

Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi

The Evaluation of The Turkish Tax System in Terms of Principle of Simplicity in Taxation

Öz

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin oluşturduğu genel yapı, vergi sistemi olarak adlandırılır. Bir vergi sisteminin etkinliği, başka bir deyişle vergilendirmeden beklenen amaçların gerçekleşmesi esas itibarıyla vergilendirmede adalet, verimlilik ilkeleri ve vergiye uyum ile sağlanabilir. Bu bakımdan, vergilendirmede basitlik ilkesinin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Zira vergi sistemindeki karmaşıklık mükelleflerin vergiye uyumunu engelleyen önemli bir faktördür. Basitlikten uzak ve karmaşık yapıdaki bir vergi sistemi hem yükümlülerin hem de vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin görevlerini yerine getirmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle, vergilemede basitlik ilkesi son yıllarda vergi reformlarındaki öncelikli konulardan biri haline gelmiştir. Bu çalışmada vergi sistemlerinin karmaşıklığından hareketle vergilendirmede basitlik ilkesi açısından Türk Vergi Sistemi değerlendirilmeye çalışılmıştır. Değerlendirme sonucunda Türk Vergi Sisteminin karmaşık olduğu ve bu konuda hükümetin çalışmalar yürüttüğü görülmüştür.

Abstract

The general structure of tax, duties and fees and similar financial obligations as a source of public finance is called tax system. The effectiveness of a tax system, in other words, the realization of the objectives expected from taxation, can be achieved primarily through fairness, efficiency principles and tax compliance. In this respect, it is quite important to provide the principle of simplicity in taxation. Because the complexity in the tax system is an important factor preventing tax compliance of taxpayers. Tax system, which is complexity and remote of simplicity it makes difficult for both the taxpayers and the tax administration to carry out their duties related to taxation. Therefore, the principle of simplicity in taxation has become one of the priority issues in tax reforms in recent years. In this study, Turkish Tax System has been tried to be evaluated in terms of simplicity principle in taxation based on the complexity of tax systems. As a result of the evaluation, it was seen that the Turkish Tax System was complex and that the government carried out studies on this issue.

Giriş

Vergi sistemlerinin, kendilerinden beklenen kamu finansmanının sağlanması gibi görevleri yerine getirebilmeleri birtakım ilkeleri taşımalarına bağlıdır. Özellikle bir vergi sisteminin adil, etkin ve basit olması beklenir. Adalet ve etkinlik ilkeleri yanında basitlik ilkesi genellikle ihmal edilen bir ilke olmaktadır. Son yıllarda basitlik ilkesinin önemi anlaşılmaya, vergi reform ve politikalarında öncelikli bir konu haline gelmeye başlamıştır. Basitlikten uzaklaşılması durumunda mükellefler vergi yükümlüklerini yerine getirememekte ve vergi idaresi görevlerini etkin bir şekilde yürütememektedir.

Vergilemede basitlik ilkesi, özellikle mükellefin vergiye uyumu ve vergi idaresinin maliyetleri üzerinde etkili olmaktadır. Vergilemede basitlik sağlandığı ölçüde vergi idaresinin maliyetleri azalacak ve mükellefin vergi ödeme konusunda isteği artacaktır. Basitliğin sağlanabilmesi için öncelikle vergi karmaşıklığına neden olan durumların tespit edilmesi ve çözüm yollarının araştırılması gerekmektedir. Karmaşıklığın tanımlanmasında, ölçülmesinde ve uygulanmasında



Hümeysra Uğurlu

Arş. Gör. Dr., Gümüşhane
Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

Article Type / Makale Türü

Review / Derleme

Anahtar Kelimeler

Vergi Sistemi, Karmaşıklık, Basitlik, Türk Vergi Sistemi

Keywords

Tax System, Complexity, Simplicity, Turkish Tax System

JEL: H20, H21, K34

Bilgilendirme

Bu çalışma, Prof. Dr. Osman PEHLİVAN danışmanlığında Hümeysra UÇURLU (2019) tarafından Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Programında hazırlanmış olan "Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesi" konulu doktora tezinden türetilmiştir.

Submitted: 15 / 05 / 2019

Revised: 21 / 05 / 2019

Accepted: 27 / 05 / 2019

karşılaşılan sorunlar basitlik ilkesinin önündeki engeller olarak sıralanabilir. Çünkü vergi karmaşıklığının tanımı konusunda literatürde tam bir fikir birliği yoktur. Ölçülmesi konusunda da geliştirilebilmiş bir hesaplama yöntemi bulunmamaktadır. Yapılan değerlendirmeler, genellikle bazı hesaplamalar çerçevesinde tahminde bulunmak ve bir takım göstergelere dayalı yorumlar yapmak şeklindedir. Örneğin, basitleştirme konusunda vergi mevzuatının yapısını incelemek önemlidir. Çünkü basit olmayan ve karmaşık vergi kanunlarının anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi zordur. Bu çalışmada da öncelikle basitlik ilkesine değinilecek, daha sonra vergi sistemi tanımlanacaktır. Konunun devamında vergi sisteminde karmaşıklığın tanımı, nedenleri ve sonuçları konusu ele alınacaktır. Son olarak, Türk Vergi Sisteminde basitlik konusu, vergi karmaşıklığı konusunda fikir verebilecek çeşitli göstergelerle değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. Basitlik İlkesi

Vergilemede basitlik ilkesi, bireylerin vergi kanunlarını kolay anlayabilmeleri, vergi uyum maliyetlerinin ve idari maliyetlerin düşük olması anlamına gelmektedir (Türkan, 1997: 9). Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri kanunların anlaşılabilir ve sade olmasına bağlıdır. Karmaşık vergi kanunları mükelleflerin istemeden de hata yapmalarına neden olabilmektedir. Karmaşık vergi kanunları, vergi idaresi çalışanları, vergi denetmenleri, vergi meslek mensupları ve yargı organları için de sorunlar ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin, vergi kanunlarının yeterince açık olmadığı ve anlaşılmasının güç olduğu bir durumda vergi denetim elemanları da kanun hükümlerini anlamakta güçlük çekmektedirler. Böyle bir durumda yeterince verimli çalışmamakta, mükelleflerin beyan hatalarını tespit etmekte zorlanmaktadır. Dolayısıyla karmaşık vergi kanunlarının varlığı, etkin bir denetim yapılmasını zorlaştırmakta, vergileme ile ilgili hataların artmasına, mükellefin yüksek veya düşük vergi ödemesine neden olmaktadır. Bu durumda doğru vergilendirme yapılamamakta ve cezalandırılması gereken bir eylem cezasız kalmaktadır (Gediz Oral, 2011: 406).

Basit bir vergi sistemi, vergi kurallarının ve yükümlülüklerinin açıkça ifade edildiği, mükellef tarafından iyi bilindiği ve kolay anlaşılır olduğu bir sistem olarak tanımlanabilir. Basit bir vergi sisteminde mükellefler, en düşük maliyet ve belirsizlikle vergisel eylemlerinin sonuçlarını önceden tahmin edebilirler. Basitlik, idari ve siyasi hesap verilebilirliği sağlayarak şeffaflığı artırır. Kolay anlaşılabilir sistemler, hem mükelleflerin hem de idarenin vergiye uyum maliyetini minimuma indirir. Basit bir vergi sistemi, erişilebilirliği artırdığı için daha adildir. Ayrıca vergi yükünün hesaplanmasında ve vergi hatalarının önlenmesinde meslek mensuplarınca harcanması gereken zaman ve parayı en aza indirerek sistemin bütünlüğünü de artırmaktadır (Fiscal Commission Working Group, 2013: 56-57).

Basitlik, vergilemede karmaşıklığa neden olabilecek konuların azaltılmasına bağlıdır. Bunun için vergi kanunlarının yazımı, uzunluğu, anlaşılabilirliği, mükelleflere ve gelirlere uygulanan vergi oranlarının farklılığı, mükellefin vergi ile ilgili görevlerini yerine getirirken yapması gereken iş ve işlemlerin sayısı, vergisel ayrıcalıkların miktarı ve bürokratik işlemlerin yoğunluğu gibi birtakım faktörler basitliğin gerçekleştirilmesinde dikkate alınması gerekmektedir (Demirli, 2011: 18).

2. Vergi Sistemi ve Özellikleri

Bir ülkede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden oluşan yapının belirli bir zaman süresince uygulanması olarak tanımlayabileceğimiz vergi sistemi, ülkelerin benimsediği siyasi görüşe, ekonomik yapısına ve sosyal durumuna göre farklılık gösterebilmektedir (Arıkan ve Bahçe, 2011: 28). Ülkelerin genel ekonomik ve gelişmişlik durumu, sosyo-ekonomik yapısı, kayıt dışılık düzeyi gibi faktörler o ülkenin benimseyeceği vergi sisteminin yapısını da belirlemektedir (Koyuncu, 2010: 1).

