T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

GELİR VERGİSİNDE ADALETİ SAĞLAYICI MEKANİZMALARA İLİŞKİN MÜKELLEFLERİN ALGISI: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Doktora Tezi

HÜSEYİN DİRİCAN

İSTANBUL, 2025

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

GELİR VERGİSİNDE ADALETİ SAĞLAYICI MEKANİZMALARA İLİŞKİN MÜKELLEFLERİN ALGISI: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Doktora Tezi

HÜSEYİN DİRİCAN

Tez Savunma Jürisi

1.Tez Danışmanı : Prof. Dr. Gülay AKGÜL YILMAZ

2. Üye: Prof. Dr. Ayşe GÜNER

3. Üye: Prof. Dr. Nazan SUSAM

4. Üye: Prof. Dr. Murat ŞEKER

5. Üye: Dr. Öğr. Üyesi Kemal CEBECİ

İSTANBUL, 2025

ÖZET

GELİR VERGİSİNDE ADALETİ SAĞLAYICI MEKANİZMALARA İLİŞKİN MÜKELLEFLERİN ALGISI: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Vergi, karşılıksız olma ve zorunlu ödeme gibi sahip olduğu özellikler dolayısıyla mükelleflerce bir yük olarak algılanabilmektedir. Günümüzde vergi yükünün adil dağılımını sağlamak için ödeme gücü yaklaşımı benimsenmektedir. Bu yaklaşıma göre vergilendirmeyi sağlayabilmek için vergi sistemleri bunu gerçekleştirecek şekilde düzenlenmiş, sistemde yer alan vergiler bunu sağlayacak araçlarla donatılmıştır. Bununla birlikte bazı uygulamalar ve kullanılan mekanizmalar ise mükelleflerin ödeme gücüne ulaşılmasını güçleştirmekte ve vergilemede adaleti bozabilmektedir. Buradan hareketle çalışmada, ödeme gücüne ulaşılmasını sağlayan ve güçleştiren mekanizma ve durumlar ele alınmış, seçilen ülkelerdeki uygulama şekilleri ortaya konulmuş, Türkiye'de bu mekanizmalara ilişkin vatandaşların bilinç ve algı düzeylerine ilişkin tespit yapmak amaçlanmıştır. Çalışmanın ampirik kısmı Türkiye'de gelir vergilemesinde söz konusu mekanizma ve durumlara ilişkin bilinç ve algı düzeyini belirleyebilmek amacıyla vergi ödeme uyumunun en yüksek olduğu Marmara Bölgesinde vergi ödeme uyumunun en yüksek olduğu İstanbul ile en düşük olduğu Yalova'daki gelir vergisi mükelleflerine anket uygulanmış, farklı uyum düzeylerine sahip mükelleflerin vergi yükü dağılımında adaleti sağlayan ve bozan mekanizmalar hakkındaki bilinç ve algı düzeyleri ile vergi ödeme uyumu arasında bir bağlantı olup olmadığı sorusunun yanıtı aranmıştır. Çalışma sonuçlarına göre söz konusu bilinç ve algı düzeyinin İstanbul'da daha yüksek olduğu, Yalova'daki mükelleflere kıyasla gelirlerin genel olarak adaletsiz vergilendirildiği algısının olduğu belirlenirken, adaletsizliğin en büyük nedeninin sosyal amaç dışında uygulanan muafiyet ve istisnalardan kaynaklandığı ve artan oranlı vergi tarifesinin adaletin sağlanmasında önemli görüldüğü tespit edilmiştir. Son olarak Türkiye'de gelir vergilemesindeki vergi uyumsuzluğunun en önemli gerekçelerinin, yüksek vergi oranları ve vergi afları uygulamaları olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Vergilemede Adalet, Ödeme Gücü

ABSTRACT

TAXPAYERS' PERCEPTION OF MECHANISMS PROVIDING JUSTICE IN INCOME TAXATION: AN EMPIRICAL STUDY

Tax may be perceived as a burden by taxpayers due to its characteristics such as being compulsory and non-reciprocal. Today, the ability-to-pay approach is adopted to ensure an equitable distribution of the tax burden. According to this approach, to ensure taxation, tax systems have been structured accordingly, and the taxes within the system have been equipped with instruments to fulfill this objective. Besides, certain practices and mechanisms make it difficult to reach the taxpayers' abilit-to-pay and may undermine equity in taxation. From this point of view, the study addresses the mechanisms and circumstances that facilitate or hinder the attainment of taxpayers'ability-to-pay, outlines how these mechanisms are implemented in selected countries and aims to identify the level of awareness and perception of citizens in Türkiye regarding these mechanisms. In the empirical part of the study, to determine the level of awareness and perception regarding the mentioned mechanisms and situations in income taxation in Türkiye, a questionnaire was applied to income taxpayers in İstanbul, where tax payment compliance is the highest, and Yalova, where tax payment compliance is the lowest, in the Marmara Region, where tax payment compliance is the highest, and the answer to the question of whether there is a connection between the level of awareness and perception of taxpayers with different compliance levels about the mechanisms that provide and undermine equity in the distribution of tax burden and tax payment compliance was sought. According to the findings of the study, the level of awareness and perception regarding the relevant mechanisms is higher in İstanbul. In contrast, compared to taxpayers in Yalova, there is a stronger perception in İstanbul that income is generally taxed unfairly. In contrast, it has been determined that the biggest reason for the inequity stems from exemptions and exceptions applied for non-social purposes and that the progressive tax tariff is considered important in ensuring equity It is finally determined that the most important justifications for tax non-compliance in income taxation in Türkiye are high tax rates and tax amnesties.

Keywords: Income Tax, Justice in Taxation, Ability to Pay

ÖNSÖZ

"Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Mekanizmalara İlişkin Mükelleflerin Algısı: Ampirik Bir Çalışma" adlı tez çalışmasında engin bilgi birikimi, yapıcı eleştirileri ve yönlendirmeleriyle bana rehberlik eden ve kendisinden çok şey öğrendiğim değerli danışman hocam Prof. Dr. Gülay AKGÜL YILMAZ' a kalpten teşekkürlerimi sunarım.

Aynı zamanda tez izleme komitesinde yer alarak çalışmanın daha nitelikli bir seviyeye gelmesi için yol gösterici önerilerde bulunan değerli hocalarım, Prof. Dr. Nazan SUSAM ve Prof. Dr. Ayşe GÜNER'e ve tez savunma jürisinde yer alarak çalışmaya katkı sunan kıymetli hocalarım, Prof. Dr. Murat ŞEKER ve Dr. Öğr. Üyesi Kemal CEBECİ'ye müteşekkirim.

