

TÜRKİYE’DE VERGİLEMEDE ADALET AÇISINDAN DOLAYLI ve DOLAYSIZ VERGİLER

DIRECT AND INDIRECT TAXATION TAXES FROM
THE PERSPECTIVE OF JUSTICE IN TURKEY



Esra UYGUN*

ÖZ

Vergi, devlet tarafından kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınmakla birlikte ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullanılmaktadır. Ancak devletin vergilendirme yetkisini kullanırken dikkate alması gereken bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi de bu ölçütlerden birisidir. Bir ülkede vergileme adalet ilkesinin sağlanabilmesi için öncelikle vergi yükünün toplumdaki bireylerin ödeme gücü ve şahsi durumlarını dikkate alarak dağıtılması gerekir. Bu çalışmanın amacı vergilemede adalet ilkesi kapsamında dolaylı vergiler ve dolaysız vergilerin etkilerini analiz etmektir. Bu kapsamda vergiler dolaylı vergiler, dolaysız vergiler sınıflandırılmasına göre incelenmiş olup 2006-2019 yılları merkezi yönetim vergi gelirlerinin oranları dikkate alınarak söz konusu vergilerin adaleti sağlamadaki etkileri irdelenmiştir. Söz konusu

ABSTRACT

The tax is collected by the State to cover public expenses, but is used to interfere with economic and social life. However, there are some limitations that the State must consider when using its taxation authority. The principle of justice in taxation is one of these criteria. In order to ensure the principle of taxation justice in a country, the tax burden must first be distributed by taking into account the solvency and personal situation of individuals in the society. The aim of this study is to analyse the effects of indirect taxes and direct taxes within the scope of the principle of justice in taxation. In this context, taxes were analysed according to indirect taxes and direct taxes, and the effects of these taxes on justice were examined by taking into consideration the rates of central government tax revenues between 2006 and 2019. It is observed that the

* Öğr. Gör., Tokat Gaziosmanpaşa Üni., Zile MYO, Maliye Programı, uygun.esraa@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-5332-0831. Uygun, E. (Ağustos 2020). Türkiye’de Vergilemede Adalet Açısından Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, *Vergi Raporu*, 251, (222-236).

yıllarda Türk Vergi Sisteminde dolaylı vergilerin üzerindeki yükün daha fazla olduğu görülmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin bireylerin şahsi ve kişisel durumları dikkate alınmadan herkesten aynı oranda alındığı dikkate alındığında gelir dağılımında adaleti bozucu etki yarattığı sonucuna varılmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi etkin şekilde uygulanamamakla birlikte daha çok vergileme etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır. Benzer durumun gelişmekte olan ülkelerin çoğunda var olduğunu da söylemek mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Vergi, dolaylı vergi, dolaysız vergi, vergileme adalet

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H24, H60, K34

GİRİŞ

Kamu maliyesinin ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadi büyüme ve gelişmenin sağlanması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması olmak üzere üç temel amacı bulunmaktadır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması hususunda ise vergilerin topluma adaletli ve dengeli şekilde dağıtılması konusu ortaya çıkmaktadır. Nitekim vergilemede adalet ilkesinin var oluş sebebi de budur. Adaletli ve dengeli dağılım ile kastedilen ise bireylerin ödeme gücü, şahsi durumları, ailevi durumları vs. dikkate alınarak vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesidir.

Ülkedeki vergilerin adaletli ve dengeli dağılımının söz konusu olabilmesi için dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payına dikkat etmek gerekmektedir. Dolaysız vergilerde, artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi, indirim, istisna, muafiyet gibi yöntemlerle vergi ödeme gücü arasındaki ilişki sağlanabildiğinden vergilemede adaleti sağlamada daha etkin olmaktadır. Dolaylı vergiler ise mal ve hizmetler üzerine uygulandıkları için düşük gelirli daha fazla etkilemekte ve vergi yükünü düşük ve sabit

burden on indirect taxes was higher in the Turkish tax system in these years. Considering that the taxes collected on expenditures are taken at the same rate from everyone regardless of the personal and personal situation of individuals, it is concluded that it creates an unfair effect on income distribution. Although the principle of justice cannot be effectively applied in taxation, more taxation activities are tried to be provided. It is possible to say that a similar situation exists in most developing countries.

Keywords: Tax, indirect tax, direct tax, taxation justice

Jel Classification Codes: H20, H24, H60, K34

gelirli bireyler üzerinde kalmasına sebep olmaktadır.

Bu çalışma 1992-2019 yılları merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri veri olarak alınmıştır. Söz konusu yıllarda dolaylı ve dolaysız vergilerin tutarları incelenerek vergilemede adaleti sağlamadaki etkileri irdelenecektir. Bu kapsamda çalışma üç bölüm halinde oluşturulmuştur. Birinci bölümde adalet ve vergilemede adalet kavramları açıklanmıştır. İkinci bölümde dolaylı ve dolaysız vergilerin neler olduğu ve 1992-2019 yılları arasındaki vergi gelirleri rakamları değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde ise dolaylı ve dolaysız vergilerin adalet ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır.

1- ADALET KAVRAMI ve VERGİLEMEDE ADALET İLKESİ

1.1- Adalet Kavramı

Adalet kavramı kişiye, duruma, döneme, bahsedilen coğrafyaya vs. gibi birçok etkene bağlı olarak farklılaşmaktadır. Adalet, kime göre adalet, neye göre adalet. Dolayısıyla adalet kavramını dar bir kalıp içine alıp tanımlamak oldukça zordur.

Nitekim adalet kavramı disiplinler arası bir kavram olmasından dolayı adaletin ne olduğu konusunda çeşitli tanımlar bulunmakta birlikte henüz ortak bir tanım geliştirilememiştir. Dolayısıyla literatürde birçok farklı adalet kavramı bulunmaktadır. Örneğin, Platon'a göre adalet, insanların diğer insanlarla olan ilişkilerini belirleyen bir ahenk ve ahlaki durum olarak tanımlanmıştır.¹

Adalet kavramının iki yönü bulunmaktadır. Birincisi, aynı şartlara sahip olanların aynı muameleyi görmesi iken ikincisi, değişik şartlara sahip olanların sahip olduklarına göre farklı muamele görmesidir.