Günümüzde vergi sistemleri değerlendirilirken çoğunlukla vergileme ilkelerinden yararlanılmaktadır. Bu değerlendirmelerde adalet, etkinlik ve basitlik gibi vergileme ilkeleri diğerlerine göre daha yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Vergi sistemlerinin öncelikle bu kriterleri taşıması istenmektedir. 1980'li yıllardan sonra vergi sistemleri, karmaşıklık, belirsizlik, adaletsizlik,

yüksek vergi oranları, çalışmayı, tasarrufu ve yatırımları caydırarak ekonomik gelişmeyi engelleme ve vergi yapısının bozuk olması gibi konularda eleştirilmiş ve bu konularda düzenlemelerin yapılması gerekliliği vurgulanmıştır. Ayrıca zaman zaman vergi kanunları, vatandaşların iyi davranışlarını ödüllendirmenin ve kötü davranışlarını cezalandırmanın yolu olarak görülmüş ve bu görüşe sahip olanlar sürekli olarak, vergi kanunlarına müdahale ederek ekonomiyi kendi çıkarları doğrultusunda kontrol etmeyi ve yönlendirmeyi düşünmüşlerdir. Vergiler, her zaman uygulandığı kesim üzerine bir yük getirmektedir. Ancak basit, adil ve etkin bir vergilendirme ile bu yük hafifletilebilir (Gerçek, 1999: 125 ve Mercier, t.y. : 2-3).

Vergilerin mükellefler tarafından hoş karşılanmayan uygulamalar olarak görülmesi ve vergilerin azalmasını ve mevcut vergilerin dengeli ve adil dağılımını arzulamaları iyi bir vergi sisteminin tasarımını da gerekli kılmaktadır. Bu gereklilik iyi bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği sorusunu da gündeme getirmektedir. Stiglitz (1999: 457-458), iyi bir vergi sisteminin beş temel ilkesini ekonomik etkinlik, yönetimde basitlik, esneklik, siyasi sorumluluk ve adalet olarak sıralamaktadır. Bu ilkelere göre vergi sistemleri kaynak dağılımında etkinliği bozmamalı, kolay ve yönetimi ucuz olmalı ve değişen ekonomik koşullara hızla ayak uydurabilmelidir. Ayrıca idarecilerin vergi sisteminde yürüttükleri iş ve işlemlerinde şeffaflık sağlanmalıdır. Nihayetinde bir vergi sistemi mükellefler arasında adil vergilemeyi ilke edinmelidir.

İyi bir vergi sisteminin ne olması gerektiği konusundaki tartışmalarda vatandaşların vergi sisteminden ne beklediği yönündeki görüşlerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre, iyi bir vergi sisteminin taşıması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (The Institute for Fiscal Studies, 1978: 7):

- Vergi sistemi, ekonomik verimliliği sağlamak adına çalışmayı ve tasarrufları teşvik etmeli, bireyleri ve firmaları risk alma, araştırma geliştirme ve inovasyona yönlendirme konularında desteklemeli, kaynak dağılımında ve kullanımında etkinlik sağlamalıdır.
- Vergi sistemleri, kamu harcamalarını karşılayacak vergi gelirinin ne kadar olduğunun tespitini yaptıktan sonra bu verginin kimlerden tahsil edeceğini ve vergi yükünün dağılımının nasıl olacağını iyi belirlemelidir.
- Vergi sistemleri ülkelerin uluslararası konumu ile uyumlu olmalıdır.
- Vergi sistemleri, mükelleflerin vergi sorumluluğunu kavrayabileceği açıklıkta ve basitlikte olmalıdır.
- Vergi sistemi, ekonomik gelişmeler ve dalgalanmalar doğrultusunda makul bir hızla toplam vergi yükünü ayarlayabilmeye imkân tanınmalıdır.

3. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Yukarıda ifade edildiği gibi iyi bir vergi sisteminin önemli ilkelerinden biri basitlik ilkesidir. Basitlik ilkesinin sağlandığı bir vergi sisteminde mükelleflerin vergi kanunlarına uyum derecesi artacaktır. Vergi idaresi, vergilendirme ile ilgili iş ve işlemlerinde etkinliği sağlayacak ve maliyet avantajı elde edecektir. Ancak bu önemine karşın basitlik ilkesi, geçmişte vergi politikalarının, vergi kanunlarının, vergi reformlarının oluşturulmasında göz ardı edilen bir konu olmuştur. Basit, kolay anlaşılır ve mükellefin benimsediği bir vergi sistemi için basitlik ilkesinin diğer vergileme ilkeleri göz ardı edilmeksizin vergi ile ilgili düzenlemelerde yer alması gerekmektedir (Slemrod ve Blumenthal, 1996: 412). Basitlik ilkesinin sağlanabilmesi için öncelikle karmaşıklığın tanımlanması ve karmaşıklığa neden olan unsurları gidermeye yönelik çözüm önerilerinin araştırılması gerekmektedir.

3.1. Vergi Sistemi Karmaşıklığının Tanımı

Vergi sistemi karmaşıklığının tanımlanması konusunda fikir birliği olduğunu söylemek güçtür. Bu nedenle vergi sistemi karmaşıklığını, sistemi meydana getiren vergiler boyutunda incelersek, vergi mükelleflerinin, vergi kanunlarını ve düzenlemelerini anlayabilmesi, dolayısıyla da yüklendikleri yükümlülükleri kolay bir şekilde yerine getirebilmesi olarak tanımlanabilir (Üyümez, 2016: 77). Mükellef, vergi kanunlarını anlamakta ne kadar güçlük çekiyorsa, vergi yükümlülüklerini yerine getirirken harcadığı zaman ve maliyetler ne kadar yüksekse ve bunun sonucunda uyum

derecesi ne kadar düşükse karmaşıklığın da o kadar yüksek olduğu sonucuna varılabilir. Karmaşıklığın vergi idaresi açısından da getirdiği birtakım maliyetler bulunmaktadır. Karmaşık bir vergi yapısı, vergi ile ilgili iş ve işlemleri yürütmekle görevli kişilerin ilave iş yükü dolayısıyla verimliliklerinin azalmasına, idarenin maliyetlerinin artmasına ve çok sayıda vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Yukarıda ifade edildiği gibi vergi karmaşıklığına ilişkin sorunlar nedeniyle literatürde yapılmış tanımların oldukça az olduğunu söylemek mümkündür. Bunun bir nedeni, vergi karmaşıklığı konusunda çalışmalar yapan yazarların vergi karmaşıklığını tanımlamaktan ziyade karmaşıklığa katkıda bulunan faktörleri sıralamayı veya sınıflandırmayı tercih etmesidir (Jones vd., t.y.: 3). Örneğin, Johnson (2004: 581-582) karmaşıklığı detay karmaşıklığı, sonuç karmaşıklığı ve belge karmaşıklığı olmak üzere 3 kategoriye ayırmaktadır. Detay karmaşıklığı sorunu söz konusu olduğunda, vergi kanunlarında çok sayıda hüküm, kural, ayrıcalık bulunması nedeniyle doğru sonuca ulaşmak güçleşmektedir. Sonuç karmaşıklığı, kanunu okuyan mükelleflerden her birinin farklı sonuçlara ulaşması gibi kanunda ulaşılmak istenen sonucun açık olmadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Sonuç karmaşıklığı konusu genellikle uyuşmazlık veya vergi davası yoluyla çözülmeye çalışılmaktadır. Belge karmaşıklığı, vergi mükelleflerinin oluşturmak, saklamak ve depolamak zorunda olduğu çok sayıda belge ve kâğıt olmasıdır.

3.2. Vergi Sistemi Karmaşıklığının Nedenleri

Basitlik ilkesi, diğer vergileme ilkeleri ile çatışmaktadır. Mükelleflerin vergilerin basitliği yanında adil, etkin, şeffaf ve ekonomiye uyumlu olmasını arzulaması ilkelerin birbirleri ile çatışmasına neden olmaktadır. Bu çatışma çoğunlukla basitlikten ödün verilmesi ile sonuçlanmaktadır. Siyasal süreçte belirli bir kesimi desteklemek isteyen politikacılar ve baskı gruplarının kendi çıkarları doğrultusunda vergi politikalarını yönlendirmek istemeleri vergi sistemini karmaşıklaştıran diğer bir durumdur. Karmaşıklığın ölçülmesindeki zorluklar da daha basit bir vergi sisteminin oluşturulamamasına neden olmaktadır. Eğer uygulanması düşünülen vergi hükümlerinin maliyetleri bilinebilseydi alternatifler arasında daha az karmaşıklık düzeyine sahip vergi hükmünün uygulanması mümkün olabilirdi (Burman ve Gale, 2001: 1-2). Vergilemede karmaşıklığa neden olan birçok faktör sıralanabilir. Burada vergi karmaşıklığının nedenleri; küreselleşme, vergi kanunlarının yapısı, sosyal ve demografik yapı, vergi harcamaları ve geçiş maliyetleri başlıkları altında açıklanacaktır.

Küreselleşme: Özellikle uluslararası ticaretin artması, yabancı yatırımcıların şirket kurabilmeleri, mükelleflerin bir başka ülkede yürüttükleri ekonomik faaliyetlerin artması vb. birçok faktör karmaşık bir mali ortamın oluşmasına neden olmaktadır. Bu karmaşık ortamda vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için idareciler yeni politikalar uygulamakta veya uygulamak konusunda kendilerini zorunlu hissetmektedirler. Vergileme alanında getirilen bu yeni düzenlemeler veya yeni kanunlar vergi sistemini karmaşıklaştırmaktadır. Vergi sisteminin karmaşıklaşması karşısında vergi idaresinin etkin çalışabilmesi için getirilen ilave hükümler ile karmaşıklık katlanarak artmaktadır (OECD, 2006: 128-129).

