,0	26%	5.665	67%
1964	13.227,5	9.242,0	70%	2.878,7	31%	159,8	2%	3.038,5	33%	3.893,4	42%	2.337,7	25%	6.231	67%
1965	13.947,8	10.294,6	74%	3.213,3	31%	194,4	2%	3.407,7	33%	3.973,8	39%	2.899,7	28%	6.874	67%
1966	16.996,5	12.464,1	73%	3.966,2	32%	230,5	2%	4.196,7	34%	4.603,1	37%	3.640,3	29%	8.243	66%
1967	20.872,9	14.882,4	71%	4.809,3	32%	260,6	2%	5.069,9	34%	5.553,9	37%	4.243,7	29%	9.798	66%
1968	21.140,2	16.239,5	77%	5.384,7	33%	310,6	2%	5.695,3	35%	5.715,9	35%	4.808,2	30%	10.524	65%
1969	24.106,9	19.114,0	79%	6.413,9	34%	363,2	2%	6.777,1	35%	7.414,2	39%	4.918,7	26%	12.333	65%
1970	33.777	23.003	68%	8.165	35%	472	2%	8.637	38%	8.798	38%	5.567	24%	14.365	62%
1971	41.530	31.430	76%	11.294	36%	498	2%	11.792	38%	12.365	39%	7.267	23%	19.632	62%
1972	52.707	39.013	74%	14.568	37%	509	1%	15.077	39%	14.606	37%	9.284	24%	23.890	61%
1973	63.926	51.958	81%	21.471	41%	570	1%	22.041	42%	18.261	35%	11.614	22%	29.875	57%
1974	76.666	65.157	85%	29.401	45%	727	1%	30.128	46%	20.422	31%	14.572	22%	34.994	54%
1975	116.521	95.009	82%	43.516	46%	876	1%	44.392	47%	30.700	32%	19.907	21%	50.608	53%
1976	155.323	127.055	82%	59.288	47%	1.061	1%	60.349	47%	40.241	32%	26.451	21%	66.692	52%
1977	232.005	168.249	73%	87.686	52%	1.783	1%	89.469	53%	47.415	28%	31.348	19%	78.763	47%
1978	332.461	246.420	74%	139.392	57%	2.228	1%	141.620	57%	62.026	25%	42.740	17%	104.766	43%
1979	562.892	405.484	72%	233.113	57%	2.754	1%	235.867	58%	102.284	25%	67.322	17%	169.606	42%

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm ve <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10758,1butcedengesixls.xls?0> verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Özellikle 1951 – 1957 yılları arasında yükselen Milli Gelir rakamı ve artan mükellef sayısının getirdiği büyüyen vergi kapasitesine rağmen vergi gelirlerinin aynı oranda artmaması gerek gönüllü vergi uyumu eksikliği gerekse de kamudaki denetim eksikliğinden ileri gelmektedir. Ayrıca bu yıllarda uygulamaya konulan yeni vergi sisteminin hedeflediği başarıya ulaşamama nedenleri arasında formal kurumların kendi arasında ve enformal kurumlar ile formal kurumlar arasındaki uyumsuzluk sayılabilir. Yurtdışından, sanayileşme hamlelerini gerçekleştirmiş bir toplumdaki transfer edilmiş bir vergi sisteminin kendi ülkesindeki etkinliğini ülkemizde de sürdürmesi için vergi uyumu, vergi ahlaki ve mali sosyolojinin alanına giren diğer değişkenlerin de göz önüne alınması gerekiyordu.

1950’li yıllarda vergilendirme kapsamına alınamayan zirai kazançların vergi kapsamına alınması 1960’lı yılların başında sağlanmış bununla birlikte bu vergileme gerçek usulde değil götürü usulde yapıldığından sektörden vergisel anlamda istenilen randıman alınamamıştır. Bununla birlikte 27 Mayıs 1960 sonrasında 1961’de kurulan Vergi Reform Komisyonu tarafından getirilen ve bugün dahi vergi sistemimizde kullanılmakta olan birçok vergi uygulaması bulunmaktadır. Tablo 3’den de anlaşılacağı üzere, söz konusu yılların başında Dolaylı Vergiler lehine olan dağılım döneminin sonuna doğru daha da artarak sürmüştür. Bu durum özellikle fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artışların yaşandığı enflasyonist dönemlerde nisbi vergi yükünün dar gelirli kesimlerin üzerinde yoğunlaşması anlamına gelmektedir.

1960 sonrası uygulanan vergi politikalarının 1960 öncesi politikalarından en önemli farkı bu dönemde vergi sistemine hem devlete kaynak sağlamak hem de piyasalarda meydana gelen kaynak dağılımını “Beş Yıllık Kalkınma Planların” hedeflerine uygun bir şekilde değiştirmesi fonksiyonunun yüklenmesidir (Görgün, 1973: 202). Vergi politikasının iktisadi, mali ve sosyal açıdan etkinleştirilmesinin hedeflendiği Kalkınma Planlarında amaçlanan vergi gelirleri artışı gerek vergisel reformlarla gerekse de Milli Gelir ‘deki büyüme ile hedeflenmiştir. Ancak 1960 sonrasında vergilerin yapısı değerlendirildiğinde bahsedilen plan hedeflerinin gerçekleştirilemediği, hedeflenen vergi yükü yükselişinin sağlanamadığı ve vergilemede sosyal adaletin yerine getirilemediği görülmektedir (Ejder, 2000, s. 129).

Tablo 4. Türkiye’de 1960 – 1980 Yılları Arasında Çıkarılan Vergi Afları

26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
5.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
6.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
3.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa

Kaynak: Çetin, G. (2007), ““Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi” s. 177.

Tablo 4’de görüleceği üzere, 1960’lı yıllar Türk Vergi Sisteminde sık aralıklarla birbirini tekrarlayan vergi aflarının görüldüğü yıllar olarak dikkat çekmektedir. 1960 – 1966 yılları arasında yedi yıl içerisinde yedi ayrı vergi affı çıkarılmıştır. Vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki kısa dönemli etkileri 1961 ve 1963 yıllarında gözlemlenmektedir. Kalkınma planlarında, dengeli kalkınmaya ve dış ödemeler dengesine verilen önem kadar kamu bütçesindeki gelir – harcama dengesine de önem verilmiştir. Kalkınma planlarının başarılı olması; kamu gelir, harcama, tasarruf ve yatırımlarının belli bir dengede olması ile sıkı ilişki içindedir. Kalkınma planlarının temel amaçlarından birisi, kamuda tasarrufa gidilebilecek düzeyde gelirleri artırmaktır. Bu amaca ulaşabilmek adına ilgili dönem boyunca vergi yükü artırılmış ancak yasal altyapı yetersizliği nedeniyle gelirler hedeflenenin altında kalmıştır. (Beydemir, 2006).

Ekonomi politikaları açısından 1960’lı yılların ilk yarısında Türkiye’ye yabancı ülkelerden gelen yardımlar devam etmiştir. Dış borç ödeme yükümlülüklerini 1958 yılında yerine getiremeyen Türkiye ilan ettiği borç erteleme sonrasında sürdürdüğü mali istikrar tedbirleri neticesinde ekonomide nisbi bir iyileşme gerçekleşmiştir. Ancak 1970’li yılların ilk yarısının sonlarına doğru dünya konjonktüründe negatife yönelen eğilimin Türkiye’ye yansımaları gerek ekonomik gerekse de siyasi istikrarsızlık şeklinde olmuştur.

Özellikle 1973 yılı sonlarında yaşanan petrol krizi, makroekonomik bir dışsal arz şoku niteliğinde Türkiye ekonomisi üzerinde aşırı fiyat artışları, artan işsizlik, para arzı genişlemesi ve dış ödemeler dengesi açıkları gibi sorunlar meydana getirmiş, aynı dönemde kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kalması, ekonomiyi harekete geçirmeye yönelik artan sübvansiyonların likidite genişlemesine yol açması enflasyonu daha da körüklemiştir (Ulusoy, 2017).