1.2- Vergilemede Adalet İlkesi

Vergi, kamu giderlerini karşılama amacı yanında devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı en etkili mali araçtır. Vergi kavramı vergi mükellefi olup olmamasına bakılmaksızın tüm toplum tarafından bilinmektedir. Anayasa ve kanunlarımızda verginin net bir tanımı yapılmamıştır.² Ancak, 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 73. maddesinde "Vergi Ödevi" başlığı altında vergi ile ilgili ifadeler yer verilmiştir. Nitekim devlet vergilendirme yetkisini Anayasa'nın 73. maddesinden almaktadır. Söz konusu maddede vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olarak kabul edilmiştir. Söz konusu maddede kullanılan adaletli ve dengeli dağılım ile kastedilen vergileme de adalet ilkesinin sağlanmasından ibarettir.

Anayasa ve kanunlarda verginin net bir tanımının olmaması nedeniyle literatürde farklı tanımlamalara rastlamak mümkündür. Yapılan bütün tanımlar dikkate alındığında vergiyi "*devlet ve*

vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir." şeklinde tanımlamak mümkündür.

Vergileme ilkeleri vergiciliğin anayasası niteliğindeki kurallar olup, şekil ve yöntem ile ilgili birçok sorunu kapsamaktadır. Vergi ile ilgilenen iktisatçılar ve maliyeciler vergileme ilkeleri üzerinde durmuş ve farklı sınıflandırmalar yapmıştır. Dolayısıyla vergileme ilkeleri, zamana, iktisadi, sosyal gelişmelere paralel olarak değişmiş ve gelişmiştir. Vergileme ilkeleri vergi sistemleri aracılığıyla ekonomik, sosyal ve mali amaçların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken iktisadi mali düşünce sistemi içindeki temel unsur ve kurallardır.³

Vergilerin tarihsel gelişiminde hem yasal düzenlemelerde hem de uygulamada dikkate alınan en önemli vergi ilkelerinden birisi, vergilerin adil olması gerekliliğidir. Vergide adalet; verginin tarafsızlığı ya da düzenleyici olmasına göre farklı şekillerde ele alınmaktadır. Vergi adaleti, mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde olabileceği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemelere de olanak sağlayacak bir sistemin sağlanması olarak da değerlendirilmektedir.⁴

Vergilemede adalet ilkesine göre ödenecek vergi miktarı ile sağlanan hizmet arasında fonksiyonel bir ilişki yerine, bireyin geliri ile ödeyeceği vergi arasında fonksiyonel bir ilişkinin kurulmalıdır. Adil bir vergi sisteminin kurulması vergilerin tarihi gelişimi boyunca en çok incelenen konu-

¹ Platon. *Devlet*. Gün Yayıncılık. çev. Canan EYİ. İstanbul 2001.:Tamer BUDAK. *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. XII Levha Yayıncılık. İstanbul. 2010. 1.Baskı. s.25.

² Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Ekin Basım. Bursa. 2019. 10.Baskı. s.115.

³ Nihat EDİZDOĞAN ve diğerleri. *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım. Bursa. 2018. 9.Baskı. s.240.

⁴ Abdurrahman AKDOĞAN. *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara. 2011. 14.Baskı. s.180.

lardan birisidir. Adil bir vergi sisteminin amacı, alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun olarak dağıtılmasıdır.⁵ Yani vergilemede adalet, vergi yükünün topluma göre uygun ve kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade eder.⁶

Vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün mükellefler arasında dağılımında adaletin nasıl sağlanacağını faydalanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesi olmak üzere iki temel görüş dikkate alınarak incelenmektedir.

Fayda ilkesi; Locke, Hume, Hobbes ve Rousseau gibi iktisatçılar tarafından ilke kez, 17. ve 18. yüzyıllarda ele alınmıştır. Bu yaklaşıma göre, vergi; devletin koruması karşılığında kişilerin ödedikleri bir bedel ya da insanların organize olmuş bir topluma girmeleri karşılığında ödemek zorunda kaldıkları aidat olarak değerlendirilmiştir. Faydalanma ilkesi, kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri yarara eşit vergi ödemeleridir. Örneğin, kamusal mal ve hizmetlerden az yarar elde edenler az vergi öderken; daha çok yarar sağlayanlar daha çok vergi ödemeleridir. Bu durumda kamusal mal ve hizmetlerden herhangi bir fayda sağlamayanların vergi ödemelelerine gerek yoktur.⁷

Ödeme gücü ilkesi ise, bireylerin kendileri ve ailelerini geçindirecek miktarın üstünde kalan gelir ve servetleri üzerinden vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir. Ödeme gücü, ödeme gücü az olandan az, ödeme gücü çok olandan daha çok vergi alınması şeklinde ifade edilir.

Ödeme gücü olmayanlar ise vergi ödememelidir.⁸ Nitekim bu durumda ödeme gücü ile ilgili yatay adalet ve dikey adalet olmak üzere iki ölçü ortaya çıkmaktadır. Yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmaları iken, dikey adalet, aynı ödeme gücüne sahip olmayanlar arasında, daha yüksek ödeme gücüne sahip olanların daha çok vergi ödemesi, daha düşük ödeme gücüne sahip olanların ise daha az vergi ödemesi durumudur.

Dikey vergi adaleti verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden hareketle gerçekleştirilebilmekte olup “sosyal devletin vergi adaletiyle ilgili ilkesidir”.⁹ Mali gücün göstergesinin gelir ve servet olması gerektiği düşüncesi genel kabul görmüş olmakla birlikte,¹⁰ son yıllarda tüketim düzeyinin de ödeme gücünün bir göstergesi olduğu görüşü de savunulmakta¹¹ ve ülkelerin vergi sistemlerinde tüketim üzerinden alınan vergilerin payı nisbi olarak artmaktadır.¹²

2- DOLAYLI - DOLAYSIZ VERGİLER AYIRIMI ve TÜRKİYE’DEKİ DURUMU

2.1- Dolaylı - Dolaysız Vergiler Ayırımı

Vergi, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmek amacıyla yaptırım gücünü kullanarak kişi ve kurumlardan karşılıksız olarak aldığı parasal ödemelerdir. Vergilerin sınıflandırmasında en çok kullanılan, günümüzdeki vergi sınıflandırmasında kullanılan en eski sınıflandırma türü olan dolaylı vergiler - dolaysız vergiler sınıflandırmasıdır. Genel olarak gelir ve servet üzerinden alınan ver-

⁵ Nihat EDİZDOĞAN ve diğerleri. a.g.e. s. 182.