Ticari işlemlerin çeşitlenmesi ve uluslararası boyut kazanmasının vergi kanunları üzerindeki etkisine örnek olarak 1950 yılı Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'ndeki şirketler örnek verilebilir. Bu yıllarda ABD'deki şirketler dış piyasalara açılmaya başlamış ve aynı şekilde yabancı şirketler de iş yapmak üzere ABD'ye gelmişlerdir. Bu değişim sonucu çok uluslu ticari işlemlerin vergilendirilmesini yönetebilmek amacıyla gelir vergisi kanunlarının düzenlenmesi gerekliliği doğmuştur (Pollack, 1994: 335).

Vergi kanunlarının yapısı: Vergi kanunlarının soyut yapısı ile gerçek hayattaki somut olayın birbiri ile örtüşmediği durumlarda kanun hükümlerinin açıklanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Kanunların anlaşılmadığı durumlarda idare tebliğ, sirküler, özelge gibi açıklayıcı metinlerle kanunlardaki anlaşmazlıkları giderme yolunu tercih edebilmektedir. Yargı alanında ise içtihatlar yoluyla sorunlar giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak gerek idarenin gerekse yargının mükellef ve idare arasındaki anlaşmazlıkları giderebilmek adına bulunduğu eylemler kanun halini almamalı ve mevcut kanunu genişletmemelidir. İdarenin vergi kanunlarını açıklayıcı yöndeki bu metinleri

kanunları tamamlayıcı nitelikte olması açısından gereklidir. Çünkü vergi kanunlarının her türlü olayı ve durumu detaylı bir şekilde açıklaması vergi kanunlarının oldukça uzun metinler olmasına neden olacaktır. Ancak kanunların açıklaması gereken bir konuyu açıklamayarak aşırı genelleme yapması durumunda da çok sayıda özelge, sirküler, tebliğler ortaya çıkacak ve vergi mevzuatında aşırı bir hacim oluşturarak basitlikten uzaklaşılacaktır (Özdiler Küçük, 2018: 235). Bu nedenle vergi kanunlarının yazımı aşamasında aşırı detaydan ve aşırı genellemelerden kaçınılması gerekmektedir.

Sosyal ve Demografik Yapı: Toplumun demografik yapısı, eğitim seviyesi ve vergi bilinci vergi sistemini ve vergi sisteminin karmaşıklığını etkileyen sosyal faktörler olarak sıralanabilir. Örneğin, nüfus içinde emekli veya emekliliği yakın olan orta yaş grubundaki birey sayısının fazla olması durumunda vergi sistemi bu bireylerin gelir durumunu dikkate alan düzenlemeleri içermek durumunda kalmaktadır. Ayrıca toplumun bu kesimi daha çok tasarruf yapma ve bu tasarrufları yatırıma dönüştürme eğilimindedir. Dolayısıyla daha karmaşık mali ilişkiler kurmaktadır. Vergi sistemi bu karmaşık mali ilişkileri düzenlemek için yeni hükümler getirme baskısı altında yeni vergi politikaları uygulamaktadırlar. Diğer taraftan, nüfus içinde yaşlı, engelli, çocuk gibi toplumda yardıma muhtaç kesimin fazla olması ve hükümetin bu kesimi vergi sistemi yoluyla desteklemek istemesi vergi kanunlarında birçok muafiyet ve istisna hükümlerinin doğmasına neden olacaktır. Ayrıca nüfusun, iş ve eğitim olanaklarının, daha kaliteli yaşam koşullarının ülkenin belirli bölgelerinde yoğunlaşmış olması sosyal ve coğrafi hareketliliği artırmaktadır. Bu sosyal ve coğrafi hareketlilik nüfusun belirli bölgelerde birikmesine ve bölgeler arası sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yine bu sorunları gidermek için örneğin, belirli bölgelerde yatırımların artırılmasına yönelik vergi teşviklerinin uygulamasında olduğu gibi vergi kanunlarında hükümler yer alabilmektedir. Sosyal ve demografik yapı konusunda nüfus içindeki eğitilmiş-egitimsiz bireylerin dağılımı da vergi karmaşıklığına neden olan faktörlerden biri olarak gösterilebilir. Eğitim düzeyi düşük mükellefler, vergi kanunlarını anlama ve vergiye uyum sağlama konusunda eğitilmiş mükelleflere göre daha fazla zorluk çekmektedirler. Dolayısıyla idareye ve meslek mensuplarına daha fazla başvurma ve vergi ile ilgili işlemlerde daha fazla hata yapma eğilimindedirler. Eğitilmiş bireyler ise eğitimsiz mükelleflerin aksine vergi kanunlarındaki boşlukları daha kolay görebilmekte, vergiden kaçınma adına daha karmaşık işlemlerde bulunabilmektedirler (James, 1999: 736).

Vergi Harcamaları: Belirli bir faaliyet veya mükellef grubunu vergi sistemi yoluyla desteklemek ve teşvik etmek amacıyla kullanılan vergi harcamaları vergi sistemlerinin karmaşıklık nedenlerinden biridir. Baskı grupları ve politikacılar, daha sıkı denetime tabi tutulan ve her yıl meclis iznini gerektiren kamu harcamalarından ziyade vergi harcamalarını tercih etmektedirler. Vergi harcamalarının, belirli bir mükellef grubunun desteklenmesi ile adaletin geliştirilmesine ve bazı sektörlere tanınan vergisel ayrıcalıklarla ekonomik etkinliğin gerçekleştirilmesine katkıda bulunduğu savunulsa da bu ilave vergi hükümleri vergi kanunlarının ve vergilendirme işlemlerinin karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaları, ilave hükümlerle kanunların hacminin artmasına neden olmakta ve vergileri giderek daha karmaşık bir hale getirmektedir (Tanzi, 2010: 15).

Geçiş Maliyetleri: Vergi kanununun yeniden yazılması için harcanan emek, zaman ve para, yeni kanuna göre belge düzeni oluşturma, kanunun öğrenilmesi ve uygulanması aşamasında mükellefe rehberlik yapma, yeni kanuna yönelik personel eğitimleri gibi sıralayabileceğimiz geçiş maliyetlerinin varlığı, sorunları olan vergi sisteminin düzenlenmesini geciktirmektedir. Bu maliyetlere katlanmak istemeyen hükümetler ciddi reformları gerçekleştirme konusunda isteksiz davranabilmektedirler. Dolayısıyla mevcut sorunlarla yürütülmeye çalışılan sistem yeni sorunların eklenmesi ile birlikte daha da karmaşık bir hal alabilmektedir (James, t.y.: 5).

Yeni vergi politikası uygulamaları, vergi kanunlarındaki madde sayısının fazla ve karmaşık olması, ekonomideki değişiklikler, vergiden kaçınma tekniklerinin gelişmesi, vergi kanunu taslağı hazırlama ve yönetimdeki önceden uygulanan kötü uygulamalar mevcut vergi mevzuatının bozulmasının diğer nedenlerindedir (Gordon ve Thuronyi, 2012: 2).

3.3. Vergi Sistemi Karmaşıklığının Sonuçları

Karmaşık bir vergi sisteminin idareye ve mükellefe yüklediği maliyetler bulunmaktadır. Mükellef için bu maliyetlerden en önemlisi yüksek uyum maliyetleridir. Çünkü karmaşık ve belirsiz vergi mevzuatı mükelleflerin yükümlülüklerini tam olarak yerine getirememelerine ve bazen de uyum derecelerinde azalmaya neden olmaktadır. Mükellefler açısından karmaşık bir vergi sisteminin diğer bir sonucu vergilemede adaletsizliktir. Karmaşık bir vergi sisteminde yasal boşluklardan faydalanan mükellefler diğer mükelleflere göre daha az vergi ödemektedirler. Diğer taraftan, karmaşık vergi sistemi, kamu adına vergi toplayan vergi idaresinin maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda idarenin eğitimli personele, teknolojik altyapıya olan ihtiyacı artacaktır. Vergi idaresinin bu artan maliyetleri ilave vergilerle veya mevcut vergilerin oranlarının yükseltilmesi ile sonuçlanabilecektir. Karmaşıklığın yönetim kademesindeki diğer bir sonucu ekonomik kararların sağlıklı bir şekilde alınamamasıdır. Çünkü belirsiz bir vergi mevzuatı ve sistemi içerisinde vergi ile ilgili geleceğe dönük planlar oluşturulamamakta, vergi politikaları üzerinde etkin tartışmalar yapılamamakta, gelecek yıl vergi gelir ve maliyetleri tahmin edilememektedir. Bu durum vergi ile ilgili diğer ekonomik kararları da olumsuz etkilemektedir (James, 2007: 7; Braestrup, 2000: 13-15). Karmaşıklık faktörünün vergi tahsili üzerinde de etkilerde bulunduğu söylenebilir. Çünkü vergi sisteminin karmaşık olduğu bir durumda toplanan vergiler ile vergi sisteminin daha basit bir yapıda olması durumunda toplanacak vergi arasında farklılığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Yıldız, 2019: 86).