Bugünlerin en büyük mimarı olan kıymetli aileme ve akademik hayatımda tecrübeleriyle bana yol gösteren değerli hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Son olarak adaletin hayatın her alanında olduğu gibi vergilemede de önemli olduğuna değinen bu tezin alana katkı sunması en büyük temennimdir.

Hüseyin DİRİCAN
İstanbul, 2025

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ÖNSÖZ ..... **iii**
İÇİNDEKİLER ..... **iv**
KISALTMALAR ..... **vii**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **viii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xi**
GRAFİKLER LİSTESİ ..... **xii**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖDEME GÜCÜNE GÖRE VERGİLEME YAKLAŞIMI ÇERÇEVESİNDE GELİR VERGİLEMESİNİN ESASLARI

1.1. Vergilemede Adalet: Kavramsal Çerçeve ve İlkeler 4
1.2. Vergilemede Adaleti Sağlayıcı Yaklaşımlar 10
1.2.1. Fayda Yaklaşımı 11
1.2.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı 15
1.3. Ödeme Gücüne Göre Verginin Konusunu Oluşturan Unsurlar 19
1.3.1. Gelir 19
1.3.2. Servet 23
1.3.3. Harcama 25
1.4. Ödeme Gücü Yaklaşımına Göre Vergi Türleri 29
1.5. Gelir Vergilemesinde Ödeme Gücüne Göre Vergilendirmeyi Sağlayan Müesseseler 39
1.6. Gelir Vergilemesinde Ödeme Gücüne Göre Vergilendirmeyi Güçleştiren Durumlar 62

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİLEMESİ: ADALETİ SAĞLAYICI VE GÜÇLEŞTİRİCİ MEKANİZMALAR İLE DURUMLAR

2.1. İngiltere 71
2.1.1. İngiltere'de Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi 71
2.1.2. İngiltere'de Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi 73
2.1.3. İngiliz Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler 76
2.1.4. İngiliz Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar 79
2.2. Almanya 80
2.2.1. Almanya'da Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi 80
2.2.2. Almanya'da Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi 82
2.2.3. Alman Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler 85

2.2.4. Alman Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar 88
2.3. Amerika Birleşik Devletleri 90
2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi 90
2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi 91
2.3.3. Amerikan Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler 95
2.3.4. Amerikan Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar 99
2.4. Macaristan 102
2.4.1. Macaristan'da Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi 102
2.4.2. Macaristan'da Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi 103
2.4.3. Macar Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler 106
2.4.4. Macar Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar 109
2.5. Polonya 111
2.5.1. Polonya'da Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi 111
2.5.2. Polonya'da Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi 112
2.5.3. Polonya Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler 115
2.5.4. Polonya Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar 118
2.6. Türkiye 119
2.6.1. Türkiye'de Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi 119
2.6.2. Türkiye'de Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi 122
2.6.3. Türk Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler 126
2.6.4. Türk Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar 131
2.7. Seçili Ülkelerde Gelir Vergilemesindeki Adaleti Sağlayan ve Güçleştiren Mekanizma ve Durumların Karşılaştırılması 134

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDE ADALETİ SAĞLAYICI VE GÜÇLEŞTİRİCİ MEKANİZMA VE DURUMLARA İLİŞKİN MÜKELLEFLERİN ALGISI: İSTANBUL VE YALOVA KARŞILAŞTIRMASI

3.1. Literatür İncelemesi 141
3.2. Araştırmanın Metodolojisi 153
3.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi 153
3.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri 154
3.5. Araştırmanın Evren ve Örneklemi 155
3.6. Veri Toplama Yöntem ve Aracı 156
3.7. Verilerin Analizi ve Analiz Yöntemleri 157
3.7.1. Verilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler 158
3.7.1.1. Demografik Değişkenlerin Frekans Dağılımları 158
3.7.1.2. 5'li Likert Tipi Sorulara İlişkin Frekans Dağılımları 162
3.7.2. Güvenilirlik Analizi 173
3.7.3. Farklılık (Hipotez) Analizleri 174

3.7.3.1. Bağımsız Örneklem T-Testi (Independent Samples T-Test) 174
3.7.3.2. Tek Faktörlü Varyans Analizi (One-way Anova Test) 176
3.7.4. Sıralama Sorularının Analizi 187
3.7.5. Açık Uçlu Soruların Analizi 192
SONUÇ VE ÖNERİLER 199
KAYNAKÇA 209
EKLER 239
…… ……..... 242

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AB	Avrupa Birliği
EITC	Kazanılmış Gelir Vergisi Kredisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	İngiltere Gümrük ve Gelir İdaresi
ILO	Uluslararası Çalışma Örgütü
IRS	İç Gelir Servisi
NAV	Ulusal Vergi ve Gümrük İdaresi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü
TCJA	Vergi Kesintileri ve İş Kanunu
VAA	Vergi Adaleti Algısı
WB	Dünya Bankası

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Matrahtan İndirim Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması 49
Tablo 2: Vergiden İndirim Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması 49
Tablo 3: Bölme Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması 50
Tablo 4: Katsayı Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması 51
Tablo 5: Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi 56
Tablo 6: Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesine Göre Örnek Vergi Hesaplaması 56
Tablo 7: Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi 57
Tablo 8: Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesine Göre Örnek Vergi Hesaplaması 57
Tablo 9: Gizli Artan Oranlı Tarife Örneği 58
Tablo 10: Tersine Artan Oranlı Vergi Tarifesine Göre Örnek Vergi Hesaplaması 59
Tablo 11: İngiltere Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilecek Gelirler 73
Tablo 12: İngiltere'de Gelir Vergisinin Özellikleri 73
Tablo 13: İngiltere'de Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022) 74
Tablo 14: İngiltere'de En Az Geçim İndirimi Tutarları (2025-2026 Mali Yılı) 77
Tablo 15: İngiltere Gelir Vergisi Kanun'larında Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler 77
Tablo 16: İngiltere'de Gelir Vergisi Tarifesi (2025) 78
Tablo 17: Almanya'da Gelir Vergisinin Özellikleri 82
Tablo 18: Almanya'da Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022)84
Tablo 19: Almanya'da En Az Geçim İndirimi Tutarları (2025) 86
Tablo 20: Alman Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler 87
Tablo 21: Almanya'da Gelir Vergisi Tarifesi (2025) 88
Tablo 22: Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisinin Özellikleri 92
Tablo 23: Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022) 93
Tablo 24: Amerika Birleşik Devletleri'nde Standart İndirim Miktarı (2024/2025) 96
Tablo 25: Amerikan Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler 97
Tablo 26: Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisi Tarifesi (2025) 98
Tablo 27: Macaristan'da Gelir Vergisinin Özellikleri 103