Bu dönemde Türkiye’de genellikle azınlık hükümetleri ve koalisyon hükümetleri iktidarda olmuştur. Bu hassas siyasi dönem içerisinde çıkarılan Finansman vergisi gibi yeni düzenlemeler dışında gayrimenkul değer artış vergisi ve emlak vergisine yönelik bazı düzenlemelerin vergi sisteminin üzerindeki iyileştirici etkisi zayıf olmuştur. Döneme ilişkin en dikkat çekici unsurun Tablo 3’de görüleceği üzere vergi gelirlerinin dağılımında dolaysız vergiler lehine bir artışın olmasıdır. Bu durum her ne kadar vergi adaletinin sağlanmasında dengeleyici bir politika gibi görünüyor olsa da dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerindeki artışının ücretli kesim üzerinden alınan vergiler nedeniyle gerçekleşmesi vergi sisteminin adaletli bir yapıya bürünmesini engellemiştir.

Sonuç itibarıyla 1980 öncesi uygulanan vergi ve maliye politikalarının makroekonomik hedefler ve kalkınma planları ile uyumunun sağlanamadığı görülmektedir. Bu dönemdeki maliye politikalarının yeterince başarılı olamamasının nedenleri; İthal ikameci bir büyüme politikası yürütürken diğer taraftan liberal ekonomi politikalarının getirdiği açık bütçe ve finansman politikaları vergilendirilmesi gereken kesimlerin yeterince vergi sistemi içerisine dâhil edilememesi, sanayileşme sürecini tamamlayamamış bir ülke olarak sanayileşmiş ülkelerin vergi sistemlerini aynen uygulama yoluna gidilmesi, mali sosyoloji anlamında dikkate alınması gereken sosyo ekonomik, demografik, kültürel ve genel anlamda kurumsal faktörlerin dikkate alınmaması, vergi otoritesinin denetim mekanizmasındaki zayıflıklar, seçim ekonomisi ve sık değişen iktidarlar ve onların vergilemede genel adaleti tesis etmekte etkisiz kalması şeklinde özetlenebilir.

2. 1980 SONRASI VERGİ POLİTİKALARI

12 Eylül 1980’in öncesinde Türkiye ekonomi tarihine damga vuran en önemli olaylardan biri olan 24 Ocak 1980 kararları açıklanmıştır. Dünya ekonomisi ile bütünleşik liberal bir anlayışın kurumsal zemini oluşturmak amacıyla açıklanan kararlar; ihracata yönelik büyüme, anti enflasyonist politikalar,

tasarruf ve özel yatırım harcamalarının artırılması, kamu harcamalarının kısılması, yatırımları teşvik edici vergi politikalarının uygulamaya konulması gibi hedefler içermektedir. 1980'den itibaren Türkiye'de vergilendirme alanında yetki yürütme organı tarafından da kullanılmaya başlanmıştır. Bu yetki yürütme organına 1970'li yılların başında 1961 Anayasasında yapılan bir değişiklik ile tanınmış ancak hükümetler tarafından kullanılmamıştır. 1984 yılında kabul edilerek 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi "KDV" ile ihracatın teşvik ve gelişimi hedeflenirken diğer taraftan da uluslararası vergi kanunları ile uyum hedeflenmiştir. Bununla birlikte daha çok düşük gelir grubundaki mükelleflerin vergi yükünü artıran bir dolaylı vergi olarak KDV, diğer taraftan ihracatta yüklenen KDV'nin iadesi uygulamasının başlamasıyla bir kısım sanayici tarafından bir suistimal olanağı olarak kullanılmıştır. Kurumlar ve Gelir Vergilerine getirilen geniş teşvikler yanında 1988 sonrasında oluşturulan çok sayıda kamu fonu da dışa açılma ve rant aktarmaya yönelik vergi politikaları sonucu ortaya çıkmıştır (Oyan, 1998, s. 9-10).

Bu yıllar arasında uygulanan politikalar ile vergi sisteminin içerisinde yer alan vergi istisna ve muafiyetlerinin kapsamı daraltılarak, gelir vergisinde peşin vergi sistemi getirilmiş ve Kurumlar Vergisi'nde finansman fonu gibi teşvik önlemlerine yer verilmiştir. Vergi politikalarında peşin vergi sistemi gibi kısa vadeli vergi gelirlerini artırıcı uygulamalar hayata geçirilirken diğer taraftan da uzun dönemde vergi oranlarının kademeli olarak aşağı indirilmesine yönelik planlamalar hedeflenmiştir (Sakal, 2003, s. 212).

1983 - 1990 yılları arasında vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik yeni düzenlemelere rağmen Özal hükümeti döneminde kamu harcamalarında kontrollü bir kısıtlama sağlanamamıştır. Ülkede oluşan kamu finansman açığı iç borç stokunun artmasına yol açarken özellikle 1984 yılından itibaren bütçe açıklarının GSMH'ye oranı %2,8 ile %4,5 arasında salınım göstermiştir. Buna karşın vergi indirimleri özel yatırım harcamalarını yeteri kadar harekete geçirememiştir.

Tablo 5'de görüldüğü üzere, KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılından başlamak üzere dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yeniden %50 seviyelerine ulaşmıştır. Dikkat çekici başka bir husus ise genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payının 1986 yılından itibaren %85- 90 seviyelerine ulaşmış olmasıdır. Aynı yıldan itibaren vergi gelirlerindeki artışın reel sebebi olarak oluşan bütçe açığının finansmanı için uygulamaya konulan daraltıcı maliye politikaları sayılabilirken nominal olarak vergi gelirlerindeki artışın sebebi 1988 ve 1989 yıllarında sırasıyla %73,3 ve %60,3 oranındaki enflasyon gösterilebilir.

Tablo 5. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Dağılımı Tahsilat Bazında (1980 – 1999)

YIL	Genel Bütçe Gelirleri		(%) payı	Dolaysız Vergiler						Dolaylı Vergiler					
	x Milyar TL	x Milyar TL		Gelir	(%) payı	Servet	(%) payı	Toplam	(%) payı	Mal ve Hizmet	(%) payı	Dış Ticaret	(%) payı	Toplam	(%) payı
1980	975	750	77%	464	62%	7	1%	471	63%	206	27%	73	10%	279	37%
1981	1.512	1.190	79%	746	63%	22	2%	768	64%	308	26%	114	10%	423	35%
1982	1.591	1.305	82%	805	62%	22	2%	827	63%	333	26%	146	11%	478	37%
1983	2.635	1.934	73%	1.110	57%	39	2%	1.149	59%	520	27%	255	13%	775	40%
1984	3.693	2.372	64%	1.341	57%	41	2%	1.382	58%	602	25%	378	16%	979	41%
1985	5.754	3.829	67%	1.772	46%	54	1%	1.826	48%	1.098	29%	746	19%	1.844	48%
1986	6.630	5.972	90%	3.053	51%	53	1%	3.106	52%	1.853	31%	993	17%	2.846	48%
1987	9.894	9.051	91%	4.424	49%	68	1%	4.492	50%	2.768	31%	1.778	20%	4.546	50%
1988	16.813	14.232	85%	6.919	49%	147	1%	7.066	50%	4.487	32%	2.672	19%	7.159	50%
1989	30.210	25.550	85%	13.469	53%	176	1%	13.645	53%	7.641	30%	4.246	17%	11.887	47%
1990	55.068	45.400	82%	23.246	51%	411	1%	23.657	52%	13.667	30%	8.057	18%	21.724	48%
1991	96.373	78.643	82%	40.419	51%	675	1%	41.094	52%	24.678	31%	12.864	16%	37.542	48%
1992	174.150	141.602	81%	70.134	50%	1.258	1%	71.392	50%	47.342	33%	22.849	16%	70.190	50%
1993	350.845	264.273	75%	125.793	48%	2.531	1%	128.324	49%	89.447	34%	46.213	17%	135.660	51%
1994	742.499	587.760	79%	225.832	38%	5.002	1%	230.834	39%	214.353	36%	89.650	15%	304.003	52%
1995	1.387.760	1.084.350	78%	432.519	40%	8.751	1%	441.270	41%	429.232	40%	194.648	18%	623.880	58%
1996	2.684.968	2.244.094	84%	862.627	38%	18.637	1%	881.264	39%	970.862	43%	387.147	17%	1.358.009	61%
1997	5.726.932	4.745.484	83%	1.893.348	40%	35.487	1%	1.928.835	41%	1.985.244	42%	826.211	17%	2.811.455	59%
1998	11.635.611	9.228.596	79%	4.230.135	46%	72.694	1%	4.302.829	47%	3.605.771	39%	1.317.351	14%	4.923.122	53%
1999	18.657.677	14.802.280	79%	6.537.403	44%	178.235	1%	6.715.638	45%	6.109.378	41%	1.976.954	13%	8.086.332	55%