⁶ Şerafettin AKSOY. *Kamu Maliyesi*. Filiz Kitabevi. İstanbul. 1998.; Özhan ULUATAM. *Kamu Maliyesi*. Ankara. İmaj Yayınevi. 2009. s.124.

⁷ Orhan ŞENER. *Kamu Ekonomisi*. Beta Basım. İstanbul. 2016. 13.Baskı.

⁸ Nazan SUSAM. *Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar*. Beta Basım. İstanbul. 2019. 3.Baskı. s.45.

⁹ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara. 2011. s.74.

¹⁰ Hülya KIRMANOĞLU. *Kamu Ekonomisi Analizi*. Beta Yayıncılık. İstanbul. 2009. s.122.

¹¹ Nihat EDİZDOĞAN ve diğerleri. a.g.e. s. 238.

¹² Musa GÖK ve diğerleri. “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 34(1). 2013. ss. 1-10.

giler dolaysız, harcamalar yani mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergilerin en tipik örneğini en fazla vergi gelirinin elde edildiği Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi oluşturmakta iken, gelir ve kazancın elde edilmesi sonucu ortaya çıkan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi dolaysız vergilere örnek oluşturmaktadır.

Dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı birçok farklı bakış açısına göre yapılabilmektedir. Örneğin, dolaysız vergiler gelir ve servet vergileri gibi vergi yükünün başkalarına devredilemediği vergileri, dolaylı vergiler ise katma değer vergisi gibi nihai kullanıcıya devredilebilen vergileri ifade etmektedir. Gelirin sürekli olarak elde edilmesine ilişkin işlemlerin vergilendirilmesi dolaysız vergileri, mülkiyetin el değiştirmesi ya da bir satış işleminin yapılması sırasında ortaya çıkan vergiler ise dolaylı vergileri ifade etmektedir.¹³

Dolaysız vergiler, gelir dağılımında adaletsizlikleri düzeltici ve yoksul bireylerin durumlarının iyileştirici bir görev üstlenmektedir. Dolaylı vergiler ise genellikle dar gelirli yoksul kesimlerin yaşam koşullarını daha da zorlaştırıcı ve gelir dağılımında adaleti bozan bir etkiye sahiptir. Çünkü dolaylı vergiler etkin vergiler olmasına rağmen adil vergiler değildir.¹⁴

Literatürde dolaylı-dolaysız vergi ayrımına esas alınan kriterleri aşağıdaki gibidir.¹⁵

Dolaylı Vergiler:

- Vergi konusu geçici ve önceden tahmin edilemeyen, muamele, değişim, tüketim vb. durumlar üzerinden tarifelere dayalı olan ve zamanı belli olmayan vergilerdir
- Vergi yükümlüsü tarafından başkalarına devredilebilen vergilerdir

- Vergi tekniği belirli olmayan zamanlarda gerçekleşen, tüketim yapıldıkça ortaya çıkan vergilerdir
- Objektif nitelikte olup mükellefin gelir, serveti dikkate alınmadan aynı harcamalara herkese aynı oranda uygulandıkları için daha adaletsizdir
- Tahsilatı kolay bir vergi olduğu için sağlanan gelir açısından mali açıdan verimli olduğu daha yüksektir
- Fiyat içine gizlendiklerinden çoğu zaman mükellef tarafından hissedilmez, hissedilme oranı daha az olduğu için mükellefin vergiye karşı tepkisi daha azdır.

Dolaysız Vergiler:

- Vergi konusu belli, vergi miktarı önceden tahmin edilebilen gelir, servet, kazanç ve iratlar üzerinden belirli zamanlarda beyannameye dayalı olarak vergilerdir
- Yansıtılamayan, vergiyi ödeyen kanuni yükümlü ile vergiyi nihai olarak taşıyan mükellefin aynı olduğu vergilerdir
- Düzenli ve süreklilik arz eden vergilerdir
- Subjektif olarak yani mükellefin gelir, servet durumu dikkate alınarak uygulandıkları için daha adaletlidir
- Tahsilatı daha zor, vergi kayıp ve kaçak oranı daha yüksek oldukları için daha verimsizdir
- Doğrudan kişi ve kurumların gelirleri üzerinden alınmakta olup mükellef tarafından tamamen hissedilmekte ve yük olarak algılanabilmekte ve mükelleflerin tepkisi daha fazladır.

Tablo 1’de dolaylı ve dolaysız vergilerin karşılaştırmalı açıklamalarına kısaca yer verilmiştir.

¹³ Mahfi EĞİLMEZ. *Kamu Maliyesi*. Remzi Kitapevi. İstanbul. 2018. 4. Baskı. s.38.

¹⁴ Nazmi ÖZTÜRK. *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım. Bursa. 2016. 3.Baskı. s.100.

¹⁵ Nazan SUSAM. a.g.e. s.46.; Metin ERDEM ve diğerleri. *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım. Bursa. 2016.13.Baskı. s.144.

Tablo 1: Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Karşılaştırılması

KRİTER	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
Verginin Konusu	Harcama	Gelir ve Servet
Vergileme Tekniği	Tarifeye Dayalı	Beyan Esası
Yansıtılabilme	Yansıtılabilir	Yansıtılamaz
Vergi Yükümlülüğünde Süreklilik	Sürekli	Süreklilik Yok
Adalet	Adalet Az	Adalet Daha Çok
Verimlilik	Daha Çok	Daha Az
Yükümlü Psikolojisi	Hissedilme Oranı Az, Tepki Az	Hissedilme Daha Çok, Tepki Çok
Mükellefin Önceden Bilinmesi	Bilinmiyor	Biliniyor
Objektif-Subjektif	Objektif	Subjektif
Artan Oranlı-Tersine Artan Oranlı	Tersine Artan Oranlı	Artan Oranlı
Uygulamadaki Örnekleri	KDV, ÖTV, BSMV, ÖİV	GV, KV, MTV, VİV, EV

Kaynak: Yazar tarafından düzenlenmiştir.