Tablo 28: Macaristan'da Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022) 104
Tablo 29: Macaristan Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler 108
Tablo 30: Polonya'da Gelir Vergisinin Özellikleri 112
Tablo 31: Polonya'da Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022) 113
Tablo 32: Polonya Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler 116
Tablo 33: Polonya'da Gelir Vergisi Tarifesi (2025) 117
Tablo 34: Gelir Vergisinin Özellikleri 122
Tablo 35: Türkiye'de Gelir Vergisi Tahsilatının Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2024) 124
Tablo 36: Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi (2025) 127
Tablo 37: Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet ve İstisnalar 129
Tablo 38: Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi (2025) 131
Tablo 39: Seçili Ülkelerde Gelir Vergisindeki Adaleti Sağlayıcı Müesseselerin Durumu 135
Tablo 40: Seçili Ülkelerde Gelir Vergisindeki Adaleti Güçleştiren Durumlar 138
Tablo 41: Mükellef Sayıları ile Uygulanan Anket Formunun İllere Göre Dağılımı 157
Tablo 42: Ankete Katılan Mükelleflerin Demografik Özellikleri 158
Tablo 43: Ankete Katılan Mükelleflerin İl Bazlı Demografik Özellikleri 159
Tablo 44: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Bilinç Düzeylerini Ölçen İfadelerin Frekans Analizi 162
Tablo 45: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Bilinç Düzeylerini Ölçen İfadelerin İller Bazında Olumlu ve Olumsuz Yargılara Göre Dağılımı 164
Tablo 46: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Algı Düzeylerini Ölçen İfadelerin Frekans Analizi 167
Tablo 47: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Algılarını Ölçen İfadelerin İller Bazında Olumlu ve Olumsuz Yargılara Göre Dağılımı 169
Tablo 48: Cronbah's Alfa Değerleri 173
Tablo 49: Cinsiyete Göre Bağımsız Gruplar T-Testi Sonuçları 175
Tablo 51: Yaş Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları 176
Tablo 52: Eğitim Durumu Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları 178
Tablo 53: Kazanç Türü Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları 181

Tablo 54: Gelir Düzeyi Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları..... 185
Tablo 55: Katılımcılardan Gelir Vergisini Adaletsiz Bulmaları Durumunda Sıralamaları İstenilen İfadeler..... 188
Tablo 56: Gelir Vergisini Adaletsiz Bulan Katılımcıların Sıralama Sonuçları..... 188
Tablo 57: Gelir Vergilemesinin Adaletsiz Bulunmasında Nedenlerin Etki Derecesine Göre Sınıflandırılması..... 190
Tablo 58: Katılımcılardan Gelir Vergisinde Adaletin Sağlanması Bakımından..... 190
Tablo 59: Gelir Vergilemesinde Adaletin Sağlanması Bakımından Katılımcıların Sıralama Sonuçları..... 191
Tablo 61: Katılımcılara Yöneltilen Açık Uçlu Sorular..... 193
Tablo 62: Açık Uçlu Sorulara Verilen Yanıtlar..... 193

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Toplumsal Sözleşme Teorisine Göre Verginin Görünümü 12

Şekil 2: Mali Gücün Göstergeleri 19

Şekil 3: Türk Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelirin Unsurları 22

Şekil 4: Önerilen Araştırma Modeli 154

Şekil 5: Katılımcılara Göre Mükelleflerin Kazançlarını Doğru Beyan Etmeme Sebepleri 194

Şekil 6: Katılımcılara Göre Mükelleflerin Tahakkuk Eden Vergileri Zamanında ve Tam Olarak Ödememe Sebepleri 195

Şekil 7: Vergi Adaletsizliği Algısına İlişkin Döngü 197

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: İngiltere'de Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%) 75

Grafik 2: Almanya'da Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (1988-2022)(%) 85

Grafik 3: Amerika Birleşik Devletleri'nde Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%)..... 95

Grafik 4: Macaristan'da Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%) 106

Grafik 5: Polonya'da Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%)..... 115

Grafik 6: Türkiye'de Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%) 126

GİRİŞ

Karşılıksız ve zorunlu bir ödeme olan vergi, mükelleflerin ekonomik gücünü sınırlandırdığı için yük olarak algılanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle mükellefler ödedikleri verginin karşılığını doğrudan alamadıkları ve zorunlu olarak ödedikleri için vergiyi yük olarak hissedebilmektedir. Bu noktada vergileme dolayısıyla ortaya çıkan yükü (vergi yükü) mükellefler arasında adil paylaştırmak devletin en önemli sorumlulukları arasındadır. Vergileme dolayısıyla oluşan vergi yükünün dağılımında adaletin sağlanabilmesi vergilemenin iki tarafı (devlet ve mükellefler) açısından da büyük öneme sahiptir. Günümüzde vergi yükünün adil dağılımı diğer bir ifadeyle vergilemede adaletin sağlanabilmesi bakımından "ödeme gücü yaklaşımı" kabul görmekte ve uygulanmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımı, toplumu oluşturan herkesin elde ettiği gelirle orantılı olarak vergilemeye katılması gerektiği anlayışına dayanmaktadır. Ancak mükelleflerin elde ettikleri gelirle orantılı olarak vergi ödemeleri, tek başına vergilemede adaletin sağlanabilmesi için yeterli olamamakta ve diğer bazı mekanizmalar aracılığıyla mükelleflerin gerçek ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesi az kazanandan az çok kazanandan çok vergi alınmasını mümkün kılarak, en az geçim indirimi mükelleflerin kendileri ve ailelerinin hayatlarını idame ettirebilecek temel gelir üzerinden vergi alınmamasını sağlayarak, ayırma ilkesi emek gelirinin sermaye gelirleri karşısında korunmasını ve dolayısıyla emek gelirlerinin daha düşük oranda vergilendirilmesini mümkün kılarak, sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları özellikle düşük gelirli mükellefler başta olmak üzere mükellefleri destekleyerek, matrahın gerçek usulde tespiti mükelleflerin götürü olarak değil, elde edilen safi gelir tutarının belirlenmesini sağlayarak, üniter vergileme sistemi ise vergileme yapılırken mükellefin farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergi ödemesini sağlayarak mükelleflerin ödeme gücüne ulaşılmasına yardımcı olmaktadır.

Diğer taraftan vergi sistemleri içerisinde yer alan bazı mekanizma ve durumlar, ödeme gücüne göre vergilendirme yapılmasını güçleştirerek vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, çıkarılan vergi afları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, vergiyi ödemekle yükümlü olan kişilerin ödeyecekleri vergiyi başkalarına aktarması, yetersiz denetimler ve caydırıcı olmayan cezalar, vergi otoritesi ile mükellefin vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözüme kavuşturulmasını sağlayan uzlaşma müessesesi ödeme gücüne göre vergilendirme yapılmasını güçleştirmektedir. Bahsi geçen mekanizmalar bir taraftan ödeme gücüne göre vergilendirmeyi ve vergi yükünün adil dağılımını güçleştirirken diğer taraftan mükelleflerin vergi adaleti algılarını olumsuz etkileyebilmektedir.