Vergi mevzuatındaki karmaşıklık, verginin ödenmesi aşamasındaki karmaşıklık, vergi idaresinin karmaşıklığı gibi çeşitlere ayırabileceğimiz vergi sistemi karmaşıklığının sonuçları ve karmaşıklığı gidermede izlenebilecek yollar tablo 1’de gösterilmektedir (American Institute of Certificated Public Accountants (AICPA), 2002: 7-8).

Tablo 1. Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Sonuçları ve Basit Bir Vergi Sisteminin İlkeleri

Vergi sisteminin karmaşık olmasının sonuçları:	<ul style="list-style-type: none">- Daha düşük gönüllü uyum düzeyi- Vergi ödemelerinin az veya fazla yapılması- Vergi sisteminin haksız olduğu yönündeki görüşlerin artması- Vergi yönetimi ve vergi uyumu için daha yüksek maliyetler- Vergi idaresinin kalitesinde azalma- Ekonomik kararlarda etkisizlik
Basit bir vergi sisteminin ilkeleri	<ul style="list-style-type: none">- Basitleştirmenin ön koşul haline getirilmesi: Basitleştirme vergi politikalarının öncelikli hedefi olmalıdır.- Daha basit yaklaşımları araştırmak: Vergi kanunlarını yapanlar arzulanan vergi politikalarını ve gelir amaçlarını belirledikten sonra en basit ve en şeffaf yaklaşımları uygulamayı düşünmelidirler.- Uyum maliyetlerini minimize etmek: Uyum maliyetleri hem zaman hem de para açısından minimize edilmeli ve uyum maliyetlerine katlanan mükelleflerin yetenekleri ve kaynakları ile orantılı olmalıdır.- Vergi kanunlarının değişme sıklığı azaltılmalıdır: Vergi kanunlarındaki değişiklikler uzun vadede yararlı olsa bile kısa dönemde karmaşıklığın artmasına neden olacaktır. Vergi kanunları yalnızca gelir ihtiyacını karşılamak, vergi politikalarında önemli değişiklikler yapmak veya mevcut karmaşıklıkları ve tutarsızlıkları hafifletmek için yapılmalıdır.- Vergi kanunlarında tutarlı kavramların ve tanımların kullanılması: Mevcut kanunlarda yer alan kavramlardaki ve tanımlardaki tutarsızlıklar kaldırılmalı ve yeni kanun taslaklarında bu tutarsız kavram ve tanımlardan kaçınılmalıdır.- İdari yükün dikkate alınması: Kanunların uygulayıcıları olarak vergi idareleri, yöneticilere rehberlik sağlayabilir. Bu nedenle kanunların hazırlanmasında ve geliştirilmesinde idarenin rehberliği düşünülmelidir.- Sınırlı uygulanabilirlikten kaçınmak: Sınırlı bir mükellef kesimi için uygulamaktan veya yalnızca kısa süreli uygulanacak olan vergi kurallarından kaçınılmalıdır.

Kaynak: AICPA (2002) "Guiding Principles for Tax Simplification", 7-8.

Tablo 1’e göre vergi sistemi karmaşık olmasının en önemli sonucu kanuna muhatap vergi mükelleflerinin vergiye uyum düzeyinin azalmasıdır. Karmaşık bir vergi sisteminde vergilendirme hataları artacağı için az veya fazla vergi ödenmesi söz konusu olacaktır. Fazla vergi ödeyen mükellefler vergi kanunlarının adil olmadığını düşünecek ve mükellefler vergi ödeme konusunda isteksiz olacaklardır. Karmaşık bir sistemde, vergi idaresi, kamu harcamaları için gerekli olan gelirin

en kısa sürede ve en yüksek tahsilatla hazineye aktarılmasına harcaacağı zamanını, mükellefleri vergi kanunları konusunda bilgilendirmeye, daha fazla inceleme yapmaya ve kanunu açıklayıcı özelge, sirküler, tebliğler yayınlamaya harcaacaktır. Bu nedenle basitleştirme vergi politikası amaçlarında öncelikli olmalı, uyum maliyetleri azaltılmalı, vergi kanunları sık sık değiştirilmemeli ve kanun metni kendi içinde tutarlı olmalıdır.

4. Türk Vergi Sisteminin Basitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Türk vergi sisteminde, vergiler, gelir vergileri, servet vergileri ve harcama vergileri olarak sınıflandırılabilir. Genel olarak, gelir vergilerinde; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergilerinde; emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve harcama vergilerinde; KDV, özel tüketim vergisi en bilinen örneklerdir (Pehlivan, 2010: 139). Bu vergi türleri yanında damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi gibi sayılabilecek birçok vergi türü de söz konusudur. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) internet sitesinde vergi mevzuatı bölümünde 28 adet kanun bulunmaktadır (GİB, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

Vergi sisteminin en önemli unsuru mali mevzuat ve vergi kanunları olarak ifade edilebilir. Vergi mevzuatının basit ve anlaşılabilir olmasının yanında uygulanmakta olan vergilerin sayısının azlığı da basit ve uygulanabilir bir vergi sistemi için önemlidir (Gümüş, 2005: <http://www.e-akademi.org/>). Bu konuda mevcut vergilerin basitleştirilmesi, vergilerin sayısını azaltmak ve etkin olmayan vergileri kaldırmak amacıyla birtakım reformlar düşünülmektedir. Türk vergi sistemini basitleştirmeye yönelik önemli bir reform düşüncesi Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunlarının birleştirilerek tek bir metinde toplanmasıdır. Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısı üzerinde çalışmalar devam etmekle birlikte kanunların birleştirilmesinin sadeleştirme sağlamayacağı aksine karmaşıklığı daha da artırabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Ancak hemen hemen herkesin üzerinde hemfikir olduğu konu, Gelir Vergisi Kanununun reforma ihtiyacı olduğudur.

Gelir Vergisi Kanunu'nda reform ihtiyacı diğer vergi kanunlarında da görülebilmektedir. Yeni gelir vergisi kanun tasarısı üzerine yürütülen çalışmalar yanında KDV Kanunu için de çalışmalar yapılmaktadır. Kanun içindeki basit düzenlemeler, ilave hükümlerle karmaşık bir hale gelebilmektedir. Örneğin, KDV'de yer alan ihracatta KDV istisnası esasında basit bir uygulama olmakla birlikte uygulamada bu verginin en karmaşık konularından biri olduğu görülmektedir. Bunun temel nedeni, kötü niyetli mükelleflerin haksız bir şekilde KDV iadesi almasını önlemek amacıyla kanuna getirilen ilave güvenlik tedbirleridir. Bu tedbirler, vergi iadesinin gecikmeli ve daha maliyetli bir şekilde alınmasına neden olmakta ve işini düzgün yapan mükellefler cezalandırılmaktadır (Maç, 2005: 3). Dolayısıyla KDV Kanununda görüldüğü gibi vergilemede haksızlığı önlemek amacıyla getirilen hükümler de vergi karmaşıklığının bir nedeni olabilmektedir. Diğer taraftan, KDV Kanunu yürürlükte bulunduğu süre içerisinde KDV indirimi ile ilgili sahte fatura ve mükellefin ibraz etmekle yükümlü olduğu defter ve belgeleri gizlemesine ilişkin çok sayıda yargı kararı bulunmaktadır. KDV kanununun karmaşıklığına örnek olan bu uygulamalar yanında kanunda basitleştirmeye yönelik adımların da atıldığı görülmektedir. Örneğin, bu kanunun uygulanmasında ortaya çıkan karmaşıklığı gidermek için KDV tebliğlerini birleştiren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği yayımlanmıştır (Güngör, 2017: 85).

Vergi kanunları ile ilgili diğer bir çalışma Türk vergi sisteminde verimsiz ve karmaşıklığa neden olan vergilerin kaldırılmasıdır. Örneğin, veraset ve intikal vergisi, çifte vergilemeye neden olması, mülkiyet hakkına müdahale olarak görülmesi, vergilendirme sürecinin uzun ve işlem maliyetlerinin yüksek olması gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Güneş, 2017: 149). Bu verginin kaldırılarak ivazsız intikallerin Gelir Vergisi Kanunu içinde vergilendirilmesini öngören 2008 tarihli "Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı'nın gerekçesinde, veraset yoluyla intikallerin, uyum maliyetlerinin yüksek ve verimliliğinin düşük olduğu ifade edilmektedir. Bunun yanında veraset yoluyla intikallerde vergiye tabi tutulacak değerlerin tespiti zor olması, mükellef ve vergi idaresi arasında uyuşmazlıklara, zaman kaybına ve ilave maliyetlere neden olmaktadır. Bu nedenle tasarıda uyum

maliyeti yüksek, kayıt ve tescil süreci karışık ve getirisi düşük olan veraset yoluyla intikallerden alınan verginin kaldırılması ve ivazsız intikallerin gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Böylece vergi sisteminin basitleştirilmesi, anlaşılabilirliğinin artırılması ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması amaçlarına ulaşmada önemli bir adım atılacağı düşünülmektedir (TBMM, 2008: 3).