Sonuç olarak dolaylı vergilerin mali anesteziye uygunluk, objektiflik, vergilemede genellik ilkesine uygunluk, verimlilik, vergi tarh ve tahsil maliyetlerinin daha düşük olması gibi avantajları bulunmaktadır. Dolaysız vergilerin ise yansıtılmaması, mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate alması, vergilemede adalet ilkesine uygun olması ve sürekliliğin olması nedeniyle devlete sürekli gelir kaynağı olduğu düşünüldüğünde avantajlı olduğunu söylemek mümkündür.¹⁶

2.2- Türkiye'deki Durumu

2.2.1- Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet fiyatları üzerinden yani kişilerin gelir ve kazançları dikkate alınmamakta olup, malın veya hizmetin satış fiyatının içinde gizli oldukları için mükellefe hissettirilmeden alınan vergilerdir. Bu sebeple ödeyenlerin vergiye karşı tepkileri az olmakta ya da hiç olmamaktadır. Dolaylı vergilerin başka bir özelliği ise, tersine artan oranlı olmaları yani kişilerin gelir düzeyi arttıkça, ödedikleri dolaylı vergilerin gelirlerine oranı azalmaktadır.

Ülkemizde vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı, dolaysız vergilere göre daha fazladır. Ancak söz konusu vergilerin mükelleflerin gelir ve servetlerini dikkate almaksızın harcamalar üzerinden alınması özellikle gelir dağılımında adaletsizliklerin artmasına neden olmaktadır. Ülkemizde vergi gelirleri içerisindeki payı itibarıyla düşünüldüğünde bu adaletsizliğin artarak devam ettiğini söylemek mümkündür. Dolayısıyla özellikle incelenmesi gereken bir husustur.

Dolaylı vergilerin uygulamadaki örnekleri, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve harçlardır. Ülkemizde Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nden elde edilen vergi gelirleri tahsilatı diğerlerine göre oldukça yüksektir.

Söz konusu dolaylı vergilerde verginin konusu, mükellefi ve oranı ile ilgili açıklamalara Tablo 2'de kısaca yer verilmiş olup çalışmanın özünü vergi gelirleri tutarları ve adalet kavramına etkisi oluşturduğu için ayrıca açıklama yapılmasına gerek görülmemektedir.

¹⁶ Hüseyin ŞEN ve İsa SAĞBAŞ. *Vergi Teorisi ve Politikaları*. Barış Ankan Yayınları. Ankara. 3.Baskı. s.160.

Tablo 2: Dolaylı Vergiler

DOLAYLI VERGİLER			
VERGİNİN KONUSU		VERGİNİN MÜKELLEFİ	VERGİNİN ORANI
Katma Değer Vergisi	Belirli işlemin Türkiye’de yapılması	Tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi dairesine yatıranlar Nihai tüketici durumunda olup vergileri satış fiyatı ile birlikte kanuni mükellefe ödeyenler	% 1, %8 ve %18 olmak üzere farklı oranlar
Gümrük Vergisi	Türkiye’ye ithal edilen mallar	İthalatı yapan kişi veya kurumlar	Farklı oranlar
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	Banka ve sigorta şirketlerinin yaptıkları işlemlerden aldıkları paralar	Bankalar, sigorta şirketleri	İşlemin cinsine göre %0 ile 15 arasında
Damga Vergisi	DV’ ne tabi kâğıtların düzenlenmesi	DV’ ne tabi kâğıtları imzalayanlar	Değişik maktu ve nispi tarifeler
Özel Tüketim Vergisi	Petrol, otomobil, alkollü içecekler... tüketim malları	İmal, inşa, ithal edenler ile satışını Yapanlar	Farklı oranlar
Harçlar	Harca tabi işlemlerin yapılması	Harca tabi işlemde yararlananlar	Değişik maktu ve nispi tarifeler
Şans Oyunları Vergisi	Müşterek bahis ve şans oyunları	Şans oyunlarını tertipleyen kişi ve kuruluşlar	Farklı oranlar
Özel İletişim Vergisi	Telekomünikasyon hizmetleri	Telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten, telekomünikasyon hizmeti sunan işletmeler	Farklı oranlar ve maktu tutar

Kaynak: Yazar tarafından düzenlenmiştir.

Tablo 3’te 2006-2019 yılları merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin oranına yer verilmiştir.

Tablo 3: 2006-2019 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Dolaylı Vergilerin Payı (%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dolaylı Vergiler	68.74	66.41	64.60	63.59	67.05	66.45	65.69	67.92	66.52	67.34	65.77	65.91	62.61	62.03
KDV ¹⁷	33.57	32.42	31.62	30.68	32.09	33.58	32.52	33.71	32.50	33.07	31.87	33.00	33.96	32.91
Dâhilde Alınan KDV	16.72	16.93	15.84	17.34	16.73	16.47	16.76	16.64	16.46	17.02	17.36	17.01	17.39	17.67
İthalde Alınan KDV	16.85	15.49	15.78	13.34	15.36	17.11	15.76	17.07	16.04	16.05	14.51	15.99	16.57	15.24
ÖTV	24.53	23.00	22.09	22.26	24.62	22.59	22.63	23.34	22.82	22.92	22.89	22.26	18.31	18.08
BSMV	1.74	1.86	1.96	2.06	1.52	1.51	1.73	1.68	1.87	1.97	2.09	2.12	2.46	2.77
Şans Oyunları Vergisi	0.24	0.19	0.20	0.20	0.18	0.19	0.19	0.19	0.19	0.18	0.17	0.16	0.16	0.21
ÖİV	2.38	2.47	2.40	2.18	1.75	1.55	1.41	1.24	1.16	1.02	0.94	0.62	0.47	0.50
Gümrük Vergisi	1.38	1.43	1.47	1.27	1.39	1.65	1.65	1.49	1.64	1.80	1.73	2.00	2.13	2.13
Damga Vergisi	2.09	2.15	2.10	2.14	2.18	2.30	2.35	2.59	2.61	2.62	2.58	2.53	2.35	2.34
Harçlar	2.67	2.84	2.73	2.48	3.04	3.00	3.13	3.58	3.69	3.72	3.43	3.13	3.0	3.01
Diğer	0.14	0.05	0.03	0.32	0.28	0.08	0.08	0.10	0.04	0.04	0.07	0.09	0.83	0.08

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistikleri tablo 34-47 bütçe gelirleri verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