Vergilemede adalete ilişkin literatür incelendiğinde, araştırmaların genel olarak "Vergi Adalet Algısı" (VAA) üzerine yoğunlaştığı gözlemlenmektedir. Diğer bir ifadeyle ilgili araştırmaların vergi sisteminin genel adaletine ilişkin algıyı ölçmeyi hedeflediği belirlenmiştir. Ayrıca ödeme gücüne ulaşılmasını sağlayan ve güçleştiren mekanizma ve durumlara ilişkin yapılan araştırmaların genel olarak bir veya

birkaç mekanizma veya durum üzerine odaklandığı tespit edilmiştir. Bu mekanizma ve durumların hepsini bir arada inceleyen/araştıran bir çalışma olmadığından hareketle bu çalışmanın literatüre bu anlamda katkı sunacağı düşünülmektedir. Buradan hareketle bu çalışmada gelir vergilemesinde ödeme gücüne göre vergilemeyi kolaylaştıran ve güçleştiren mekanizma ve durumların, Türkiye ve diğer seçili ülkelerdeki uygulama şekillerinin ortaya konulması ve akabinde Türkiye'deki gelir vergisi mükelleflerinin bu mekanizma ve durumlara ilişkin bilinç ve algı düzeylerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla hazırlanan çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde vergilemede adaletin teorik çerçevesini açıklayabilmek için öncelikle adalet ve vergilemede adalet kavramları, sonrasında vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin fayda ve ödeme gücü yaklaşımı ele alınacaktır. Akabinde günümüz vergileme anlayışının temelini oluşturan ödeme gücünü gösteren unsurların vergi konusu edilerek vergi sistemlerinin inşa edilmesi esasından hareketle konusu itibarıyla vergi türleri incelenecektir. Daha sonra konunun bütünlüğü açısından gelir vergilemesinde ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayan mekanizmalar ile ödeme gücüne göre vergilendirmeyi güçleştiren durumlar teorik olarak ortaya konulacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, gelişmiş ülke grubunda olmaları ve gelir vergisinin ortaya çıktığı ülke olması dolayısıyla İngiltere, Türkiye'nin Gelir Vergisi Kanunu'nu (GVK) esinlendiği ülke olarak Almanya ve gelir vergisinin dünyaya yayılımında öncü rol oynaması gerekçesiyle Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Avrupa Birliği (AB) üyesi olan ve sosyalist sistemden kapitalist sisteme geçiş sonrası gelir vergisini uygulamaya başlayan Macaristan ve Polonya'da gelir vergisi yükünün adil dağılımını sağlayan mekanizmaların varlığı ve işleyişi bakımından incelemesine yer verilecektir. Her bir ülke, gelir vergisinin tarihsel gelişim, gelir vergisinin yapısı, özellikleri ve vergi yükü dağılımında adaleti sağlayan ve bozucu etki yaratan mekanizmalar, müesseseler ve durumlar bakımından ele alınacaktır. Bu kapsamda ilgili ülkelerdeki ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayan; artan oranlı tarife, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları, matrahın gerçek usulde tespit edilmesi ve üniter vergileme sisteminin yapısı ile ödeme gücüne göre vergilemeyi güçleştiren; kayıt dışı ekonomi, vergi afları, yetersiz vergi denetimleri ile caydırıcı olmayan vergi cezaları, verginin yansıtılması, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ve uzlaşma gibi durum ve müesseselerin seçili ülkelerdeki uygulama biçimleri ve mevcut durumları ortaya konulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise öncelikle vergilemede adalete ilişkin uluslararası alanda ve Türkiye'de yapılmış olan ampirik çalışmaların kısa bir özeti verilecektir. Bu çalışmalar tez kapsamında gerçekleştirilen ampirik çalışmanın şekillendirilmesinde yol gösterici olmuştur. Son bölümde Türkiye'de gelir vergisi mükelleflerinin vergi yükü dağılımında adaleti sağlamaya yönelik Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan müesseseler ile vergi yükü dağılımını bozucu müessese, uygulama ve durumlara ilişkin algılarını belirlemeye yönelik gerçekleştirilen ampirik çalışmaya yer verilecektir. Çalışma kapsamında Türkiye'de vergi ödeme uyumunun en yüksek olduğu bölge olan Marmara Bölgesinde vergi ödeme uyumunun en yüksek olduğu İstanbul ile en düşük olduğu Yalova illerinde mükelleflerle yapılan

anket çalışmasının kapsamı, amacı, yöntemi ve bulguları ortaya konulacaktır. Esas itibarıyla algıyı belirlemeye yönelik yapılan çalışmanın bir bölümü bahsedilen vergi yükü dağılımında adaleti sağlayıcı mekanizmalar hakkında bilgi sahibi olup olmadığını başka bir deyişle bu konudaki bilinçlerini belirlemeye yönelik olmuştur. Buradan hareketle öncelikle çalışmaya katılan mükelleflerin söz konusu mekanizma ve durumlara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini belirlemek ve sonrasında iki ildeki mükellefler arasında bilinç ve algı düzeyi açısından farklılıkların olup olmadığını tespit etmek amacıyla SPSS programı aracılığıyla çeşitli analizler yapılacaktır. Araştırmanın metodolojisi kapsamında; araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın modeli ve hipotezleri, araştırmanın evren ve örneklemi, veri toplama yöntem ve aracı, verilerin analizi ve analiz yöntemleri açıklanmıştır. Verilerin analizi ve analiz yöntemleri kapsamında; ankete ait demografik bilgiler açıklanacak ve 5'li likert ölçeğinin kullanıldığı sorulara ilişkin frekans analizi yapılacaktır. Sonrasında mükelleflerin bilinç ve algı düzeyleri arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla farklılık (hipotez) analizleri yapılacaktır. Akabinde anket formunda yer alan sıralama soruları ile açık uçlu sorulara ilişkin analiz ve değerlendirmeler yapılarak çeşitli önerilere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖDEME GÜCÜNE GÖRE VERGİLEME YAKLAŞIMI ÇERÇEVESİNDE GELİR VERGİLEMESİNİN ESASLARI

Çalışmanın birinci bölümünde vergilemede adaletin kavramsal çerçevesi ve bu kapsamda vergilemede adaletin sağlanmasında ön plana çıkan vergileme ilkeleri ele alınacaktır. Sonrasında vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik geliştirilen yaklaşımlar incelenecek ve ödeme gücüne göre vergilendirmenin unsurları ile ödeme gücü ilkesi çerçevesinde vergi türleri ortaya konulacaktır. Akabinde gelir vergilemesinde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan mekanizmalar ile ödeme gücüne ulaşılmasını güçleştiren durumlar teorik düzeyde ele alınacaktır.