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm ve <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10758,1butcedengesixls.xls?0> verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Toplam vergi gelirlerinin dağılımına bakıldığında 1980’li yılların başında Dolaysız Vergiler lehine %60’a %40 civarında olan dağılım Tablo 5’den de anlaşılabilir üzere 1990’lı yılların ortalarında ücret gelirlerinin dolaysız vergi kapsamında değerlendirilmesine rağmen bu kez dolaylı vergiler lehine terse dönmüştür. 1995 – 1999 yılları arasında siyasal istikrarın sağlanamadığı ve dört ayrı hükümetin görev aldığı dönemde hükümet programlarında verginin tabana yayılması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına yönelik tedbirlerin alınması şeklinde hedefler olmakla birlikte bu konuda 4396 sayılı Kanun 22.07.1998 tarihinde TBMM’de kabul edilene kadar somut bir adım atılamamıştır. Bu kanun ile gelirin tanımı geniş anlamıyla ele alınmış, uygulanmakta olan verginin konusunda ve mükellefte muafiyet ve istisnaların kapsamı daraltılmış, vergi dilimlerinde değişikliğe gidilmiş, daha anlaşılabilir ve basit bir vergi sistemini sosyal adalet ilkesi çerçevesinde toplumun geneline yaymak amacı hedeflenmiştir. Ancak bunlara rağmen, kamu harcamalarında tasarrufa gidilmemesi ve yaşanan Asya krizinin global etkileri nedeniyle başarılı olunamamıştır.

Türkiye’de 1978 – 2009 yılları arasında 14 vergi affı gerçekleştirilmiş olup bu aflar 1978 öncesi 55 yılın toplamına eşittir. 1978-2009 yılları arasındaki 31 yılda vergi geliri değişim oranı ortalaması %57,92 iken GSMH değişim oranı ortalaması %54,48 olmuştur. Bu yıllar arasında gerçekleştirilen 14 vergi affı vergi gelirlerini GSMH’deki ortalama artışa oranla %3,44 düzeyinde artırmıştır (Kargı, 2011, s. 111-112). 1980’li yıllardan sonra çıkarılan vergi aflarının kapsamı daha geniş olmakta ve vergi aslına yönelik aflara az rastlanılsa da daha çok cezalarına, gecikme zam ve faizlerine af getirilmenin yanı sıra SGK kapsamındaki asıl alacak ve fer’ilerine de aflar getirilmiştir. Hatta bazı vergi af kanunlarında stok affı uygulaması da görülmüştür (Şanver, 2018, s. 47).

Tablo 6. Türkiye’de 1980’den Günümüze Çıkarılan Vergi Afları

20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
2.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
4.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
3.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Yasa
15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 sayılı Yasa
5.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Yasa
6.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
7.03.2002	4746 sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasası Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
18.05.2018	7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
17.11.2020	7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Çetin, G. (2007), s.177. ve Yelman, E. (2017), s. 67-84.'dan derlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6'da görüleceği üzere özellikle 1997 -2003 dönemi (6 yıl içinde 5 vergi affı) ile 2011 -2020 (9 yıl içinde 7 vergi affı) döneminde neredeyse her yıl çıkarılan vergi aflarının vergiye gönüllü uyum içerisindeki mükellefleri dahi yeni bir af beklentisine sokacak sıklıkta tekrar etmiştir. Siyasi, ekonomik, mali ve sosyal nedenlerle çıkarılmış olan söz konusu vergi aflarının kapsamı ise değişebilmektedir. Bazı vergi afları mükellefiyetin cinsine göre değişiklik gösterirken bazı aflar sadece belli bir dönemi kapsamakta, bazı aflar vergi borcuna istinaden tahakkuk etmiş geçmiş tüm ceza ve faizleri kapsarken bazıları ise sadece işleyen faizin otorite tarafından af edilmesine olanak sağlamıştır. Ülkemizde son yıllarda çıkarılan özellikle 6111, 6736 ve 7143 sayılı af kanunlarını geçmişteki benzerlerinden ayıran en önemli özellikleri kapsam açısından geniş tutulmuş olmaları, mükelleflere sunulan geniş ödeme vade olanaklarının bulunması sayılabilir.

Arz yanlı ekonomi politikalarının uygulandığı bu dönemde sermaye şirketleri ve şirketler üzerinde hak sahibi ortaklarının tabi olduğu Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi indirimleri bu kesimlerin üzerindeki vergi yükünü belli ölçüde azaltırken ücret gelirine sahip çalışan kesimin vergi yükü göreceli olarak artmıştır. 1990'lı yılların başında göreve gelen yeni hükümetin hedefleri arasında vergi reformu gerçekleştirilememiş buna karşın kamu harcamalarının vergi dışı kaynaklardan finansmanı devam ettiğinden borç yükü, ekonomik durgunluk ve politik çalkantılar devam etmiştir. Bu dönemde Enflasyon oranlarındaki yükselme, iç borç yükünün ve faiz ödemelerinin giderek artması, kamu açığını karşılamak için iç borçlanmaya başvurulması, iç borçlanmanın finansmanı için dış borç stoklarındaki yükselme, emisyon hacminin giderek artması gibi gelişmelerin 1994 yılı krizine zemin hazırlar nitelikte olduğu şeklinde değerlendirilebilir (Kayalıdere, 2010: 64). Krizin neticesinde dönemin hükümeti 5 Nisan 1994 tarihinde Türk Ekonomi tarihine

“5 Nisan Kararları” olarak geçen bir dizi iktisadi ve mali tedbir açıklamıştır. 5 Nisan Kararları ana hatlarıyla aşağıdaki gibi özetlenebilir (Sakal, 2003, s. 217-219):

- Kamu gelirleri artırılabilecek kamu giderlerinde kısıntıya gidilecektir. Dolayısıyla KİT’lerde fiyat ayarlamaları yapılacak, vergilendirme etkinleştirilecek ve hazineye ait taşınmaz malların bir bölümü satılarak gelir elde edilecektir. Ayrıca maaş artışları da bütçe ödenekleriyle sınırlandırılacaktır,
- Döviz rezervlerinde artışın ve ödemeler dengesinde düzeltilmelerin sağlanmasıyla uluslararası piyasalarda güvenin tekrar kazanılması amaçlanmıştır. Döviz kuru ve fiyat istikrarı için sıkı para politikası uygulanacak, döviz kuru ile enflasyon oranının uyumunu sağlayacak bir kur politikası izlenecektir. Ayrıca özel kesimin ve işçi kesiminin orta vadede çıkarlarına uygun bir fiyat ve ücret disiplinine girmeleri hedeflenmiştir,
- Merkez Bankası kaynaklarının kullanımı durdurulacak ve Merkez Bankasının özerkliği sağlanacaktır,
- Sermaye piyasasının etkinliği amacıyla, yastık altı değerlerin ekonomiye kazandırılması için yeni finansal araçlar kullanılacaktır. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım fonları ve repo uygulamaları düzenlenecektir.