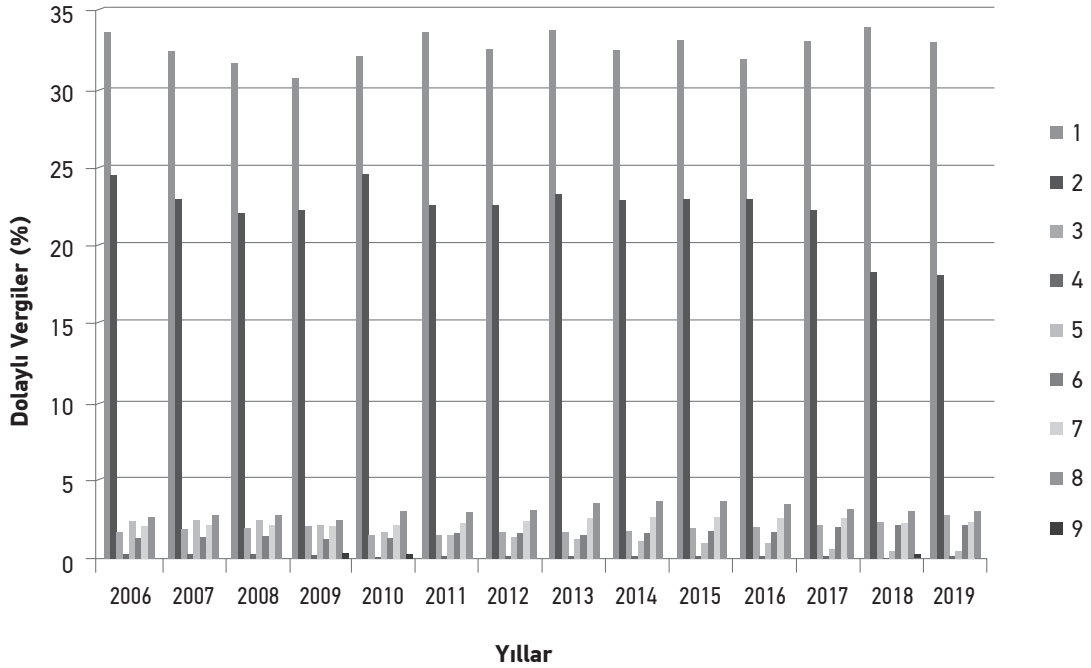
Tablo 3'te 2006-2019 yılları arasındaki merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin oranlarına yer verilmiştir.

Dolaylı vergilerin gelir dağılımındaki adaleti bozucu etkisi düşünüldüğünde devlete etkin gelir sağlayan kaynak olmakla birlikte mükellefler açısından olumsuz bir durum olarak algılanmaktadır. Özellikle KDV'nin gıda, giyim gibi temel tüketim maddeleri üzerinden de alındığı

düşünüldüğünde bireyin alım gücünü azalttığı, yoksulluğu azalttığını söylemek mümkündür. Nitekim vergi gelirleri içindeki KDV'nin oranına bakıldığında %30 civarlarında seyretmektedir. KDV'den sonra en büyük paya sahip olan vergi türü ise ÖTV'dir. KDV ile ÖTV'nin toplam oranları ise dolaylı vergilerin yaklaşık %50'sini oluşturmaktadır. Bu durum vergi yükünün KDV ve ÖTV üzerinde yoğunlaştığını göstermektedir.

¹⁷ KDV rakamları Dâhilde Alınan KDV ve Hariçte Alınan KDV rakamlarının toplamını ifade etmektedir.

Grafik 1: 2006-2019 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirlerindeki Dolaylı Vergilerin Payı (%)



Not: 1:KDV, 2:ÖTV, 3:BSMV, 4:Şans Oyunları Vergisi, 5:ÖİV, 6:Gümrük Vergisi, 7:Damga Vergisi, 8:Harçlar, 9:Diğer Vergiler.; Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistik verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.2.2- Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler; mükelleflerin gelir ve kazançları üzerinden alınmaktadır. Yani bir kişinin ya da kurumun geliri/kazancı varsa bunun üzerinden artan oranlı ya da sabit oranlı tarifede olmak üzere vergi ödemektedir. Aynı şekilde servete sahip ise yine serveti üzerinden vergi ödemekle yükümlüdür. Gelir üzerinden alınan vergiler, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'dir. Servet üzerinden alınan vergiler ise Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisi'dir.

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adaletli olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle Gelir Vergisi'nin artan oranlı bir tarifeyle sahip olduğu düşünüldüğünde "az kazanan az çok kazanan çok" vergi alınması mantığı ile hareket edilmiş olup yüksek gelir elde edenler

üst dilimlere dâhil edilerek vergileri hesaplanmaktadır. Aynı şekilde Veraset ve İntikal Vergisi'nde artan oranlı tarife uygulanmakta olup kazanç düzeyine göre vergilendirme sistemi uygulanmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde aracın teknik özelliklerine göre maktu tutarlar, Emlak Vergisi'nde emlak değerini dikkate alınacak şekilde oranlar ile vergi hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bu durum değeri daha yüksek gayrimenkul ve taşıt sahibi olanların daha yüksek vergi ödemesi mümkün hale getirilmiştir. Kurumlar Vergisi ise sabit oranlı olup gelir düzeyi dikkate alınmadan her kurumlar vergisi mükellefine aynı orandan vergi yükü getirilmektedir.

Dolaysız vergiler, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi'nden oluşmaktadır. Ancak Emlak Vergisi belediyeler tarafından tahsil

edilmekte olup gelirleri belediyeye ait olduğu içi merkezi yönetim bütçe rakamları içerisinde yer almamaktadır.

Tablo 4'te dolaysız vergilerin mükellefi, konu-

su ve oranları ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın özünü vergi türleri oluşturmadığı için ayrıca açıklama yapmaya gerek görülmemektedir.