1.1. Vergilemede Adalet: Kavramsal Çerçeve ve İlkeler

Adalet kavramı tarihsel süreçte birbirinden farklı anlam ve içeriklerle ifade edilmiştir (Yayla, 2000, s.173). Göreceli bir kavram olan adalet, toplumlara, kişilere ve zamana göre farklılık gösterebilmektedir. Esasen adalet, normatif yani "olması gerekeni" ifade etmektedir (Eker ve Tüğen, 1990, s.162). Ancak olması gerekenin ne olduğu hususu belirsizdir ve her zaman cevabı bir değer yargısı içermektedir. Adaletin bu göreceliği gerek hukuk gerekse hukuk dışı alanların tamamında geçerliliğini korumaktadır. Etik alanların göz ardı edildiği durumda adalet, hukukun amacı ve özü olarak açıklanmakta ve "hakkı olanı vermek", "haklılık" gibi kavramlarla beraber telaffuz edilmektedir (Soydan, 1998, s.98). Normatif karakteri dolayısıyla da adaletin herkes için kabul edilebilir objektif nitelikli bir tanımını yapmak oldukça güçtür (Kayar ve Üzülmez, 2008, s.28).

Zamana, topluma ve kişiye göre farklı anlamlara gelebilen adalet kavramı çeşitli filozof, düşünür ve bilim insanı tarafından tanımlanmıştır. Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre adalet "yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması'', "hak ve hukuka muvafık, hakkı gözetme", "herkese kendine uygun düşeni, kendi hakkı olanı verme, doğruluk" şeklinde tanımlanmaktadır (TDK-sözlük, 2022). M.S. III. yüzyıl düşünürleri arasında bulunan Ulpianus de Diegesta adaleti "herkese hakkını verme yolunda daimî ve değişmez irade" şeklinde tanımlarken Roma dönemindeki hukukçular "herkese payına düşeni vermek" ya da "herkese kendine ait olanı vermek" şeklinde tanımlamıştır. Thamosius'un "sana yapılmasını istemediğin şeyi sen de başkasına yapma" ifadesi adaletin başka bir açıklaması olarak nitelendirilmektedir. Hobbes ise -aydınlanma çağı düşünürü olarak- sözleşmeye uymamayı adaletsizlik olarak kabul etmiştir (Gürdal, 1994, s.52). Platon, her bir kişinin kendine düşeni yapmasını ve kendi payına sahip olmasını adalet olarak nitelendirmiş ve adaletin en üstün değerlerden biri konumunda olduğunu hatta tanrıdan hemen sonra geldiğini belirtmiştir (Topakkaya, 2008, s.3).

Antik Yunan Filozoflarından Aristoteles ise adaletin bir fikirden ziyade toplum realitesi içerisindeki ilişkilerden doğduğunu ve esasen eşitliğe dayandığını ileri sürmüştür. Adalet kavramını dağıtıcı ve denkleştirici olmak üzere iki farklı şekilde yorumlayarak hukuk literatürüne kazandıran Aristoteles dağıtıcı adaleti, herkesin statü ve kabiliyetine göre uygun olanı alması, denkleştirici adaleti ise hukuki sürecin içindeki taraflara denk/eşit şekilde davranılması şeklinde açıklamıştır. Aristoteles adaletin bir toplum ve devlet için büyük önem arz ettiğini ileri sürmüş ve üç temel ilkeyle görüşünü desteklemiştir (Güriz, 2001, s.7):

- Devletlerin temelinde hukuk ve adalet unsurları bulunmaktadır,
- Devletlerin amaçları hukuk ve adaleti temin etmektir,
- Devletlerin yönetiminde hukuk ve adalet hâkim olan unsurlardır.

Denkleştirici adalet yaklaşımı herkesin eşit şekilde hakkını alması ve hiç kimseye verdiğinden fazlasının verilmemesi esasına dayanmaktayken, dağıtıcı adalet yaklaşımı orantılı bir eşitlik anlayışının sonucudur ve mutlak matematik eşitliğine dayanmamaktadır. Zira matematik eşitliği çerçevesinde herkese eşit olanın tahsis edilmesi sonucunda eşitliğin bozulacağı açıktır (Aral, 2007, s.37-39). Denkleştirici ve dağıtıcı adalet anlayışları karşılaştırıldığında aralarında iki temel farklılığın olduğu görülmektedir: "Özgürlük ve Eşitlik". Denkleştirici adalet anlayışı "özgürlük" temelinde hareket etmektedir. Söz konusu anlayışa göre adalet, aynı ilkelerin herkese uygulanmasını gerektirmektedir. Serbest piyasa ekonomisinde gelir dağılımının ya da sosyal ilişkilerin adaleti sağlayıp sağlamadığına piyasa dışı kurallar karar verememektedir. Bunun yanı sıra piyasanın işleyişi sonucunda kendiliğinden oluşan durumlara adaleti sağlamak amacıyla yapılan müdahaleler adaleti sağlamaktan ziyade adaletsizliği artırmaktadır. Adaletin sağlanması için herkesin özgürlüklerinin korunması gerekmektedir (Hayek, 1978, s.100; Nozick, 1974, s.111). Dağıtıcı adalet ise "eşitlik" temelinde hareket etmektedir. Yatay ve dikey eşitlik esasına dayanan dağıtıcı adalet anlayışı, serbest piyasa koşullarının adaletli dağılımı gerçekleştiremeyeceğini ve bu durumun giderilmesi için üstün bir güç tarafından müdahale edilmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Söz konusu anlayışa göre her bireyin asgari yaşam standardına sahip olması ve kişiler arasındaki ayrımların kaldırılması ile adalet sağlanabilecektir. Bu bağlamda kişileri belirli bir yaşam kalitesine ulaştırmak amacıyla özgürlüklerine yapılan müdahaleler normal karşılanmalıdır (Soğukpınar, 2009, s.27). Denkleştirici adaleti savunanlara göre bireylerin özgürlüklerine yapılan müdahalelerin engellenmesi ile adalet sağlanabilecektir. Dağıtıcı adaleti savunanlara göre ise çeşitli nedenlerle oluşan dengesizliklerin müdahale edilerek giderilmesi suretiyle adalet temin edilebilecektir. İkinci görüşe göre devlet adaleti sağlamak amacıyla müdahale etme ihtiyacı duymakta ve bu amaçla da vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Burada devlet hem koymuş olduğu vergilerde adaleti sağlamayı hem de vergiler ile adaleti sağlamayı hedeflemektedir (Soğukpınar, 2009, s.29).