5 Nisan kararları neticesinde vergi politikaları anlamında da bazı ek vergilerin yürürlüğe konması kararı alınmıştır. Bu vergilerde dikkat çekici en önemli nokta köklü bir reform niteliği taşımaksızın, vergilendirilmeyen alanların vergi kapsamına alınmasından ziyade mevcut vergi konularından daha yüksek oranda vergi alınmasına yönelik olmalarıdır. Uygulanan ek vergilerin ilgili dönemde vergi gelirlerini artırıcı bir etkisi olsa da mükelleflerin vergiye karşı organize olmayan ancak toplu bir tepkisi olduğu söz konusu yıldaki vergi kayıp kaçağının en yüksek seviyeye çıkmasından anlaşılmaktadır.

Tablo 7. GSYİH Değişimi - Vergi Yükü ve Vergilerin Dağılımı (2000 -2019)

YILLAR	GSYİH'daki değişim ve Vergi Yükü		Dolaylı - Dolaysız Vergilerin Yüzdesele Dağılımı		Vergi Gelirlerinin Konularına Göre Yüzdesele Dağılımı			
	GSYİH'daki Yüzdesele Değişim	Vergi Yükü	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Gelir Üzerinden	Servet Üzerinden	Harcama Üzerinden	Dış Ticaretten
2000	59,30%	15,90%	59,10%	40,90%	39,60%	1,30%	42,90%	16,20%
2001	44,10%	16,50%	58,80%	41,20%	39,40%	1,10%	45,60%	14,00%
2002	45,90%	17,00%	65,80%	34,20%	32,40%	1,20%	50,40%	15,90%
2003	29,70%	18,50%	67,50%	32,50%	30,50%	2,50%	52,10%	14,90%
2004	22,90%	18,10%	70,00%	30,00%	29,00%	1,50%	52,50%	16,80%
2005	16,00%	20,30%	71,00%	29,00%	28,70%	1,50%	53,50%	16,20%
2006	16,80%	19,90%	71,50%	28,50%	29,20%	2,10%	50,40%	18,20%
2007	11,20%	20,30%	68,90%	31,10%	31,40%	2,20%	49,40%	16,90%
2008	12,70%	20,00%	67,70%	32,30%	31,30%	2,20%	48,60%	17,80%
2009	0,20%	20,60%	67,60%	32,40%	31,90%	2,50%	50,40%	15,10%
2010	15,40%	21,50%	71,90%	28,10%	28,50%	2,30%	51,80%	17,30%
2011	18,10%	21,90%	71,00%	29,00%	29,10%	2,50%	49,10%	19,40%
2012	9,20%	22,40%	70,00%	30,00%	29,70%	2,30%	49,90%	18,10%
2013	10,60%	23,40%	72,70%	27,30%	27,40%	2,20%	51,00%	19,30%
2014	11,60%	23,00%	70,90%	29,10%	28,80%	2,10%	50,60%	18,40%
2015	33,70%	19,90%	72,00%	28,00%	27,90%	2,10%	51,40%	18,60%
2016	11,50%	20,30%	70,50%	29,50%	29,00%	2,10%	51,80%	17,10%
2017	19,09%	20,10%	70,10%	29,90%	29,24%	1,85%	50,84%	18,07%
2018	20,40%	19,60%	65,00%	35,00%	32,15%	1,91%	47,14%	18,80%
2019	14,95%	19,00%	64,30%	35,70%	33,02%	1,92%	47,55%	17,51%

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm ve <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10758,1butcedengesixls.xls?0> verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

5 Nisan kararları sonucunda IMF ile imzalanan Stand – By anlaşması ile Türkiye, enflasyonu düşürme ve mali dengeyi tesis etmeye çalışmasına rağmen başarılı olamamış ve 1998’de mali uyum, yapısal reform ve sıkılaştırılmış gelir politikasına dayanan “enflasyonla mücadele programı”nı açıklamıştır (Karakurt ve Akdemir, 2010: 246). Vergi gelirlerinin artırılması kapsamında sermaye gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik yasa ancak Temmuz 1998’de çıkarılmıştır. Ancak o dönemde Asya Krizi’nin çıkması yüzünden sermayenin dışarıya kaçacağı endişesi ile bu kanun uygulanmaktan vazgeçilmiş, hatta yapılan düzenleme ile sermayedarlara pozitif kaynak transferine dönüşmüştür (Öztürk, 2015: 460).

Türkiye’de 1999 seçimlerinden sonra göreve gelen üçlü koalisyon hükümeti döneminde IMF ile yeni bir Stand – By anlaşması yapılmış ve buna bağlı olarak oluşturulan maliye politikası içerisinde ek vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Enflasyonu ve döviz kurunu kontrol altında tutmayı amaçlayan tedbirler beklenen sonuçları enflasyonu düşürmek adına veremeyince yerel paranın aşırı değerlenmesi ve cari işlemler açığının büyümesi sonucu yeni bir kriz kaçınılmaz olmuştur. Bankaların açık pozisyonlarını kapatmak maksadıyla artan likidite talepleri, Merkez Bankasının döviz rezervlerinin hızla azalması piyasalarda güven unsurunun düşmesine belirsizliğin artmasına yol açmıştır. Tablo 7’den takip edilebileceği üzere, 1999 yılında %45’ler civarında olan dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2002 yılında %34 lere, 2006’da ise %28,5 seviyesine gerilemiştir. Dolaysız vergi oranlarının gelir gruplarına göre yeterince adaletli olmaması ve kamu harcamalarının finansmanı için artan vergi tahsilatı ihtiyacı hükümetlerin bütçe hesaplamalarında daha fazla dolaylı vergilere ağırlık vermesine yol açmaktadır.

Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artması neticesinde dar gelirli mükellefler üzerindeki vergi yükü toplumun diğer kesimlerine göre göreceli olarak artmıştır. Marjinal tüketim eğilimi zaruri olarak yüksek olan bu kesimin tüketim harcamaları üzerinden alınan dolaylı vergilerin bu gelir grubunun kısıtlı bütçesi içindeki dolaylı vergi payının artmasına yol açmıştır. Bununla birlikte üretimde girdi olarak kullanılan başta enerji olmak üzere birçok hammadde üzerinde vergi yükü artışı, maliyetlerin yükselmesine ve dolayısıyla göreceli fiyat rekabetinin uluslararası anlamda yitirilmesi sonucunu beraberinde getirmektedir. Kayıt dışı ekonominin yarattığı vergi kaybını azaltmak amaçlı artırılan vergi yüküne yönelik tedbirler, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiye eğilimi daha da körükleyen kısır bir döngüye dönüşmektedir (Ay ve Talaşlı, 2008). Türkiye, 2001 krizinden çıkmak için “Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı” adı altında maliye politikası, enflasyonla mücadele programı ve yapısal reform politikalarının yer aldığı bir programı devreye sokmuştur. Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı kapsamında vergi politikalarına ilişkin getirilen düzenlemeler aşağıdaki gibidir (Can, 2003, s. 77).

- Vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik olarak 2000 yılı sonunda alınan tedbirlerin titizlikle uygulanmasına devam edilecektir,
- 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,
- Vergi tabanının yaygınlaştırılması amacıyla vergi kimlik numaralarının kullanımı genişletilecektir,
- Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi amacıyla vergi denetimleri artırılabacaktır,
- Vergi tahsilatının artırılması için vergi gecikme faiz ve cezaları enflasyonla uyumlu bir biçimde artırılabacaktır,
- Bireysel yatırımcıların kamu kâğıtlarından elde ettikleri gelirlerin beyanname dışı tutulması suretiyle kamu kâğıtlarına olan bireysel talep artırılabacaktır.

2003 yılından itibaren uygulanan ekonomik programda en önemli öncelik kamu finansman ihtiyacının azaltılmasına verilmiş bu amaç doğrultusunda vergi gelirlerinin artırılarak kamu harcamalarının azaltılması hedeflenmiştir. 2002'den 2008 Küresel Finansal Krizi'ne kadar geçen dönemin iktisat ve maliye politikalarının büyük kısmı istikrar programlarıyla şekillenmiştir. Dolayısıyla vergilerde yapılan düzenlemeler de bu programların belirlediği hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. 2004 yılından sonra Türkiye'de dünyada yaşanan vergi indirim eğilimine paralel olarak vergi oranlarının düşürülmesine yönelik çok sayıda karar alınmıştır (Güngör ve Aydın, 2011, s. 72).

Tablo 8. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilat Oranları (1999 -2020)

Yıllar	Oran (%)	Yıllar	Oran (%)
1999	86,8	2010	86,2
2000	90,5	2011	85,6
2001	90,3	2012	86,4
2002	91,4	2013	86,8
2003	92,5	2014	85,2
2004	93,0	2015	84,7
2005	92,0	2016	81,2
2006	92,2	2017	82,3
2007	91,1	2018	81,4
2008	89,7	2019	81,0
2009	87,4	2020	80,0

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm

Tablo 8’deki Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Tahakkuk / Tahsilat oranlarını incelediğimizde 2004 yılında %93’ler seviyesinde olan tahsil oranının 2008 yılında önce %90 seviyesinin altına indiğini, 2014 yılında %85’in altına düştüğünü son olarak da 2020 yılı itibariyle gerilemenin sürdüğü ve %80 olarak gerçekleştiği görülmektedir. 2008 yılındaki Küresel Ekonomik kriz döneminde başlayan söz konusu azalışın devam etmesi, tahsilat performansındaki düşüklüğün, gerek mükelleflerin vergi uyumuna gösterdikleri çaba anlamında gerekse de vergi idaresinin denetim mekanizmaları boyutunda açıklanabilir. 2011 – 2020 yılları arasında çıkarılan yedi adet af kanununun da söz konusu oranları üzerinde etkili olduğu söylenebilir.

Günümüzde Türk vergi sisteminin halen çözümlenmeyi ve iyileştirmeyi bekleyen sorunları bulunmaktadır. Bu sorunlar temel başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gerçek, 2018: 179-184):

- Vergi kanunlarının sistematikten yoksun olması, vergi sistemimizde yer alan bazı kanunların kendi içinde bazı tutarsızlıklar yaşıyor olması, ek maddeler, geçici maddeler ve mükerrer maddelerin, hangi kanun maddelerinin hangi konuda dikkate alınacağına dair sistemsel bir karmaşıklığa yol açmaktadır.
- Vergi kanunlarında muafiyet ve istisnaların çokluğu, mükelleflerin vergi sistemindeki istisnaları ve muafiyetleri takip edebilmekte zorlanmalarına, bazı kesimlerin diğerlerine göre daha ayrıcalıklı vergi oranlarına tabi olmasına yol açıyor. İstisna ve muafiyetlerdeki giderek artan zafiyet devletin vazgeçtiği vergi gelirlerinin toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %25’i seviyesine ulaşmasına yol açmıştır.
- Vergi sisteminde yeterli otokontrol mekanizmasının olmaması, vergi denetimlerinin de başarısızlığına yol açmaktadır. Beyanların gerçek elde edilen gelir üzerinden değil gönlünden geçen üzerinden yapılması vergi kaybına yol açmaktadır.
- Vergi tabanının dar olması, vergilenebilir gelirin yeterince artmaması anlamına gelmektedir. Ekonomide yaşanan gelişmelere ve nüfus artışına rağmen Türkiye’de vergi tabanında bir genişleme ve aktif mükellef sayısında bir artış yoktur. Örneğin, 1990 – 2017 yılları arasında Türkiye’de toplam mükellef sayısı %16 artarken aynı dönemde nüfus ve seçmen sayısı %48 oranında artmıştır. %32’lik kayıt altına alınamamış mükellef vergi tabanının darlığına işaret etmektedir

- Geçmişe yürüyen vergi kanunlarının çıkarılması, vergiyi doğuran olayın, meydana geldiği dönemdeki vergi kanunlarına tabi olarak vergilendirilmesi esası ile çelişmektedir. Sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, mükelleflerin devlete olan güvenlerini sarsıyor, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrarı bozmaktadır.
- Sık sık vergi affı kanunlarının çıkarılması, vergi sisteminin çaresiz, icrasız ve ifasız hale gelmesine yol açarak vergi incelemeleri, vergi cezaları ve gecikme zammı gibi uygulamaları anlamsız hale getirmektedir.
- Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, mevcut haliyle karmaşık olan vergi kanunlarını daha da karmaşık ve takip edilmesi zor bir hale getirmektedir. Sadece 2016-2018 yılları arasında Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Katma Değer Vergisi (KDV)'nde yapılan değişiklik sayısı 20'ye ulaşmıştır. Sık değişen kanunlar neticesinde mükellefler, mevcut kanunlara ayak uydurma fırsatını bulamadan yenileri ile karşılaşmaktadırlar.
- Kanun yapma tekniğine uyulmaması, çıkarılan kanunların hızlılığını sağlarken diğer taraftan kanun tasarısı hazırlayarak Bakanlar Kurulunda imzaya açmak yerine birkaç milletvekili imzası ile TBMM'ye sunulabilmekte ve üzerinde alt komisyonlarda yeterince tartışılma fırsatı bulunamamasına yol açmaktadır.
- “Kanunilik İlkesi” yerine “İdarilik İlkesinin” benimsenmesi, vergilemenin en önemli ilkesi olan “Kanunilik İlkesi”nin ihlali anlamına gelmektedir. Vergi ancak milletin temsilcileri eliyle ve kanunla konulabilir. Ancak ülkemizde gerek enflasyonun etkisini telafi etmek gerekse de ekonomiye hızlı ve etkin müdahale etmek amacıyla Bakanlar Kurulu'na düzenleme yetkisi verilmiştir.
- İdari düzenlemelerle vergilemede yeni kurallar konulması, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve hatta özgelgeler yoluyla vergileme ile ilgili yeni düzenlemeler ve kurallar konulması vergilemede kanunilik ilkesinin doğru işlememesine yol açmaktadır.
- Uzlaşma müessesesinin amacına uygun kullanılmaması, vergiye gönüllü uyum içerisindeki vergi mükelleflerinin cezalandırılması

anlamına gelmektedir. Uzlaşma müessesesi ile vergi inceleme elemanlarınca tarh edilen vergi asıllarından %60, kesilmesi gereken cezalarından da yaklaşık %95 oranında vazgeçildiği görülmektedir. Bu uygulama ve oranlardan cesaret bulan bazı mükellefler bilinçli olarak ekonomik faaliyetlerini kayıt dışında ve beyan dışında bırakmaktadırlar.