Tablo 4: Dolaysız Vergiler

DOLAYSIZ VERGİLER			
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN DOLAYSIZ VERGİLER			
	VERGİNİN KONUSU	VERGİNİN MÜKELLEFİ	VERGİNİN ORANI
Gelir Vergisi	Gerçek kişilerin gelirleri	Gelir elde eden gerçek kişiler	%15, %20, %27, %35 ve %40 olmak üzere artan oranlı tarife
Kurumlar Vergisi	Kurum kazançları	Kazanç elde eden kurumlar	%20 sabit oranlı
SERVET ÜZERİNDEN ALINAN DOLAYSIZ VERGİLER			
	VERGİNİN KONUSU	VERGİNİN MÜKELLEFİ	VERGİNİN ORANI
Veraset ve İntikal Vergisi	Bir kişiden başka bir kişiye veraset yoluyla veya bağış, hediye vb... intikal eden mallar	Bu malları elde eden kişi	İvazlı intikalde % 1-10 arasında, ivazsız intikallerde % 10-30 arasında artan oranlı tarife
Motorlu Taşıtlar Vergisi	Kayıt ve tescilli her türlü motorlu taşıtlar	Taşıtların adlarına kaydedildiği gerçek ve tüzel kişiler	Motor silindir hacimleri dikkate alınarak belirlenmiş maktu tarife
Emlak Vergisi ¹⁸	Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ve araziler	Bina veya arazi sahibi, intifa hakkı sahibi ya da malik gibi tasarruf edenler	Bina vergisi binde 1-4, arazi vergisi binde 1-6 arasında

Kaynak: Yazar tarafından düzenlenmiştir.

Tablo 5'te 2006-2019 yılları merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri içindeki dolaysız vergilerin payları verilmiştir. Tablo verileri incelendiğinde gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin %30 civarlarında seyrettiği görülmektedir. Servet ver-

gileri ise oldukça düşük bir orana sahiptir. (%2 civarı). Gerçek kişilerin kazançları üzerinden alınan Gelir Vergisi'nin payı %20-25 arasında seyretmektedir. Bu durum dolaysız vergilerin içinde Gelir Vergisi'nin etkin olduğunu göstermektedir.

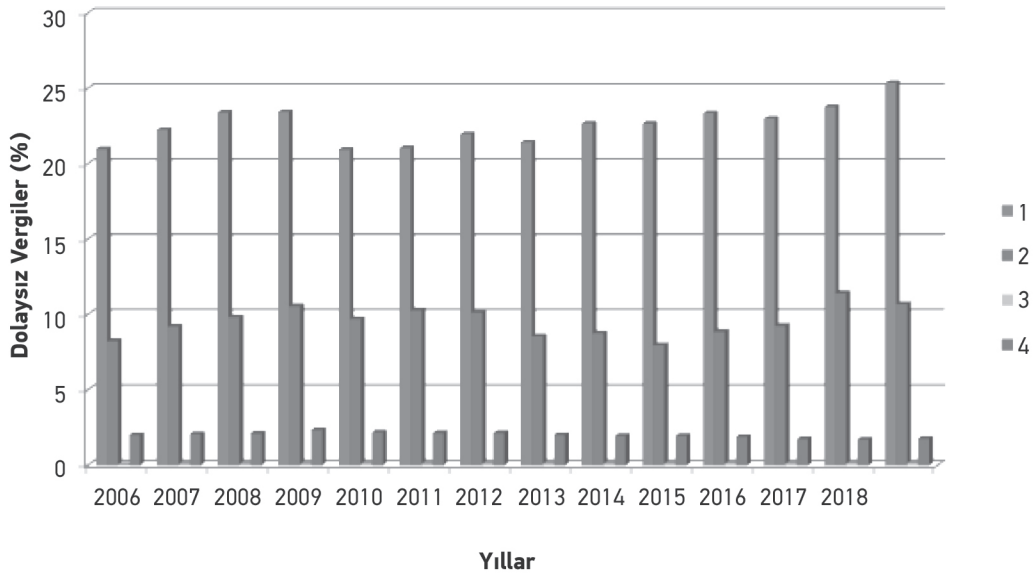
¹⁸ Emlak Vergisi, servet üzerinden alınan vergilerden biri olmakla birlikte, merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde yer almamaktadır. Çünkü belediyeler tarafından tahsil edilip belediye gelirleri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle tablolarda Emlak Vergisi rakamlarına yer verilmemiştir.

Tablo 5: 2006-2019 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Dolaysız Vergilerin Payı (%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
GELİR VE KAZANÇ VERGİLERİ	29.2	31.43	33.21	33.99	30.65	31.33	32.08	29.97	31.42	30.61	32.21	32.24	35.16	36.04
GV	20.97	22.25	23.39	23.44	20.95	21.05	21.96	21.42	22.67	22.65	23.35	22.99	23.76	25.36
KV	8.23	9.19	9.82	10.55	9.70	10.28	10.12	8.55	8.75	7.96	8.86	9.24	11.40	10.68
SERVET VERGİLERİ	2.06	2.16	2.19	2.42	2.28	2.22	2.24	2.11	2.06	2.05	2.02	1.85	1.88	1.93
VİV	0.05	0.08	0.08	0.09	0.10	0.09	0.10	0.10	0.11	0.10	0.13	0.12	0.13	0.15
MTV	2.01	2.08	2.11	2.33	2.18	2.13	2.14	2.01	1.95	1.95	1.89	1.73	1.75	1.78
DOLAYSIZ VERGİLER TOPLAM	31.26	33.59	35.4	36.41	32.95	33.55	34.32	32.08	33.48	32.66	34.23	34.09	37.4	37.97

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistikleri tablo 34-47 bütçe verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 2: 2006-2019 Yılları Toplam Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Dolaysız Vergilerin Payı (%)



Not: 1:GV, 2:KV, 3:VİV, 4:MTV.: Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistik verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

3- DOLAYLI ve DOLAYSIZ VERGİLERİN ADALET İLKESİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi, kamu giderlerini karşılamak ve sosyo-ekonomik yapının ihtiyaç duyduğu tedbirleri almak amacıyla, mali gücü olanlardan ve mali güçleri ile orantılı olarak alınan zorunlu ve kar-

şılıksız ödemelerdir. Bu kapsamda vergilemede adalet ilkesi kamu maliyesinin ve vergilendirme konusunun temel ilkelerinden birisidir. Nitekim söz konusu ilke hukuki dayanağını Anayasa'nın 73. maddesinden almaktadır. Söz konusu vergi ödevi başlıklı maddede *herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi*

ödemekle yükümlü olduğu vurgulanmıştır. *Mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür* ifadesinde de belirtildiği gibi vergilemenin adil olma ölçüsü mükelleflerin mali gücünü ve bu gücün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamalar olmaktadır. Bu çerçevede gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler bireylerin mali gücünü tespit etmekte büyük önem arz etmektedir. Vergilemenin mükellefin ödeme gücüne göre alınmasını sağlamak için mükellefin şahsi durumları dikkate alınarak, artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkeleri uygulanmalıdır. Artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkeleri Gelir Vergisi gibi dolaysız vergilerde uygulanma imkânı bulmaktadır. Çünkü dolaysız vergilerde belirsizlik yoktur, vergiyi kimin, ne zaman ödeyeceği önceden bellidir. Bu açıdan bakıldığında dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adil bulunmaktadır.