Sara (2012)'nin Türk Gelir İdaresi çalışanlarına uyguladığı anket çalışmasının sonuçlarına göre, çalışmaya katılan ve vergi mevzuatı ile yoğun bir şekilde muhatap olan gelir idaresi personelinin %82,6'sı ülkemizde uygulanan vergi sisteminin çok karmaşık olduğunu düşünmektedir (Sara, 2012: 126). Vergi sistemimizin basitliğine ilişkin sorunlar, yüksek vergi yönetim ve uyum maliyetleri, mevzuatın dilinin anlaşılabilirliğinin düşük olması, kanunlarda çok sık düzenleme yapılması, vergi harcamalarının sayısının yüksekliği, vergi kanunlarındaki geçici madde sayılarının fazla olması olarak sıralanabilir. Türk vergi sisteminde bu sorunların giderilebilmesi amacıyla 2000 yılı sonrası idari işlemlerde basitlik sağlayan düzenlemeler yapılmıştır. Bunlara, gelir idaresinin etkinliğinin artırılması ve yeniden yapılandırılması, e uygulamaların yaygınlaştırılması, teknolojik alt yapının güçlendirilmesi örnek verilebilir. Diğer bir uygulama, 2006 yılında Kurumlar Vergisi Kanununun yeniden düzenlenmesi ve basitleştirilmesidir (Demirli, 2011: 312-313).

Geçici, ek ve mükerrer maddelerin yoğunluğu dolayısıyla Türk vergi mevzuatının karmaşık olduğu genel kabul gören bir fikirdir. Örneğin, geçici maddelerin sayısında meydana gelen artış sonucunda özellikle Gelir Vergisi Kanunu çok sayıda geçici madde ile varlığını sürdürmektedir. Geçici maddeler ile getirilen tek seferlik düzenlemeler, maddenin kaldırılması veya sürenin uzatılması gibi uygulamalar sistemi karmaşıklaştırmaktadır (DPT, 2001: 20). Tablo 2'de Türk Vergi Sisteminde yer alan bazı vergi kanunlarında yer alan geçici madde sayıları verilmiştir.

Tablo 2. Vergi Kanunları İtibariyle Geçici Madde Sayısı

Kanun adı	Geçici Madde Sayısı
Gelir Vergisi Kanunu	89
Kurumlar Vergisi Kanunu	11
Katma Değer Vergisi Kanunu	40
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	8
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	3
Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	8
Emlak Vergisi Kanunu	23
Damga Vergisi Kanunu	3
Harçlar Kanunu	6
TOPLAM	191

Kaynak: GİB, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

Tablo 2'ye göre en fazla geçici madde sayısına sahip vergi Gelir Vergisi Kanunudur. Toplam geçici madde sayısının yaklaşık % 47'si Gelir Vergisi Kanununda bulunmaktadır. Son zamanlarda Gelir Vergisi Kanununun basitleştirilmesi gerekliliği geçici madde sayısından da anlaşılmaktadır. 126 kanun maddesi bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun ayrıca yaklaşık 89 adet geçici madde ile yürütülmesi karmaşıklığa neden olmaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşık olup olmadığının değerlendirilmesinde, özgelgeler, sirkülerler ve tebliğler dikkate alınabilecek diğer göstergelerdir. Özelge, mükelleflerin vergi ile ilgili tereddüde düştükleri konularda vergi idaresinden yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları karşılığında yetkililerce kendilerine verilen yazılı görüşleri ifade ederler. Sirkülerler, vergi ile ilgili açık ve net olmayan konularda aynı durumdaki tüm mükellefler için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımladığı açıklayıcı görüşlerdir (GİB, 2010: <http://www.gib.gov.tr/node/86780>). Tablo 3'de 2010-2015 yıllarına ait özelge sayısı tablo 3'de gösterilmektedir.

Tablo 3. 2010-2015 Yılları Arasındaki Özelge Sayısı

Yıl	GİB internet sitesinde yayınlanan Özelge Sayısı (adet)
2010	920
2011	2.721
2012	2.151
2013	1.502
2014	1.255
2010-2014 yılları arası toplam	8.549
2010-2015 yılları arası toplam	10.257

Kaynak: GİB, 2015: 74; GİB, 2016: 66.

Tablo 3'e bakıldığında her yıl binlerce özelge talebi ile mükelleflerin anlamakta güçlük çektikleri vergilendirme konularında bilgi verilmekte ve açıklamalar yapılmaktadır. 2010-2015 yılları arasında Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanan 10.257 adet özelge Türk Vergi Sisteminin karmaşıklığının yüksek olduğunun bir göstergesidir.

Vergi sistemlerinin ve vergi kanunlarının karmaşıklığının diğer bir nedeni vergi harcaması uygulamalarıdır. Birçok vergi sistemi, vergi harcaması adı ile bilinen istisna, indirim, muafiyet ve diğer özel uygulamaları içermektedir. Belirli birtakım amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla belirli bir mükellef grubuna sunulan vergi harcamaları çoğunlukla beklenen amaçları gerçekleştirilememektedir. Yoğun bir şekilde kullanılan vergi harcamaları vergi sistemlerinin daha karmaşık bir hale gelmesine neden olmakta ve uyum ve yönetim maliyetlerini artırmaktadır. Bu nedenle vergi sisteminin basitleştirilmesi ve vergi tabanının genişletilmesi amacıyla vergi harcaması uygulamalarının azaltılması yalnızca daha fazla gelir elde edilmesine yol açmayacak ayrıca mükelleflerin daha kolay vergi ödemesini ve idarenin daha basit yönetimini sağlayacaktır (Garnier vd. 2013: 15).

Türkiye'de uygulanan vergi harcamaları, 2006 yılından itibaren Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri kısmında "Vergi Harcamaları Listesi" başlığı altında yer almaktadır. Bu listede, vergi harcamaları, ilgili oldukları kanun türüne göre madde madde sıralanmakta ve listenin sonunda vergi türleri itibariyle toplam tutarları tahmin edilmektedir. 2016 yılından itibaren Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü internet sayfasında ayrıca vergi harcamaları raporları düzenli olarak yayınlanmaya başlamıştır. Bu raporlarda her bir vergi harcaması kalemi ayrı ayrı açıklanmaya ve gerçek değerlerine yakın bir şekilde hesaplanmaya çalışılmaktadır. Vergi harcamalarının tutarlarına ilişkin yapılan tahminler, iyi, yaklaşık ve çok iyi şeklinde değerlendirilmektedir. Bu raporlarda zaman zaman vergi harcama kalemi sayıları verilmektedir. Tablo 4'de 2015 yılına ait vergi harcaması kalemi gösterilmektedir.

Tablo 4. 2015 yılı Vergi Harcaması Kalemi

Kanun/Yıl	2015
Gelir Vergisi Kanunu	57 adet
Kurumlar Vergisi Kanunu	33 adet
Katma Değer Vergisi Kanunu	34 adet
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	18 adet
TOPLAM	142 adet

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı: 2016: 274.

Tablo 4'de 2015 yılına ait toplam vergi harcama kalemi sayısı 142'dir. 2017 yılı vergi harcama raporunda yer alan vergi harcamaları listesinde toplam vergi harcama kalemi sayısı 223 iken 2018 yılı vergi harcama raporunda yer alan listede vergi harcama kalemi sayısı 234 olarak hesaplanmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2017: 55-104; T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2018: 293- 346). Yıllar itibariyle vergi harcama kalemi sayılarında artış görülmektedir. Vergiler ile ilgili yapılan birçok düzenlemede ve reform paketinde vergi harcamalarının azaltılması gerekliliği vurgulanırken rakamlara bakıldığında vergi harcamaları

azalmak yerine artmaktadır. Bu artış vergi harcamalarının maliyetlerinde de görülebilmektedir. Tablo 5’de 2015 ve 2017 yılları için vergi harcamalarının tutarı, ilgili vergiye ilişkin tahsilat tutarı ve vergi harcamasının ilgili vergi türü tahsilatı içindeki payları gösterilmektedir.

Tablo 5. Türkiye’de 2015-2017 Yılları İçin Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı

2015 ve 2017 yılları Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı						
Yıl	2015 yılı için			2017 yılı için		
Kanun Adı	Vergi Harcaması (milyon TL)	Vergi Tahsilatı (Milyon TL)	Vergi Harcaması /Tahsilat (%)	Vergi Harcaması (milyon TL)	Vergi Tahsilatı (Milyon TL)	Vergi Harcaması /Tahsilat (%)
Gelir Vergisi Kanunu	30.353	85.756	35,40	49.284	112.401	43,8
Kurumlar Vergisi Kanunu	12.298	33.388	36,83	19.567	52.906	37,0
Katma Değer Vergisi Kanunu	16.865	121.070	13,93	34.806	155.680	22,4
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	10.980	105.923	10,37	17.619	138.339	12,7
Diğer Kanunlar	9.086	22.853	3,96	5.373	77.292	7,0
TOPLAM	79.582	368.989	21,57	126.650	536.617	23,6

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, 2016: 278; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018: 285.