- Kaynak teorisine göre vergilemenin benimsenmesi, vergi tabanını daraltmakta, vergi gelirlerini azaltmakta, vergide adalet ilkesini göz ardı etmekte, kayıt dışı ekonomiyi yaygınlaştırmakta, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeleyi zorlaştırmaktadır.
- Basit usulde vergilendirme uygulaması, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması maksadıyla uygulamaya konulmuş bir esas olmakla birlikte Türkiye’de bu uygulama nedeniyle birçok mükelleften vergi alınamamaktadır.
- Tüm gelirlerin tek beyannamede toplanmaması, bazı vergilerin tevkifat yoluyla kaynağından kesilmesi, gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, istisna kapsamındaki irat ve kazançlar, belli sınırların altındaki menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı için beyanname verilmemesi üniter vergileme anlayışını sarsmakta ve ekonomik faaliyetlere uyumu ve verginin genelliği ilkesini zedelemektedir.
- Harcamaların bir kısmının gider olarak dikkate alınmaması, kişi veya kurumların söz konusu harcamalar için belge talebinde bulunmaması sonucunu doğurmakta, kayıt dışı ekonomiyi artırmakta ve vergi gelirlerini azaltmaktadır.

Tablo 9’da görüleceği üzere, Türkiye’de 2007 – 2018 yılları arasındaki Gelir Vergisi Mükellef sayıları ve nüfus karşılaştırılması yapıldığında söz konusu yıllarda nüfusun ortalama yıllık artışı %1,4 iken aynı yıllardaki gelir vergisi mükellefiyeti artış oranı %1 civarında gerçekleşmiştir. 2007 yılından 2018 yılına kadar gelir vergisi mükellefi sayısında artış %11 iken buna karşın nüfusumuzdaki toplam artış ise %16 civarındadır. Aradaki %5’lik kesimin vergilendirme kapsamına alınmadığı görülmektedir.

Bir ülkedeki vergi sisteminin adaletli olması elbette sadece devletin değil o ülkedeki mükelleflerin de sorumluluğundadır. Devletin adaleti sağlamadaki görevi, mükellefleri gelir seviyeleri nispetinde vergilendirirken diğer taraftan da vergi gelirlerinin bütçe içerisindeki dağılımını gözetmek, dolaysız vergiler lehine bir denge kurabilmesi ile söz konusu olmaktadır.

Tablo 9. Gelir Vergisi Mükellef Sayısı ve Nüfus Karşılaştırması (2007-2019)

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellefleri	% Artış	Nüfus	% Artış
2007	1.724.366	-----	70.586.256	----
2008	1.701.865	-1,30%	71.517.100	1,30%
2009	1.683.308	-1,10%	72.561.312	1,50%
2010	1.693.316	0,60%	73.722.988	1,60%
2011	1.703.754	0,60%	74.724.269	1,40%
2012	1.760.785	3,30%	75.627.384	1,20%
2013	1.798.056	2,10%	76.667.864	1,40%
2014	1.798.738	0,00%	77.695.904	1,30%
2015	1.827.180	1,60%	78.741.053	1,30%
2016	1.819.492	-0,40%	79.814.871	1,40%
2017	1.877.128	3,20%	80.810.525	1,20%
2018	1.920.586	2,30%	82.003.882	1,50%
2019	1.964.548	2,29%	83.154.997	1,40%

Kaynak: <http://www.tuik.gov.tr/> ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/verilerinden_derlenerek_olusturulmustur.

Mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançtan bağımsız olarak harcanabilir gelirlerini etkileyen dolaylı vergilere olan bağımlılığın azalması, vergi adaletinin tesis edilmesi adına atılacak adımların başında gelmektedir. Vergilemede yatay ve dikey eşitlik ilkesinin sağlandığı, başka bir deyişle benzer gelir seviyesine sahip mükelleflerin aynı vergi oranlarına tabi tutulurken yüksek gelir gruplarındaki mükelleflerin daha yüksek oranda vergilemeye tabi olmaları vergilemede adaleti sağlayan en önemli unsurlardan biridir. Anayasamızın 73 üncü maddesi² uyarınca “... Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi yer almaktadır. Bu doğrultuda vergi adaletini ve dolayısıyla sosyal adaleti sağlayıcı bir maliye politikası hükümetler açısından anayasal bir sorumluluk olarak da yorumlanmalıdır.

2 T.C. Anayasası “Vergi Ödevi” başlıklı 73. Maddesi “- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı-na verilebilir.(1) http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1_5_2709.pdf (Ziyaret tarihi: 23.03.2019).

3. TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARININ KURUMSAL İKTİSAT ÇERÇEVESİNDE ELEŞTİRİSİ

Kurumsal İktisat, genel anlamda kurumları belirsizliği azaltan, zaman içerisinde toplumun kültür, ahlak, eğitim, örf, adet, töre, din gibi alışkanlıklarının bütünüyle birlikte harmanlanan formal ve informal kurallar bütünü olarak tanımlamaktadır. Bu çerçeveden kurumlar; yazılı kurallar, bu kuralları oluşturanlar, uygulayanlar, denetleyenler ve söz konusu kurallara uyum sağlayanların oluşturduğu bir evreni ifade etmektedir. Zaman içerisinde değişen ve gelişen faktörler (teknoloji, ekonomi vs.) kurumların, pragmatizmin getirdiği çözümlene metodolojisinde ve evrimsel tarihçi bir perspektifte bütüncül “holistic” olarak irdelenmesini zorunlu kılar.

Bir kurum olarak vergi, bir tarafıyla vergi otoritesi tarafından oluşturulan formal kurallar hiyerarşisini ifade ederken diğer taraftan mükellefler açısından ise söz konusu kurallara muhatap olmak anlamında vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi uyumu gibi informal unsurları da bünyesinde barındırmaktadır. Vergiyi, kurumsalcılık “Institutionalism” çerçevesinde ele alınmaya gayet uygun bir konu haline getiren en önemli özelliği işte bu bütünsel yaklaşıma elverişli bir kurum olmasıdır.

Vergi, salt bir maliye politikası aracı olarak bütçe gelir ve gider dengesi açısından önemli bir mali araç olarak değil, aynı zamanda bir ülke ekonomisi açısından harcanabilir geliri doğrudan etkileyen bir faktör olarak da önemli bir araçtır. Vergileme politikaları ile değişen tüketim alışkanlıkları, dolaylı şekilde tasarrufları, yatırım harcamalarını, ekonomik büyümeyi etkilemekte, enflasyonun kontrol altında tutulmasını sağlayıcı dolaylı bir politika aracı olarak da önem arz etmektedir. Sosyo ekonomik dengeler açısından vergi, yatay ve dikey adalet ilkesi doğrultusunda salınması durumunda gelir dağılımının adil bir şekilde gerçekleşmesine doğrudan etki edebilecek bir unsurdur.

Ekonomisinin önemli ölçüde tarımsal ürün çıktısına bağlı olduğu genç Türkiye Cumhuriyeti’nde çiftçinin üzerinde ağır bir yük olarak bulunan Aşar vergisinin kaldırılması vergilendirilebilir gelirin yaklaşık üçte birlik kısmından vazgeçmek anlamına geliyordu. Bunun akabinde salınan endüstrileşme aşamasına sanayi devrimi ile birlikte geçmiş ve sosyo ekonomik açıdan Türkiye Cumhuriyetinden farklı yapıya sahip ülkelerin vergi sistemlerinden alınan vergilerin Türk vergi mükellefleri nezdinde içselleştirilmesi zaman almıştır. Çok partili siyasi hayata geçiş ile birlikte, tek parti döneminin “büyüyen devleti” küçültülmek adına özel sektöre teşvik ve istisnalar

tanınırken diğer yandan vergi indirimleri de beraberinde gelmiştir. Artan kamu harcamalarının finansmanında vergileri kullanmaktan vazgeçen dönemin iktidarları, 1980’li yıllara kadar yaşanan gerek dış gerekse iç ekonomik ve siyasi çalkantılar ülkedeki siyasi otoritelerin sürdürülebilir ve uzun vadeli bir maliye politikası izleyebilmelerini olanaksız kılmıştır. 1980 sonrası ihracata dayalı büyüme politikasına bağlı olarak tüm kurumsal altyapısını buna uyumlu hale getirebilmek adına kanun ve kurallarda değişikliğe gitmek durumunda kalmıştır.