Tarihsel süreçte vergi kavramının gelişimine paralel olarak vergilemenin adil bir şekilde gerçekleştirilmesi hususuna büyük önem verilmiştir. Adil bir vergi sisteminin maksadı kamusal

hizmetleri gerçekleştirebilmek için toplanan vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hakkaniyetli bir şekilde paylaştırılmasıdır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2018, s.251). Vergi adaleti kavramı verginin tarafsız veya düzenleyici olması gerektiği şeklindeki farklı bakış açıları çerçevesinde ele alınabilmektedir (Akdoğan, 1993, s.162). Vergi adaleti, kişilerin vergi ödeme güçleri ile orantılı olarak vergilendirilmesi şeklinde değerlendirilebileceği gibi çeşitli sosyal düzenlemelere yönelik bir vergileme anlayışı olarak da değerlendirilebilmektedir (Turhan, 1993, s.215).

Vergilemede adalet denildiği zaman akıllara öncelikle Adam Smith'in yorumladığı anlamdaki adalet gelmektedir. İktisadi anlamdaki adaleti kasteden Adam Smith'e göre aynı durumda olanlar aynı, farklı durumda olanlar ise farklı şekilde vergiye tabi tutulmalıdır (Sağbaş ve Şen, 2017, s.228). Adam Smith, devletin devamlılığını sağlamak için bir devleti oluşturan vatandaşların elde ettikleri gelirlerle orantılı bir şekilde vergi ödemesi gerektiğini savunmaktadır. Smith, devleti toplumdaki bireylerin katılımı yoluyla oluşturulan bir organizasyona benzetmekte ve bireylerin bu organizasyondan menfaat sağladıklarını dolayısıyla da bu menfaatlerle orantılı olarak söz konusu organizasyonun finansmanına katılmaları gerektiğini ileri sürmektedir. Smith'e göre vergileme ancak bu şekilde yapılırsa adaletli olacaktır (Nadaroğlu, 1983, s.352). Adolph Wagner vergilemede adaletin temin edilebilmesi için genellik ve eşitliğin sağlanması gerektiğine dikkat çekmektedir. Wagner, genellik ile toplumu oluşturan herkesin vergi yükümlülüğüne tabi olmasını, eşitlik ile de kişilerin gelirleriyle orantılı olarak vergiye tabi olmasını kastetmektedir. Fritz Neumark ise vergilemede adaletin; genellik, eşitlik ve nisbilik olmak üzere üç farklı bileşenden oluştuğunu ileri sürmektedir. Genellik ilkesi, herkesin vergileme kapsamına alınmasını, eşitlik ilkesi, benzer durumda olanların benzer muameleye tabi tutulmasını ve nisbilik ilkesi ise vergi mükelleflerinin kişisel durumlarının göz önünde bulundurulmasını ifade etmektedir (Turhan, 1987, s.233-235).

Vergi adaleti, yüzyıllardır tartışılan bir kavram olmasına rağmen halen üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. Bu durumun en büyük nedeni, adalet kavramının topluma ve zamana göre değişiklik göstermesidir. Adalet kavramına benzer şekilde vergi adaleti de zamana ve kişiye göre değişebilen sosyal, ahlaki ve siyasi nitelikli bir kavramdır. Bu sebeple adaletin genel kabul gören bir tanımı bulunmamakta ve adalet anlayışının değişkenliğine paralel olarak vergilemede de kesin bir adaletin sağlanması mümkün olamamaktadır. Buradan hareketle en azından vergilemede adalete yaklaşmak temel amaç olarak benimsenmektedir (Erginay, 1994, s.54). Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasının amaçlandığı bir vergi sisteminde; tüm mükelleflerin tam olarak kavranması, kayıt dışı faaliyetlerin önlenmesi, kimin ne kadar vergi ödeyeceğinin belirlenmesi, bireylerin mali ve kişisel özelliklerine göre ölçünün ne olacağının tespit edilmesi gibi hususlar büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2021, s.213).

Vergilemede adaletin sağlanması hususu çeşitli güçlükleri bünyesinde barındırmakla birlikte vergilemede adaletin nasıl ya da hangi ilkeler çerçevesinde temin edilebileceği konusunda literatürde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Genellik, eşitlik ve nisbilik (ödeme gücü, iktidar) ilkeleri literatürde vergi

adaletinin temel ilkeleri olarak kabul edilmektedir (Eker ve Tüğen, 1990, s.162). Bunun yanı sıra Adam Smith; eşitlik, uygunluk, belirlilik ve iktisadilik, Adolph Wagner; genellik ve eşitlik (Susam, 2020, s.264; Turhan, 1987, s.191), Fritz Neumark; genellik, nisbilik ve eşitlik (Neumark, 1975, s.75), Sayar; genellik, kanunilik ve yeknesaklık (Sayar, 1970, s.104), Erginay ise; eşitlik ve genellik ilkelerini vergilemede adaletin sağlanabilmesi için gerekli olduğunu ileri sürmüşlerdir (Erginay, 1994, s.55-58).

Tarihsel süreçte verginin değişen fonksiyonları beraberinde vergileme ilkelerinin niteliğini de değiştirme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Günümüzde vergi ve vergileme anlayışının önem kazanması vergileme ilkelerini yeni bir yaklaşımla ele alınmasını gerektirmiştir. Çağdaş vergileme ilkeleri olarak da nitelendirilen bu ilkeler esasen vergilemede adaleti sağlayıcı ilkeler şeklinde ifade edilebilmektedir (Devrim, 1998, s.218). Çalışmanın konusu kapsamında vergilemede adaleti sağlayıcı ilkeleri; genellik ve eşitlik olarak incelemekte ve sınırlamakta fayda vardır. Bu bağlamda vergileme adaleti sağlamaya yardımcı ve çalışma kapsamında incelenecek ilk ilke ***genellik ilkesidir.***

Vergilemede genellik ilkesi, bir toplumdaki vergi ödeme gücüne sahip olan ve vergi kanunlarının öngördüğü vergiyi doğuran olay ile ilişkisi olan herkesin vergiye tabi olmasını ifade etmektedir (Turhan, 1998, s.206). Genellik ilkesine göre bir ülkedeki vatandaşlar arasında; sosyal sınıf farkı, ırk, din, dil ve cinsiyet gibi hiçbir unsur gözetilmeksizin herkes vergi ödemekle yükümlüdür (Eker ve Tüğen, 1990, s.165). Yine bu ilkeye göre ülke sınırları içerisinde ikamet edenler (şahsilik ilkesi) ve ikameti yurtdışında olmakla birlikte ülke sınırları içerisinde malı ve emlaki bulunan herkesin (mülkilik ilkesi) vergi ödemesi gerekmektedir (Erginay, 1994, s.44; Orhaner, 2000, s.150; Aksoy, 2011, s.227).