Vergi tarifesinin artan oranlı olması da vergilemede adalet açısından önemli bir gösterge niteliğindedir. Artan oranlı tarife Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi gibi dolaysız vergilerde uygulanma imkânı bulmaktadır. Söz konusu uygulama ile geliri az olanlar az vergi, geliri yüksek olanlar ise daha yüksek vergi ödemektedir. Gelir düzeyi dikkate alındığında bu vergilerin daha adaletli olduğunu söylemek mümkündür. Oysa Katma Değer Vergisi gibi dolaylı vergilerde mükelleflerin ödeme gücü dikkate alınmadan herkese aynı oran uygulanmaktadır. Bu durumda ödenen vergi miktarlarını, vergiyi ödeyen mükelleflerin gelirlerine oranlandığında geliri az olanın, gelir fazla olana oranla daha çok vergi ödemiş olduğu anlaşılabilmektedir. En az geçim indirimi uygulaması açısından değerlendirecek olursak, en az geçim indirimi bireyin kendisi ve ailesini asgari düzeyde geçindirebilecek tutarın vergi dışında bırakılması olarak tanımlanmakta olup Gelir Vergisi'nde uygulama alanı bulmaktadır. Bu açıdan da dolaysız vergi vergilemede adalet ilkesi açısından daha uygundur. Ayırma ilkesi de yine Gelir Vergisi'nde uygulanmakta olup emek-

le elde edilen gelirlerin, sermayeden elde edilen gelirleri göre daha az oranda vergilendirilmesini sağlamaktadır.

Kurumlar Vergisi'nde muafiyet, indirim ve istisnalarla vergi adaleti sağlanmaya çalışılmakla birlikte, tek oranlı vergi tarifi uygulanması nedeniyle vergileme adalet ilkesine ters düştüğünü söylemek mümkündür. Vergi sisteminde ödeme gücü yüksek olan Kurumlar Vergisi mükelleflerinden yüksek vergi alınarak adalet sağlanmaya çalışılabilir ancak bu durum vergi kaçırma, vergiden kaçınma, kayıtdışı ekonomi gibi yasadışı uygulamalara yol açabileceği gibi, ekonomiye canlılık kazandıracak sermaye birikiminin vergi cenneti gibi ülkeleri kaymasına neden olmaktadır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi ise spesifik matrahlı bir vergi olup, araçların türü, cinsi, yaşı, silindir hacmi, motor gücü gibi unsurlar dikkate alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Söz konusu unsurlar ile lüks sayılan araçların vergi miktarlarının daha yüksek olduğu düşünüldüğünde vergilemede adaletin sağlanabildiği söyleyebiliriz.

Mükelleflerin ödeme gücü, şahsi durumları gibi kriterleri dikkate almadan harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerde ise adaletsizliğin daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle harcamalar üzerinden %1, %8 ve %18 oranlarında alınan Katma Değer Vergisi'nde adaletsizlik çok belirgindir. Çünkü Katma Değer Vergisi'nde harcamayı yapan bireylerin gelir düzeyi ve servet miktarları dikkate alınmadan herkese aynı oranlar uygulanmaktadır. Bu durumda gelir düzeyi zaten düşük olan bireylerin gelirleri daha da azalıp verginin hissedilme oranı yüksek olup ve yaşam düzeylerini olumsuz etkilemektedir. Ancak gelir düzeyi yüksek bireylerin ödedikleri vergiler kazançları yanında çok düşük kalmakta ve yaşam kalitesini etkilememektedir. Oransal açıdan karşılaştırıldığında dolaylı vergilerin düşük gelirliiler üzerinde oluşturdukları vergi yükü daha fazladır.

Tablo 6'da 2006-2019 yılları merkezi yönetim bütçe vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve do-

laysız vergilerin oranlarına yer verilmiştir. Tablo da yer alan dolaylı vergiler ve dolaysız vergilerin rakamları dikkate alınarak karşılaştırma yapmak mümkündür. Toplam vergiler içinde dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilerin yaklaşık iki katı büyüklüğündedir. Yıllar içinde dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı yaklaşık %60 sey-

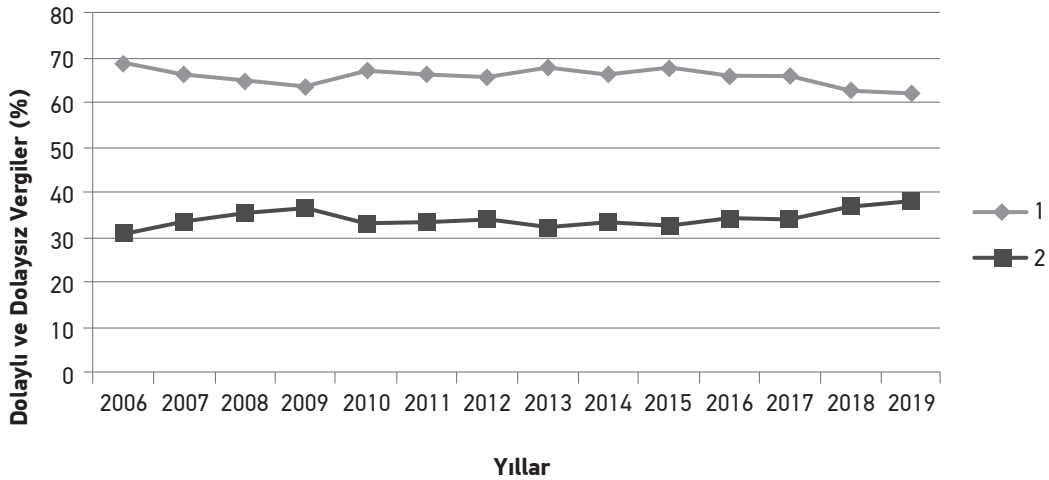
rindedir. Bu durum vergi yükünün harcamalar üzerinden alınan KDV, ÖTV gibi vergilerde olduğunu göstermektedir. KDV, ÖTV gibi vergiler mükelleflerin gelir, aile durumu vs. gibi kişisel özellikleri dikkate almadan sadece harcamaları vergilendirildiği düşünüldüğünde vergilemede adalet ilkesinden uzaklaşıldığını göstermektedir.