Türkiye’de özellikle 1980 - 2002 arasında uygulanan dışa açık liberal ekonomi stratejisi vergi politikaları özelinde incelendiğinde hükümetler değişikçe değişen vergi kanun ve uygulamaları göze çarpmaktadır. Köklü ve kalıcı bir vergi politikasının tesis edilmesinin önündeki en önemli engellerden biri olarak söz konusu dönemdeki siyasi istikrarsızlık belirtilebilir. Ulusal ve küresel ekonomik krizlere karşı kırılğan bir yapısı olan Türkiye ekonomisinin söz konusu krizlerden çıkabilmek adına yürürlüğe koyduğu kısa dönemli maliye politikaları ve bu politikalara bağlı değişen vergileme uygulamaları, vergi sistemine olan güven duygusunu mükellefler nezdinde sarsmıştır. Türkiye’de 1988 – 2008 yılları arasında vergi gelirlerinin GSMH’ye katkısı ve büyüme oranları ilişkisini ölçen çalışmada (Paksoy ve Bakan, 2010) vergi gelirlerinin GSMH’ye oranı ile büyüme oranları arasında anlamlı bir korelasyon tespit edilememiştir. Bu çalışmada çıkan sonuçlar yukarıda vergi gelirlerinin kısa dönemli olarak büyümeye katkıdan ziyade bütçe açıklarının kapatılması amacıyla kullanıldığı görüşünü destekler niteliktedir. Vergi politikaları kapsamında politikalara yön verici ve öncelikli olması gereken iki önemli kavram kayıt dışı ekonomi ve vergi yüküdür. Politikalar bu kavramlardan bağımsız olduğunda vergi kültürünün oluşması da mümkün olamamakla beraber gelir dağılımını, vergi adaletini ve vergi bilincini olumsuz etkileyici unsurlar olmaktadır (Gencel ve Kuru, 2012, s. 42). Türkiye’de vergi kaçırma eğilimi içerisinde bulunan bazı mükellefler açısından bu eğilim, vergiye karşı bir tepkiden daha çok bir nevi vergi kültürü şekline dönüşmüştür. Örneğin, Türkiye’de vergi kültürü ve vergi politikaları etkileşimi üzerine yapılan bir çalışmada 2002-2010 yılları arasında uygulanan vergi politikalarının vergi kültürüne bağlı olarak neticeleri değerlendirilmiştir (Gencel ve Kuru, 2012).

Türkiye de vergi sisteminin genel özellikleri konusunda OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak yapılan analizde, kayıt dışı ekonominin birçok alanda var olduğu, OECD ülkelerine göre vergi yükünün nispeten düşük

olmasına rağmen dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının dolaylı vergilere göre düşük olduğu vurgulanmıştır. Bu durumun verginin tabana yayılmasının sağlanamadığının bir göstergesi olduğuna dair yorumlar paylaşılmıştır. Adil ve etkin olmayan bir vergi sisteminin vergi kaçakçılığını teşvik eden önemli bir kültürel unsur olduğu, buna mukabil hayata geçirilen vergi reformlarının işlevlerini tam anlamıyla yerine getiremedikleri gözlenmektedir. Toplumun belirli kesimlerinin göreceli bir vergi avantajına sahip olmasının arkasında dolaylı vergi yükünün fazla olmasının yattığını ve toplumun genelini kapsamayan bir vergi sisteminin subjektif vergi yükünün ağırlığını üzerinde hisseden mükellefler açısından adaletsizlik algısını artırdığı ifade edilmektedir. Kamu maliyesinin temelini oluşturan vergi politikaları, toplumsal vergi bilincinin oluşmasındaki en önemli faktör olan vergi kültürünü de etkilemekte olduğu vurgulanmaktadır (Özdemir, 2015, s. 182-183).

Verginin tabana yayılmasından ziyade vergi tabanının genişletilmesi, vergi aflarının yerine, vergi denetimlerinin kalitesini ve kapsamını artırarak kayıp ve kaçakların önlenmesi, vergiye gönüllü uyum ve vergi ahlakının toplumda tesis edilmesi ülkelerin kurumsal kalitelerinin ve gelişmişliklerinin önemli göstergeleri arasındadır. Türkiye’de, sık değişen her yeni siyasi iktidarın bir önceki hükümetin koymuş olduğu kurum ve kuralları kendi tabanına yönelik bir rant kollama şeklinde değiştirmeye çalışması stabil ve anlaşılabilir uzun dönemli uygulanabilir hale gelmiş politikalardan mahrum bir ekonomiyi doğurmuştur. Mevcut sorunlar kurumsal İktisat okulları içerisinde yer alan Anayasal iktisat perspektifinde ele alındığında Türkiye’de Mali Kurallar ötesinde bir Vergi Anayasasının tesis edilerek hükümetlerden ve ideolojilerinden arı bir maliye stratejisinin uygulamaya konulması tartışılabilir hale gelmiştir.

Türkiye gibi kayıt dışı ekonominin görece büyük olduğu ve bunu azaltmaya yönelik olarak alınabilecek tedbirlerin verimli olabileceğine dair tahminlerin zor yapıldığı ekonomilerde mali kuralların, diğer ülkelere göre daha etkili olabileceği söylenebilir. Mali kurallar, maliye politikasının izlenebilirliği ve öngörülebilirliğini artıracığından orta vadede maliye politikasının güvenilirliğini de artırabilecektir (Karakurt ve Akdemir, 2010). Mali kuralların öncelikle kolay anlaşılır, net, şeffaf ve standartlara haiz olması, bununla birlikte olası olağanüstü dönem ve koşullara adapte edilebilir esnekliğe ve etkinliğe de yaptırım gücüne de sahip bir yapısı olmalıdır (Aktan, 2010). Bununla birlikte kurum ve kuralların doğru ve adil işletilebilmesi vergi anayasası özelinde tesis

edilen bir ekonomik anayasa ile sağlanmak adına gerekli ancak yeterli değildir. Kamu gücü vasıtasıyla korunan hukuki hakların, itibarlı ve bağımsız bir yargı ile takip edilerek denetlenmesi sadece belirsizlikleri ortadan kaldırmayacak aynı zamanda özel mülkiyetin korunması ve yeni yatırımların teşviki için de girişimciler nezdinde pozitif uyarıcı bir faktör olacaktır.

Mali anayasa ile hedeflenen asıl amaç, seçimler vasıtasıyla değişen siyasi otoritelerin iktidarları süresince kamu harcamalarını diledikleri miktarda artırıp vergi oranlarını arzu ettikleri şekilde değiştirmelerine engel olmaktır. Mali anayasa kapsamında kamu borçlanma sınırları belirlenerek gelecek nesillerin üzerindeki mali yük kontrol altına alınabilmektedir. Kamu harcamalarının, gelirlerle ölçülü olarak gerçekleştirilmesi denk bütçeye ve hantal olmayan bir kamu ekonomisine hizmet edecektir (Sakal ve Şahin, 2009). Ülkemizde mali kurallar üzerinde son yirmi yıldaki en önemli deneyim, 2001 krizinin ardından başlatılan yapısal reformlar ile ilk sonuçlarını vermeye başlamış ve 2010'lu yılların başına kadar mali ve makroekonomik göstergelerde dönemin küresel finansal konjonktürünün de etkisiyle olumlu bir tablo ortaya çıkmıştır. Bu dönemde uygulanmış olan mali kurallar ve tedbirler, kamu maliyesi üzerindeki yükü azaltarak enflasyonun da tek haneli seviyelere gerilemesine yardımcı olmuştur (Civriz, 2010). Ancak bu mali kurallar devam eden süreçte disiplinli bir şekilde uygulanamamış, kamu borç stokundaki yükseliş, iç ve dış siyasi ve ekonomik olumsuzluklar bu darbelere karşı kırılğan bir yapıya sahip Türkiye ekonomisini olumsuz etkilemiştir.