Genellik ilkesinin kabulü demokratik gelişim sürecinin sonunda ayrıcalıklı sınıfın ortadan kaldırılması ile mümkün olmuştur. Orta Çağ Avrupası'nda fakir kesim vergi, papazlar dua, asilzadeler ise kanını krala verme anlayışı içerisindeydi. (Dikmen, 1956, s.9). İngiliz Devrimleri -17.yüzyıl- ve Fransız Devrimi -18.yüzyıl- gibi gelişmelerden sonra toplumdaki herkesin aynı hak ve yükümlülüklere sahip olduğu anlayışıyla birlikte birçok ülkede vergilemede genellik ilkesi uygulanmaya başlanmıştır. Sürecin akabinde ise ABD ve çeşitli Avrupa ülkelerinin anayasalarında herkesin ödeme gücü doğrultusunda vergi ödemesi gerektiğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bir ülkedeki vatandaşların uygulanan vergilemenin adil olduğu ve ödeme güçleri çerçevesinde vergi ödedikleri konularındaki fikir birliğine varabilmeleri için verginin genel olması gerekmektedir. Eğer toplumdaki bazı kişiler vergi ödemekle yükümlü değilse vergisini ödeyenlerce vergi sistemi adil bulunmayacaktır (Sayar, 1970, s.105-106). Bütün vatandaşların vergi karşısında eşit olması ve vergi yüküne katılması vergilemede adaletin öncelikli koşuludur. Vergide bu durum genellik ilkesi ile ifade edilmektedir. Bazı vatandaşların toplumsal hizmet ve menfaatlerden fayda sağladığı halde vergiden kaçarak vergisini başkaları üzerine yüklemesi vergide adaletsizliğe neden olmaktadır (İrtenk, 1973, s.113). Toplumu oluşturan herkesin ödeme gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi gerektiği görüşüne dayanan genellik ilkesi, kişiler arasında herhangi bir ayırma ve kayırmanın yapılmaması esasına dayanmaktadır. Ancak günümüzde -verginin değişen fonksiyonları ile- bazı vergilerin uygulanması sırasında çeşitli muafiyet, istisna ve indirim

uygulamalarına yer verilmektedir. Söz konusu uygulamalar bir taraftan amaçlarına hizmet ederken diğer taraftan genellik ilkesini ve vergilemede adaleti zedelemektedir (Orhaner, 2000, s.150).

Vergi adaletinin sağlanmasının bir diğer koşulu ise vergilemede ***eşitlik ilkesinin*** tahsis edilebilmesidir (Güneş, 1992, s.170). Vergilemede eşitlik ilkesi, vergilendirmenin mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alınmak suretiyle yapılmasını öngörmektedir. Vergilemede adaletin temin edilebilmesi hususunda önemli fonksiyonu bulunan eşitlik ilkesi, vergi yükünün mükellefler arasında -mükellefin şahsi ve ekonomik durumuna göre- eşit şekilde dağıtılması gerektiğini vurgulamaktadır (Musgrave, 1959, s.160). Vergilemede eşitlik ilkesi; kanun önünde eşitlik ve fedakârlıkta eşitlik şeklinde ele alınabilmektedir. Kanun önünde eşitlik ilkesi objektif nitelikte olup yatay ve dikey eşitlik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Öner, 2015, s.53). Vergilemede yatay eşitlik, benzer veya aynı durumda olan mükelleflerin yine benzer veya aynı ölçüde/boyutta vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre sosyal ve ekonomik durumları benzer olan kişiler aynı koşullar altında vergi ödemelidir. Vergi kanunlarının uygulanması hususunda mükelleflere eşit muamelede bulunulmasını öne süren yatay eşitlik yaklaşımı ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılabilmesi açısından da büyük öneme sahiptir. Vergilemede dikey eşitlik ise ekonomik ve sosyal durumları farklı olan mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesini savunmaktadır. Mükelleflerin gerek ailevi ve kişisel özellikleri gerekse sahip oldukları imkânlar farklılık gösterebilmektedir. Buradan hareketle dikey eşitlik yaklaşımı söz konusu farklılıkların dikkate alınması ve bu suretle de vergi yükünün dağılımında farklılaşmanın yapılmasını ileri sürmektedir (Musgrave, 1959, s.160). Musgrave, yatay ve dikey eşitlik ilkelerini vergi eşitliğinin ikiz ilkeleri olarak kabul etmekte ve yatay eşitliğin, dikey eşitliğin açık bir görünümü olduğunu savunmaktadır (Musgrave ve Musgrave, 1989, s.223). Musgrave, ödeme gücü yaklaşımının temel dayanağının yatay ve dikey eşitlik olduğunu ve aslında aynı şeyin farklı görünümlerini yansıttığını ifade etmektedir (Musgrave, 1990, s.113). Ödeme gücü ilkesi, zenginin daha fazla vergi ödemesinin yanı sıra benzer durumda olanların yine benzer şekilde vergi ödemelerini gerektirmektedir (Eckstein,1967, s.59). Fedakârlıkta eşitlik ilkesi ise sübjektif nitelikli olup *"vergi olarak her mükelleften eşit fayda alınmasını sağlamak"* anlamına gelmektedir (Erginay, 1994, s.48). Fedakârlıkta eşitliğin sağlanabilmesine ilişkin çeşitli teoriler bulunmakla birlikte söz konusu teoriler gerek iktisadi gerekse ahlaki düşüncelere dayanmaktadır. Ayrıca bu teoriler vergi ödeme gücüne ulaşmada önem arz etmektedir (Riew, 1985, s.274). Vergi ödeme gücüne ait ölçünün belirlenmesi bünyesinde çeşitli güçlükleri barındırmaktadır. Bu sebeple vergi yükünün mükelleflerin ailevi, kişisel ve ekonomik durumları dikkate alınmak suretiyle eşit şekilde dağıtılabilmesi için fedakârlıkta eşitlik teorilerinden yararlanılmaktadır (Orhaner, 2000, s.152). Fedakârlık teorilerine göre vergi sistemi mükelleflerin vergileme dolayısıyla katlandıkları fedakârlıkları aynı olacak şekilde düzenlenmelidir (Riew, 1985, s.274). Vergi, mükelleflerin gelirlerinden elde edecekleri faydayı azalttığına ve mükellefler için bir yük olduğuna göre yaşanan fayda kaybının mükellefler arasında eşit bir şekilde paylaşılması gerekmektedir (Erginay, 1994, s.59). Fedakârlıkta eşitlik teorisinin temelini vergi alınması dolayısıyla her mükellefte eşit miktarda fayda azalmasını sağlamak oluşturmaktadır (Aksoy, 2011, s.236). Fedakârlıkta eşitliğin sağlanması hususu