Tablo 5’e göre, Türkiye’de toplam vergi harcamalarının toplam vergi tahsilatına oranı 2015 yılında % 21,57 iken 2017 yılında %23,6’ya yükselmiştir. 2015 ve 2017 yılları için en yüksek vergi harcaması tutarı Gelir Vergisi Kanununda yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015 yılından 2017 yılına gelindiğinde artma eğiliminde olduğu görülmektedir. Vergi harcamalarının sayı olarak vergi sisteminde meydana getirdiği karmaşıklığın yanında devlete maliyeti de sürekli artma eğilimindedir. Dolayısıyla uygulanacak vergi harcamaları dikkatli bir şekilde analiz edilmelidir. Ayrıca uygulanmakta olan her bir vergi harcaması tek tek ele alınarak ne kadar vergi gelirinden vazgeçildiği, kanun içerisindeki yeri, uygulanabilirliği, adalet ve etkinlik açısından sonuçları gibi belirlenecek bir takım kriterlere göre durum tespiti yapılarak bu vergi harcamasının uygulanmasına devam edilip edilmeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir. Böylece sistem gereksiz vergi harcamalarından arındırılmış olacaktır.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler yanında Türk vergi sisteminin karmaşıklık düzeyi konusunda uluslararası piyasalardaki görünümü de önemlidir. Bunun için vergiye uyum, mali karmaşıklık indeksi verisi, genel vergi ödeme sıralaması gibi göstergeler ile Türk vergi sisteminin durumu değerlendirilebilir.

4.1. Vergiye Uyum Açısından Değerlendirme

Vergi uyumunun genel bir tanımı, mükelleflerin vergi kanunlarına riayet etme derecesi olarak yapılabilir (James ve Alley, 2002: 29). Mükelleflerin vergi borcunu doğru bir şekilde hesaplayabilmeleri için indirim, istisna, muafiyet, vergi kredisi gibi vergisel ayrıcalıkların mükellefin gelirine doğru bir şekilde uygulanması, beyannamelerin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru hesaplanması gerekmektedir. Mükellefin yanlış anlaması, hata yapması, dikkatsizlik ve yanlış yönlendirilme gibi nedenlerle vergi borcunu eksik veya fazla hesaplaması vergi uyumunu bozmaktadır. Bu nedenle vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesinde mükellefin kanunları okuma ve ödeyeceği vergiyi hesaplama becerisi ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki söz konusu olmaktadır (Roth vd., 1989: 2-20).

Vergi uyum maliyetleri, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına ve düzenlemelerine uymak için yaptıkları, belge düzenine uyma, vergi planlaması yapma, gerekli raporları hazırlama, kanunları anlamak için avukat ve muhasebecilere ödedikleri ücretler gibi harcamaları ve geçirdikleri zamanı ifade etmektedir (Vaillancourt vd., 2007: 6). Dolayısıyla vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi kanunlarının okunabilirliği ve anlaşılabilirliği, vergi kanunlarında sık yapılan düzenlemeler, mükelleflerin vergi uyum maliyetlerini etkileyen faktörler arasında sıralanabilir.

Vergi karmaşıklığı mükelleflerin vergiye uyum maliyetinin önemli bir belirleyicisidir (Evans, 2008: 459). Son yıllarda vergiye uyumun artırılması amacıyla ülkeler vergi sistemlerini basitleştirmeye yönelik politikalara yönelmektedir. Türkiye gibi karmaşık vergi sistemine sahip ülkelerde vergi uyumunun nasıl etkilendiği önemli bir konu olmaktadır (Mutlu ve Tuncer, 2002: 103). Tablo 6'da OECD ülkelerinde 2017 yılına ait vergiye uyum için harcanan süreler yer almaktadır.

Tablo 6. 2017 Yılı Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre (saat)

Sıralama	Ülke	Toplam Süre	Kurumlar Vergisi	Emek Vergisi	Tüketim Vergisi
1	Estonya	50	5	31	14
2	Lüksemburg	55	19	14	22
3	İsviçre	63	15	40	8
4	İrlanda	82	12	40	30
5	Norveç	83	24	15	44
6	Finlandiya	93	21	48	24
7	Avustralya	105	37	18	50
8	İngiltere	110	37	48	25
9	Hollanda	119	21	64	34
10	İsveç	122	50	36	36
11	Danimarka	130	25	65	40
12	Kanada	131	45	36	50
13	Avusturya	131	46	50	35
14	Belçika	136	21	40	75
15	Fransa	139	28	80	31
16	Yeni Zelanda	140	34	59	47
17	İzlanda	140	40	60	40
18	Japonya	151	38	92	21
19	İspanya	152	33	84	35
20	ABD	175	87	55	33
21	Kore	188	83	80	25
22	Slovakya	192	46	62	84
23	Yunanistan	193	78	46	69
24	Türkiye	216	45	80	91
25	Almanya	218	41	134	43
26	İsrail	235	110	60	65
27	İtalya	238	39	169	30
28	Meksika	241	102	39	100
29	Portekiz	243	63	90	90
30	Slovenya	245	86	90	69
31	Çek Cumhuriyeti	248	53	87	108
32	Polonya	260	59	103	98
33	Macaristan	277	35	146	96
34	Şili	291	42	125	124

Kaynak: World Bank Group ve PWC, 2018: 92-95.

Tablo 6'ya göre Türkiye, vergi uyumu için harcanan süre konusunda 34 OECD ülkesi içinde 24. sırada bulunmaktadır. 2017 yılı için mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmek için toplam 216 saat harcadıkları görülmektedir. En az süre harcayan Estonya'nın 4 katından daha fazladır. Vergi uyumu için harcanan süreye bakıldığında Türkiye'de vergi sisteminin basitleştirilmesi gerekmektedir. Gürler Hazman ve Aksu'nun 2011 yılında Mersin ili Vergi İdaresi

Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nde görevli 19 üst düzey yönetici ile gerçekleştirilen mülakat sonuçlarına göre uyum maliyetlerinin azaltılması için vergi sisteminden beklenen en önemli uygulamalardan biri, vergi sisteminin karmaşıklığının azaltılarak daha basit bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Ayrıca daha basit bir vergi sisteminin vergi uyum maliyetlerini olumlu bir şekilde etkileyeceği vurgulanmaktadır (Gürler Hazman ve Aksu, 2013: 121). Vergi uyum maliyetlerinin azaltılmasında önemli olabilecek diğer konular, ilköğretim dahil tüm eğitim düzeylerinde vergi eğitiminin verilmesi, vergilemenin önemi, gerekliliği, uygulanması düşünülen yeni kanunlar ve devlete karşı görevler konusunda halkın bilgilendirilmesi, vergi tasarı ve tekliflerinin şeffaf bir ortamda yürütülmesidir. Aksi takdirde vergi dirençle karşılaşacak, mükellefler, vergi kaçırma, vergiden kaçınma, peçeleme gibi yollara başvuracak ve vergi uyum maliyetleri yükselecektir (Söyler ve Çolak, 2013: 217). Vergi konusunda farkındalığı olan, idare ile ilişkileri ve iletişimi sağlam, vergi bilinci yüksek bir mükellef kesiminin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesi kolaylaşacaktır (Yıldız, 2019: 138-139).

4.2. Vergi Ödeme Kolaylığı Açısından Değerlendirme

Dünya Bankası ve PWC tarafından her yıl yayınlanan Vergi Ödemeleri (Paying Taxes) raporlarında 190 ülke ekonomisi için vergi ödeme sıralaması yer almaktadır. 2018 yılı raporunda 2017 yılı için OECD ülkeleri ve 190 ülke içindeki sıraları aşağıdaki tablo 7'de gösterilmektedir.

Tablo 7. OECD Ülkelerinde Genel Vergi Ödeme Sıralaması (2017)

Ülke	Sıra	Ülke	Sıra
Estonya	14	Japonya	68
Lüksemburg	21	İspanya	34
İsviçre	19	ABD	36
İrlanda	4	Kore	24
Norveç	28	Slovakya	49
Finlandiya	12	Yunanistan	65
Avustralya	26	Türkiye	88
İngiltere	23	Almanya	41
Hollanda	20	İsrail	99
İsveç	27	İtalya	112
Danimarka	8	Meksika	115
Kanada	16	Portekiz	38
Avusturya	39	Slovenya	58
Belçika	59	Çek Cumhuriyeti	53
Fransa	54	Polonya	51
Yeni Zelanda	9	Macaristan	93
İzlanda	33	Şili	72

Kaynak: World Bank Group ve PWC, 2018: 85-87.

Tablo 7'ye göre OECD ülkelerinde vergi ödeme sıralamasında en son sırada Meksika bulunmaktadır. Türkiye, sıralamada Meksika, İtalya, İsrail, Macaristan'ın ardından 5. sırada yer almaktadır. 190 ülke içerisinde ise orta sıralara yakın olduğu görülmektedir.