Önümüzdeki dönemde Türk Vergi sisteminin siyasi oluşumlardan bağımsızlaştırılarak, mali kurallar kapsamında, mükellef ve verginin konusu anlamında uygulanan muafiyet ve istisnaların kontrollü olarak azaltılması ve vergi tabanının genişletilmesi suretiyle vergi yükünün daha adil dağılmasını sağlayıcı vergi kuralları tesis edilmelidir. Buradaki kasıt, vergi denetimlerinin kalitesinin artırılarak, siyasi ranttan bağımsız adil ve siyaset üstü bir vergi politikasının ortaya konulmasıdır (Gencel ve Kuru, 2012).

Verginin sosyo – kültürel boyutu, aynı zamanda vergi mükellefi olan vatandaşların vergi iklimi üzerindeki algıları açısından önemlidir. Bu anlamda, vergiden kaçınma, kayıt dışı eğilimi ve vergi kaçakçılığı gibi vergiye gönüllü uyuma aykırı davranışların salt yasal yaptırımlar ve cezalar ile değil, mükelleflerin ülkelerine ve devletlerine bağlılıklarının artırılmasına yönelik tedbirlerin alınması, konunun sosyo – psikolojik nedenlerinden koparılması adına önem arz etmektedir (Özdemir, 2015).

4. SONUÇ

Kamu Maliyesine güven oluşturmaın ön koşullarından birisi vergileme kurallarının, şeffaf, anlaşılabilir, öngörülebilir ve tutarlı olmasıdır. Düz oranlı vergileme her ne kadar birçok Anayasal İktisat teorisyeni tarafından önerilmekte ise de Kurumsalcı bir yaklaşımla Türkiye’de mükelleflerin henüz buna hazır oldukları düşünülmemektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergilemede adaletin tesis edilmesinin, dolaylı – dolaysız vergi dağılımının optimal bir seviyeye çekilmesi ve gelir dağılımında göreceli bir iyileşmenin sağlanmasının ardından düz oranlı vergileme bir politika seçeneği olarak düşünülebilir.

Türkiye’de fiili vergi yükü ile ilgili yapılan hesaplamalar gelişmiş ülkeler ile karşılaştırıldığında düşük seviyelerde kalmakla birlikte OECD ortalamalarına bakıldığında göreceli olarak yüksek kalmaktadır. Türkiye’de fiili vergi yükü önemli ölçüde kayıt dışı ekonominin yüksekliği ve tahakkuk / tahsil oranlarının düşüklüğü ile ilintilidir. Ancak fiili vergi yükünden daha önemlisi kantitatif olarak ölçülebilmesi zor olan subjektif vergi yüküdür. Keza vergi ahlakı ile ilgili Türkiye’de mükellefleri en çok etkileyen faktörlerin algılanan subjektif vergi yükü ve vergi yoluyla tahsil edilen kamu kaynaklarının israfıdır.

Sık ve salt politik ve kamu maliyesine kaynak sağlamak maksadıyla çıkarılan vergi afları bir taraftan vergi dairelerinde ve mahkemelerinde bekleyen dosyaların işlem maliyetlerini azaltır bir etki yaratmakta ise de diğer taraftan her çıkarılan af kanunu bu aften faydalanmak isteyen mükellefler açısından yeni bir işlem maliyetinin unsuru olmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olması, gelir seviyesi düşük, dar gelirli kesimler açısından adil olmayan bir vergi uygulaması şekline dönüşmektedir. Büyük bölümü ücretli çalışanlardan oluşan bu sosyal kesimler için gelir vergileri stopaj şeklinde kaynağından kesildiğinden dolayı vergiden kaçınma ve vergiyi yansıtmaya olanakları bulunmamaktadır. Kurumsal perspektifte vergi, esas olarak gerek vergiyi salan ve tahsilini gerçekleştirdikten sonra kamu harcaması şekline dönüştüren devlet açısından gerekse de vergi doğuran olayı gerçekleştirip vergisini ödeyen ve karşılığında kamusal malların pozitif dışsallığından faydalanmayı bekleyen mükellef açısından bir kalite problemidir.

KAYNAKÇA

Ay, H.M. ve Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri ve vergi yapıları arasındaki ilişkisi. *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.

Beydemir, C. (2006). *1960-1980 Yılları arası beş yıllık kalkınma planlarının irdelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Maltepe Üniversitesi, İstanbul

Civriz, M. (2010). Türkiye’de mali disiplini sağlamaya yönelik mali hükümler ve mali kural benzeri uygulamalar. C.C., Aktan (Ed.). *Mali Kurallar*, Ankara : T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı

Coşar, N. (2005). Demokrat parti dönemi maliye politikası. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60, (1), 29-58.

Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerinde etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14, (2), 171-187.

Ejder, H.L. (2000). Türkiye’de vergi politikaları. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 4, 127-132.

Gencil, U. ve Kuru E. (2012). Vergi kültürü ve vergi politikaları etkileşimi: Türkiye değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10, (20), 29-60.

Gerçek, A. (2018). Vergi sisteminin ekonomik faaliyetlerle uyum sorunu. *4. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu bildiriler kitabı*, İzmir : İzmir YMM Odası,

Görgün, S. (1973). *Maliye politikası*. İstanbul : İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları,

Göze Kaya, D. ve Durgun, A. (2009). 1923-1938 dönemi Atatürk’ün maliye politikaları: bütçe ve vergi uygulamaları. *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 233-249.

Güngör, G. ve A. Aydın (2011). Küreselleşmenin Türk vergi politikaları üzerine etkisinin 1980 sonrası analizi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3, (2), 69-78.

Karakurt, B. ve Akdemir, T. (2010). Kurallı maliye politikası: Türkiye’de kurallı maliye politikası örnekleri. *Maliye Dergisi*, 158, 226-261.

Kargı, V. (2011). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (11), 101-115.

Kumrulu, A. (1988). Türkiye’de vergi politikası gelişmeleri: karar alma süreci ve sapsmalar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 40, (1), 193-235.

Oyan, O. (1998). *Türkiye ekonomisi: Nereden nereye?* Ankara : İmaj Yayıncılık.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2012). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Parasız, İ. (1998). *Türkiye ekonomisi: 1923'den günümüze Türkiye'de iktisat ve istikrar politikaları*. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.

Sakal, M. (2003). *Türkiye'de mali disiplin sorunu: Kamu açıkları ve borçlanmanın sürdürülebilirliği*. Ankara: Gazi Kitabevi

Saraçoğlu, F. (2009). 1930 – 1939 döneminde vergi politikası. *Maliye Dergisi*, 157, 131-149.

Şanver, C. (2018). Türkiye'de 1980 sonrası vergi afları ve kamu gelirleri açısından etkinliği. *AİBÜ Sosyal*

Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18,(2), 35-63.

Özdemir, P. (2015). Vergi kültürü ve göstergeleri: Türkiye üzerine bir değerlendirme. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24, (1), 175-188.

Öztürk, N. (2015). 1994 Krizine yeniden bakmak. N. Eroğlu, İ. Eroğlu ve H. İ. Aydın (Ed.) *İktisadi Krizler ve Türkiye Ekonomisi*, Ankara: Orion Kitabevi

Ulusoy, A. (2017). *Maliye politikası*. 9. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Vural, İ.Y. (2008). Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20, 77-114.

Yelman, E. (2017). Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı kanun'un mali yönden incelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (15), 67-84.