Tablo 6: 2006-2019 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Oranlarının Karşılaştırılması (%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dolaylı Vergiler	68.74	66.41	64.6	63.59	67.05	66.45	65.69	67.92	66.52	67.34	65.77	65.91	62.61	62.03
Toplamı														
Dolaysız Vergiler	31.26	33.59	35.4	36.41	32.95	33.55	34.32	32.08	33.48	32.66	34.23	34.09	37.4	37.97
Toplamı														

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistikleri tablo 34-47 bütçe verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 3: 2006 - 2019 Yıllarında Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı (%)



Not: 1: Dolaylı Vergiler; 2: Dolaysız Vergiler.: Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistik verileri esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

SONUÇ

Devlet, vergilendirme yetkisini Anayasa'nın 73. maddesinden almaktadır. Söz konusu maddede devletin vergilendirme yetkisine sahip olduğu ifade edilmekle birlikte vergilendirme yetkisini kullanırken bireylerin ödeme gücünü de dikkate alması gerektiği ifade edilmiştir. Bu

kapsamda devlet vergilendirme yetkisine adalet ilkesi çerçevesinde gerçekleştirmekle yükümlüdür. Yani ödeme gücünü temsil eden hem gelir, servet ve harcama durumlarını hem de bireylerin şahsi, ailevi durumlarını da dikkate alarak vergilendirme yapması gerekmektedir.

Bu çalışmada 2006-2019 merkezi yönetim

bütçe vergi gelirleri dolaylı vergi ve dolaysız vergi çerçevesinde dikkate alınarak vergi oranları incelenmiş ve vergi türlerinin vergilemede adalet ilkesine katkıları değerlendirilmiştir.

Dolaylı vergiler bireylerin kişisel durumları dikkate alınmaksızın harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Bireylerin gelir ve servet durumlarını dikkate almadığı için herkesten aynı oranda alınmaktadır. Yani yüksek gelirli olan kesimde %1, %8 ve %18 KDV ödemekte iken, düşük gelirli kesimde aynı oranlarda KDV ödemekle yükümlüdür. Aynı vergi sistemi diğer harcama vergileri için de geçerlidir. Bu durum düşük gelirli kesim ile yüksek gelirli kesimin söz konusu vergilere eşit oranda katılımını sağlamak ve vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Dolayısıyla dolaylı vergiler bireylerin gelir ve servet durumlarını, şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almadan sadece harcamaları vergilendirip düşük gelirli kesimin vergi yükünü daha çok hissetmelerine sebep oldukları için adaletli görülmemektedir. Dolaysız vergiler ise mükelleflerin gelir ve servetleri üzerinden sabit oranlı ya da artan oranlı olarak alınmakta olup dolaylı vergilere nazaran daha adaletlidir. Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi'nde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Artan oranlı tarife sayesinde daha fazla gelir elde eden daha yüksek vergiler ödemektedir. Ayrıca Gelir Vergisi en az geçim indirimi, ayırma kuramı, muafiyet, istisna gibi uygulamalar ile bireylerin şahsi durumları dikkate alınarak indirimlere tabi tutulmakta ve kolaylık sağlanmaktadır. Kurumlar Vergisi'nde ise yine gelir dikkate alınmakta ve her kuruma kanunda belirtilen şekilde sabit oranlı olarak vergi uygulanmaktadır. Ancak bu vergi türünde de muafiyet, istisna, indirim gibi uygulamalar yer almakta olup özel durumu olan mükelleflere kolaylıklar sağlanmaktadır.

Sonuç olarak ifade edilmesi gereken şudur: Türkiye'de 2006-2019 yılları vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilerin yaklaşık iki katı büyüklüğündedir. Benzer durum geliş-

mekte olan ülkelerin birçoğunda da görülmektedir. Nitekim gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilere kıyasla daha fazla olduğu görülmektedir.

Dolaylı vergilerin mükelleflerin kişisel özelliklerini dikkate almaksızın her mükelleften aynı oranda alındığı dikkate alındığında dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla daha adaletsizlik yarattığını söyleyebiliriz. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının giderek arttığı da dikkate alındığında adaletsizliklerin her geçen gün daha fazla arttığı görülmektedir. Bu durum Türkiye'de vergilendirme işlemlerinde adalet ilkesinden ziyade etkinlik kriterinin ön planda olduğunu ifade edebiliriz.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara. 14.Baskı.
- AKSOY, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. Filiz Kitabevi. İstanbul.
- BUDAK, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. XII Levha Yayıncılık. İstanbul. 1.Baskı.
- EDİZDOĞAN, N., ÇETİNKAYA, Ö., GÜMÜŞ, E. (2018). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım. Bursa. 9.Baskı.
- EĞİLMEZ, M. (2018). *Kamu Maliyesi*. Remzi Kitabevi. İstanbul. 4. Baskı.
- ERDEM, M., ŞENYÜZ, D., TATLIOĞLU, İ. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım. Bursa. 13.Baskı.
- GÖK, M., BİYAN, Ö., AKAR, S. (2013). "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz". Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. Sayı.34(1).
- KIRMANOĞLU, H. (2009). *Kamu Ekonomisi Analizi*. Beta Yayıncılık. İstanbul.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A. & ÇAĞAN, N. (2011). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi. Ankara.

- ÖZTÜRK, N. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basım. Bursa. 3.Baskı.
- PLATON. *Devlet*, Canan EYİ (çev.) (2001). Gün Yayıncılık. İstanbul.
- SUSAM, N. (2019). *Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar*. Beta Basım. İstanbul. 3.Baskı.
- ŞEN, H. & SAĞBAŞ, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikaları*. Barış Arıkan Yayınları. Ankara. 3.Baskı.
- ŞENER, O. (2016). *Kamu Ekonomisi*. Beta Basım. İstanbul. 13.Baskı.
- ŞENYÜZ, D., YÜCEM & GERÇEK, A. (2019). *Vergi Hukuku*. Ekin Basım. Bursa. 10.Baskı.
- ULUATAM, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. İmaj Yayınevi. Ankara.
- www.gib.gov.tr. Erişim tarihi: 02 Ocak 2020.