4.3. Mali Karmaşıklık İndeksi Açısından Değerlendirme

TMF Grubu, dünya genelindeki 94 ülkeyi muhasebe ve vergi uyumu karmaşıklığı açısından inceleyerek Mali Karmaşıklık İndeksi (Financial Complexity Index) adı altında raporlamaktadır. Raporla ülkeler, Avrupa, Orta Doğu ve Afrika (50), Amerika (25) ve Asya Pasifik (19) olmak üzere bölgelere ayrılmaktadır. 74 sorudan oluşan detaylı bir anket çalışması ile 4 parametreye göre değerlendirme yapılmaktadır: 1) Uyum: sınır ötesi işlemler, kurumsal temsil ve veri depolamasında uyulması gereken koşullar ve yöntemler, 2) Vergi: Vergi kaydı, uyum düzenlemeleri ve vergi çeşitleri, 3) Raporlama: yasal düzenlemeler ve raporlama süreci ve 4) Muhasebe: muhasebe düzenlemeleri, teknoloji (TMF Group, 2018: 5). Bu parametrelere göre 94 ülke karmaşıklık

düzeylelerine göre sıralanmaktadır. Mali karmaşıklık durumuna göre Türkiye en karmaşık 3. ülkedir. Tablo 8’de mali karmaşıklık indeksine göre en karmaşık 10 ülke ve en az karmaşık 10 ülke gösterilmektedir (TMF Group, 2018: 8-9).

Tablo 8. Muhasebe ve Vergi Uyumu Açısından Dünyada En Karmaşık ve En Az Karmaşık 10 Ülke

Muhasebe ve Vergi uyumu Açısından Dünyadaki En Karmaşık 10 Ülke			Muhasebe ve Vergi uyumu Açısından Dünyadaki En Az Karmaşık 10 Ülke		
Küresel Sıralama	Ülke	Bölge	Küresel Sıralama	Ülke	Bölge
1	Çin	Asya Pasifik	94	Cayman Adaları	Amerika
2	Brezilya	Amerika	93	BVI*	Amerika
3	Türkiye	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	92	Jersey	Avrupa, Orta Doğu, Afrika
4	İtalya	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	91	Hong Kong	Asya Pasifik
5	Arjantin	Amerika	90	Curaçao	Amerika
6	Fransa	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	89	Afganistan	Asya Pasifik
7	Bolivya	Amerika	88	Guyana	Amerika
8	Kolombiya	Amerika	87	Norveç	Avrupa, Orta Doğu, Afrika
9	Meksika	Amerika	86	Bangladeş	Asya Pasifik
10	Rusya	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	85	Singapur	Asya Pasifik

Kaynak: TMF Group, 2018: 8. *BVI = Britain Virgin Islands (İngiliz Virgin Adaları)

Türkiye, genel sıralamada Çin ve Brezilya’dan sonra en karmaşık 3. ülkedir. Devletin sadeleştirme konusundaki çalışmaları sonucunda Türkiye, karmaşıklık sıralamasında 2 sıra gerilemiştir. Bu gelişmede vergi uygulamalarında danışmanlık hizmetlerinin gelişmesinin ve elektronik bildirim sistemlerinin kullanımının yaygınlaşması etkili olmuştur. Örneğin, ihracat işlemlerine yönelik e-fatura sisteminin kullanımı gümrük komisyoncusu ve mali işlemler üzerindeki yükün azalmasını sağlayarak gümrük sürecini hızlandırmaktadır. Ayrıca vergi idaresi tarafından 2016 yılında uygulanmaya başlanılan e-bildirim sistemi, vergilendirme konusunda daha başlangıçta ortaya çıkabilecek sorunların aşılmasına katkıda bulunmaktadır. Çünkü sistem, mükellef ile vergi idaresi arasındaki iletişimin etkinliğini ve kalitesini artırmaktadır. Bu olumlu gelişmeler Türkiye’nin genel sıralamada 3. ülke olarak yer almasını sağlasa da bölge sıralamasında (Avrupa, Orta Doğu, Afrika) en karmaşık 1. ülke durumundadır (TMF Group, 2018: 19).

2019 yılı Bütçe Sunuş Konuşması metninde Gelir Politikaları ve Uygulamaları başlığında, vergi ödevini yerine getiren mükelleflerin haklarını korumak ve mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştırmak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde “Risk Analiz Merkezi”nin kurulacağı ifade edilmiştir. Bu merkez, mükelleflerin analiz edilmesinde kullanılacak bilgileri toplayarak vergilemeye ilişkin risk alanlarını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Yine bu başlık altında vergi mevzuatının mükellefin anlayabileceği şekilde sadeleştirilmesine yönelik çalışmaların yürütüldüğü belirtilmektedir (Albayrak, 2018: 39). Hükümet, vergileme alanındaki sorunları gidermeye yönelik bu ve benzeri çalışmalar yürütmektedir. Bu çalışmaların olumlu sonuçlanması durumunda Türkiye’nin uluslararası raporlardaki durumunun daha pozitif bir konuma geleceği düşünülmektedir.

Sonuç ve Değerlendirme

Etkin bir vergi sistemi arayışı son yıllarda bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiği sorununu gündeme getirmiştir. Birçok faktör yanında etkin bir vergi sisteminin basit olması gerektiği fikri

vergi politikalarının öncelikli konuları arasında yer almaya başlamıştır. Basit bir vergi sisteminin hem idare hem mükellef adına sağladığı birtakım avantajlar söz konusu olmaktadır. Özellikle basit bir vergi sisteminin mükelleflerin vergiye uyumunu artıracak yönünde birçok olumlu görüş bulunmaktadır. Çünkü karmaşıklığın söz konusu olduğu bir durumda mükellefler kanunları okuyup anlamakta güçlük çekmektedirler. Bu durumda daha çok emek ve zaman harcayan mükellefler, vergi ödeme konusunda isteksiz olmakta vergiden kaçınma yollarına sıklıkla başvurumaktadırlar. Basit bir vergi sisteminin vergi idaresine sağlayacağı avantajlardan biri vergi yönetimini kolaylaştırmasıdır. Ayrıca basit bir sistemde daha az kaynak harcarak daha yüksek vergi geliri tahsili mümkün olabilecektir. Vergi sisteminin veya vergi karmaşıklığının tanımlanması ve ölçümü oldukça zordur. Bunun için birtakım göstergeler kullanılarak vergi sisteminin basitliği hakkında fikir edinilmektedir.

Türk vergi sisteminin basit olup olmadığı yönünde yapılan çalışmalar karmaşıklığın söz konusu olduğunu ortaya koymaktadır. Kanun yapılarında geçici madde uygulamalarının oldukça fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi kanunlarını anlamaları konusunda bir gösterge olarak özelgeler dikkate alındığında, idarenin binlerce özelge yayınlamak zorunda kaldığı görülmektedir. Kanunların yapısını ve anlaşılabilirliğini olumsuz etkileyen diğer bir gösterge olarak vergi harcamaları oldukça fazladır ve her yıl sayıları artmaktadır. Vergi idaresinin kanunlar ile ilgili yaptığı çalışmalarda karmaşık olan vergi sisteminin basitleştirilmesi amacı taşıdığı söylenebilir. 2006 yılında Kurumlar Vergisi Kanununun reforma tabi tutulması sonrasında Gelir Vergisi Kanunu ile birleştirilmesine yönelik yeni gelir vergisi kanunu çalışmaları yürütüldüğü görülmektedir. Yine KDV Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nu düzenlemeye yönelik çalışmalar sürdürülmektedir. Vergi sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi gibi verimliliği düşük vergilerin kaldırılmasına yönelik düşünceler Türk Vergi Sisteminin basit, etkin ve adil bir vergi yapısı arayışı içinde olduğunu diğer bir göstergesidir. Ancak bu çalışmalara bakıldığında 2006 yılında Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlenmiş ve 7 yıl sonra bu kanunun Gelir Vergisi Kanunu ile birleştirilmesine yönelik kanun tasarısı yayınlamıştır. 2008 yılında kaldırılması düşünülen Veraset ve İntikal Vergisi hakkında bir gelişme bulunmamaktadır. Kanun halen yürürlüktedir. Günümüz itibarıyla Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, KDV Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile ilgili yürütülen çalışmalarda bir netlik olduğunu söylemek güçtür. Türk vergi sisteminin uluslararası piyasalardaki görünümü konusunda da olumsuz bir tablo görülmektedir. Türkiye vergiye uyum açısından birçok ülkenin gerisindedir. Yine mali karmaşıklık indeksi verilerine göre yaklaşık 95 ülke içerisinde en karmaşık ülke durumundadır.

Genel olarak, Türk vergi sisteminde karmaşıklığın söz konusu olduğu söylenebilir. Bunun için vergisel reformlar düşünülmelidir. Türkiye'de basitlik ilkesinin öneminin kavrandığını ve bu konuda çalışmaların yürütüldüğü görülmektedir. Ancak sadece vergisel reformlar ile başarıya ulaşılma oranı düşüktür. Bu çalışmaların olumlu sonuçlar verebilmesi için mükellefin vergi kanun yapım sürecine dahil olması, vergi ile ilgili vatandaşların eğitimine önem verilmesi, vergi kanunlarında karmaşıklığa neden olan kanun hükümlerinin belirlenerek azaltılması, vergi ile ilgili iş ve işlemlerin teknolojik yeniliklerden de faydalanılarak kolaylaştırılması önem taşımaktadır. Vergi mevzuatının kanunlar boyutu yanında mükellef ve vergi idaresi ayağı da düşünülmelidir. Uygulanması düşünülen reformlar ile birlikte vergi idaresinin nasıl daha etkin çalışabileceğinin de düşünülmesi gerekmektedir. Ayrıca vergiyi ödeyecek olanın mükellef olduğu göz önüne alındığında vergilerin mükellef tarafından benimsenmesi ve bir vatandaşlık görevi olduğu bilincinde vergi yükümlülüklerini yerine getirmesinin sağlanması gerekmektedir. Bir bütün olarak düşünülmediğinde vergi sistemini ve vergi mevzuatını basitleştirmek güçtür.

Kaynakça

Albayrak, Berat (2018) "2019 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu)", T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, ss. 1-56, https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11293,konusma-plan-butce-2019-yeni-epdf.pdf?0&_tag1=1CEA2E6B08E9149F15261C8B0C9B9F3326991 ABE (22.05.2019)

- Arıkan, Zeynep ve Bahçe, Abdullah Burhan (2011), “ OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı Ülke Analizi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 61(1), 27- 80.
- American Institute of Certificated Public Accountants (2002), “Guiding Principles for Tax Simplification”, **American Institute of Certified Public Accountants, Tax Policy Concept Statement**, 1-18.
- Braestrup, Jacob W. (2000), **Simpler Taxes: A Guide to the Simplification of the British Tax System**, First Edition, , Adam Smith Institute, London.
- Burman, Leonard E. ve Gale, William G. (2001), “A Golden Opportunity to Simplify the Tax System”, **The Brookings Institution Policy Brief**, April, Nr. 77, 1-7.
- Demirli, Yunus (2011) “Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, T.C: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2011/412, Ankara.
- DPT (2001) “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı – Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ankara, DPT: 2597 – ÖİK: 608, ss. 1-79, http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_Vergi.pdf (29.04.2019).
- Evans, Chris (2008), “T Annex One: Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview”, 447-468. https://www.researchgate.net/publication/285898750_Taxation_Compliance_and_Administrative_Costs_An_Overview/download, (27.11.2018).
- Fiscal Commission Working Group (2013) “Principles For A Modern And Efficient Tax System in an Independent Scotland”, The Scottish Government, Edinburg, <https://www2.gov.scot/resource/0043/00434977.pdf> (29.04.2019).
- Garnier, Gaelle vd. (2013), “Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News”, **European Commission, Taxation Papers**, Working Paper 39, 2-40.
- Gediz Oral, Burcu (2011) “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y. 2011, C. 16, S.3, s.403-431.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (t.y.) “Mevzuat” https://www.gib.gov.tr/gib_mevzuat (29.04.2019).
- _____ (2010), “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”, <http://www.gib.gov.tr/node/86780> (Erişim Tarihi: 04.03.2019)
- _____ (2015), “2014 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:199, Şubat 2015, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyet_raporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 04.03.2019)
- _____ (2016), “Faaliyet Raporu’15”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:216, Şubat 2016, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyet_raporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi: 04.03.2019)
- Gerçek, Adnan (1999), “ABD’de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi” , **Doduz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, 14(1), 125-136.
- Gordon, Richard K. ve Thuronyi, Victor (2012), “Tax Legislative Process”, <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch1.pdf> (04.09.2018).
- Güngör, Gürcü (2017) “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı”, Sayı: 219, Vergi Raporu, Aralık, ss. 75-87.
- Gümüş, Erhan (2005) “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar”, e-akademi, Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Kasım 2005- Sayı 45, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=DEFTER,%20KAYIT%20VE%20BELGELER%20C7ER%20C7EVES%20DDNDE%20YAPILAN%20VERG%20DENET%20DDM%20DDNDE%20KAR%20DEILA%20DEILAN%20SORUNLAR&kimlik=-885826066&url= makaleler/egumus-1.htm> (29.04.2019)
- Güneş, Mehmet (2017), “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliği”, *International Journal of Public Finance*, Vol./Cilt 2, Issue/Sayı 1, (2017), 124 – 158.

- Gürler Hazman, Gülsüm ve Aksu, Yüksel (2013) "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı Örneği", *International Journal of Economic and Administrative Studies*, Yıl: 6, Sayı: 11, Yaz 2013, ISSN 1307-9832, ss. 109-126.
- James, Malcolm (t.y.), "Tax Simplification: The Impossibile Dream?", **British Tax Review**, 1-22, <https://repository.cardiffmet.ac.uk/bitstream/handle/10369/2706/Tax%20Simplification%20-%20the%20Impossible%20Dream.pdf?sequence=2&isAllowed=y> (27.09.2018).
- James, Simon (1999), "The Future International Tax Environment and European Tax Harmonization: A Personal View", **The European Accounting Review**, 8(4), 731-747.
- (2007), "Tax Simplification is Not a Simple Issue: The Reasons for Difficulty and a Possible Strategy", **Munich Personal RePEc Archive (MPRA)**, Nr. 07/18, 1-18.
- James, Simon ve Alley, Clinton (2002), "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", **Munich Personal RePEc Archive (MPRA)**, 27-42.
- Jones, Gareth - Rice, Phillip - Sherwood, Jeremy ve Whiting, John (t.y.) "Developing A Tax Complexity Index For The UK", Office of Tax Simplification, ss. 1-18, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/439461/OTS_Developing_a_Tax_Complexity_Index_for_the_UK.pdf (26.04.2019)
- Johnson, Steve R. (2004), "Administrability-Based Tax Simplification", **Nevada Law Journal**, 4(573), 572- 608.
- Koyuncu, İlyas (2010) "Gelir Vergisi Sistemleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs, (260), 1-6.
- Maç, M. (2005) "KDV-6" (e-Kitap). BDO Yayıncılık, <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-11.pdf> (28.04.2019)
- Mercier, Jason (t.y.), "Principles of a Good Tax System", **Washington Policy Center**, https://www.washingtonpolicy.org/library/docLib/tax_principles.pdf (30.062017).
- Mutlu, Ayşegül ve Tuncer, Mehmet (2002), "Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Vergi Sorunları Dergisi**, (164), 101-114.
- OECD (2006), "Fundamental Reform of Personal Income Tax", **OECD Tax Policy Studies**, Nr. 13, 1-142, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/fundamental-reform-of-personal-income-tax_9789264025783-en#page83 (15.11.2018).
- Özdiler Küçük, Eda (2018), "Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik", **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 220-244.
- Pehlivan, Osman (2010) "Vergi Hukuku- Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi", Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pollack, Sheldon D. (1994), "Tax Complexity, Reform, and The Illusions of Tax Simplification", **George Mason Independent Law Review**, 2(2), 319-359.
- Roth, Jeffrey A., vd. (1989), "Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research", University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1-409. https://books.google.com.tr/books?id=vh03LFjGKKQC&printsec=frontcover&hl=tr&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (26.11.2018).
- Sara, Zuhul (2012) "Gelir İdaresi Perspektifinden Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran, Afyonkarahisar.
- Slemrod, Joel ve Blumenthal, Marsha (1996), "The Income Tax Compliance Cost of Big Business", **Public Finance Quarterly**, 24(4), 411-438.
- Söyler, İlhami ve Çolak, Mustafa (2013), "Nasıl Bir Vergi Reformu?", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Ocak (35), 215-222.
- Stiglitz, Joseph E. (1999), **Economics of the Public Sector**, Third Edition, W.W. Norton & Company, New York
- Tanzi, Vito (2010), "Tax Systems in the OECD Recent Evolution, Competition and Convergence", **International Studies Program Working Paper 10-12**, Georgia State University, Atlanta.

-
- TBMM (2008), “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması Ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı”, Sayı: B.02.0KKG.0.10/101-1551/1743, Esas No: 1/572, 1-6, <https://www.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0572.pdf> (04.03.2019).
- T.C. Maliye Bakanlığı (2016) “Vergi Harcamaları 2016”, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2016-.pdf (28.04.2019)
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2017) “Vergi Harcamaları Raporu”, Ankara, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2017.pdf (28.04.2019)
-
- _____ (2018) “Vergi Harcamaları Raporu”, Ankara, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf (28.04.2019)
- The Institute For Fiscal Studies (1978), **The Structure and Reform of Direct Taxation**, Report of a Committee Chaired by Professor J.E. Meade, London.
- TMF Group (2018), “The Financial Complexity Index 2018”, Global Reach Local Knowledge, April 2018, <https://northasiacape.org.nz/media/1275/financial-complexity-index-2018.pdf> (27.11.2018).
- Türkan, Ercan (1997) “Düz Oranlı Ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler”, Devlet Planlama Teşkilatı, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Haziran, ss. 1-39.
- Üyümez, M. Erkan (2016), “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 8 (1), 75-92.
- World Bank Group ve PWC (2018), “Paying Taxes 2018”, 1-112. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf (27.11.2018).
- Vaillancourt, François vd. (2007), “Compliance and Administrative Costs of Taxation in Canada”, 1-48, <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/TaxCompAdminCosts.pdf>, (27.11.2018).
- Yıldız, Barış (2019) “A Theoretical Analysis on Tax Auditing – Tax Compliance Determinants and Bomb Crater Effect”, Adil Akıncı ve Özer Özçelik (Ed.), Turkey’s Economic, Fiscal and Social Problems, ss. 73-91, Ekin Yayınevi, Bursa.
- _____ (2019) “Vergi Ahlakı ve Belirleyicilerine Yönelik Literatür Araştırması: Türkiye Değerlendirmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 366, Mart, ss. 128 - 143.
-