birçok kişi tarafından ele alınmakla birlikte bu konudaki en önemli katkılar; Mill, Edgeworth, Sidwick, Pigou ve Dalton tarafından sunulmuştur (Prest, 1960, s.112). Fedakârlık teorileri; eşit mutlak fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlık olmak üzere üç farklı şekilde ele alınmakla birlikte söz konusu teoriler çeşitli varsayımlar altında değerlendirilmektedir. Bütün yaklaşım biçimlerinde gelir ve fayda tanımlanabilir niteliktedir ve fayda eğrisinin azalan eğimli olduğu -yani gelirin artması durumunda faydanın azalan oranda arttığı- kabul edilmektedir. Ayrıca her bir kişinin gelirine ait fayda fonksiyonunun benzer karakterde olduğu varsayılmakta ve harcamalar veri kabul edilerek harcamalardan türetilen faydalar ise göz ardı edilmektedir (Sonsuzoğlu, 1997, s.55).

Fedakârlıkta eşitlik teorilerinden ilki *eşit mutlak fedakârlıktır*. Eşit mutlak fedakârlık yaklaşımı, vergi dolayısıyla mükelleflerin varlığında oluşan azalmanın sebep olduğu fayda kaybının yani fedâkarlığın mutlak olarak eşit olmasını savunmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.328; Prest, 1960, s.113; Turhan, 1998, s.218; Young, 1987, s.204). Söz konusu yaklaşıma göre toplumu meydana getiren bütün kişilerin aynı fedâkarlığa katlanması için aynı miktarda vergi ödemesi gerekmektedir. Ancak herkesten eşit miktarda verginin alınması vergilemede adalete ters düşmektedir. Zira bir ülkedeki vatandaşların ödeme güçlerinin birbirine eşit olması beklenmeyecek bir durumdur (Pehlivan, 2013, s.152). Ayrıca mükelleflerin varlıklarına ait faydanın tespit edilmesi mümkün değildir. Bu sebepledir ki mükellefler açısından sübjektif karakterli olan faydanın belirlenmesi ve mukayese yapma imkânı olmadığı için eşit fedakârlık teorisinin uygulanma imkânı da bulunmamaktadır (Akdoğan, 2021, s.215).

Fedakârlıkta eşitlik teorilerinden ikincisi *eşit oranlı fedakârlıktır*. Eşit oranlı fedakârlık anlayışına göre vergi dolayısıyla her bir mükellefin toplam faydasındaki azalışın aynı oranda olması gerekmektedir (Prest, 1960, s.113). Diğer bir ifadeyle bu anlayış, her bir mükellefteki toplam fayda kaybının elde ettiği toplam faydasına oranının eşit olması gerektiğini ileri sürmektedir (Brown ve Jackson, 1990, s.303). Eşit oranlı fedakârlık teorisi, varlığı ya da geliri yüksek olan mükelleflerin, az olan mükelleflere kıyasla daha fazla fayda elde ettikleri düşüncesiyle, ilk gruptaki -yüksek gelirli veya varlıklı- mükelleflerin diğerlerine göre daha fazla vergi ödemesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır (Erginay, 1994, s.49). Söz konusu teori verginin her bir mükellefin ödeme gücüne göre alınabilmesi için vergi dolayısıyla mükelleflerin üzerinde oluşan gerçek yükün, ekonomik refah seviyesiyle eşit orantılı olması gerektiğini savunmaktadır (Dalton, 1923, s.76). Bu durumda, tek veya eşit vergi oranının uygulanması neticesinde farklı refah seviyesine sahip mükellefler farklı miktarlarda vergi ödeyecektir. Eşit oranlı fedakârlık teorisinin temel özelliği uygulanan vergi oranının eşit olmasının bir sonucu olarak matrah değişimine paralel şekilde hesaplanan vergi miktarının da değişmesi ve ödeme gücü farklı olan mükelleflerin farklı miktarlarda vergi ödemesine imkân vermesidir (Musgrave, 1959, s.100-101). Uygulamada, söz konusu yaklaşımın bazı sakıncaları ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, gelirin artmasıyla birlikte katlanılan oransal fedakârlığın değişmemesi -aynı kalması- gerektiği ileri sürülmektedir. Ancak gelirin artması ile birlikte mükelleflerin vergi dolayısıyla katlanabilecekleri fedakârlık da artacaktır (Aksoy, 2011, s.238). Bu durum eşit oranlı fedakârlık yaklaşımında göz ardı edilmektedir.

Fedakârlıkta eşitlik teorilerinden üçüncüsü ve sonuncusu ise *en az toplam fedakârlıktır*. En az toplam fedakârlık teorisi, eş marjinal fedakârlık, minimum toplam fedakârlık gibi isimlerle de ifade edilmektedir. Söz konusu teori toplumun vergi dolayısıyla katlandığı toplam fedakârlık seviyesinin mümkün olabildiğince az olması gerektiğini savunmaktadır. Böyle bir sonucun elde edilebilmesi ancak verginin marjinal fedakârlığının, yani verginin ödenmiş son lirasının neden olduğu fayda kaybının, toplumdaki bütün mükellefler arasında eşit dağıtılacak şekilde düzenlenmesi ile sağlanabilecektir. Bu şekilde her mükellefin katlanmış olduğu marjinal fedakârlık düzeyi eşitlenebilirse, neticede toplumun katlanmış olduğu toplam fedakârlık düzeyi de en az düzeye indirilmiş olacaktır (Nadaroğlu, 1981, s.329). En az toplam fedakârlık yaklaşımında, mükellefler arasında eşitlikten ziyade toplum açısından verginin bir bütün olarak uygulandığı dikkate alınmakta ve verginin, gelir veya varlığın daha az fayda sağlayan marjinal birimleri üzerinden alınması gerektiği ileri sürülmektedir (Robinson, 1922, s.23-24).

Genel olarak değerlendirildiğinde fedakârlık teorilerinin her biri ekonomik durumları farklı olan mükellefler için nasıl bir vergileme yapılması gerektiğini açıklamaktadır. Söz konusu teoriler faydanın ve fedâkarlığın ölçülebildiği ve karşılaştırılabildiği varsayımı ile hareket etmektedir. Eşit mutlak ve eşit oranlı fedakârlık teorileri, toplumdaki her bir bireyin az veya çok fedakârlıkta bulunması gerektiğini ileri sürerken, en az toplam fedakârlık teorisi ise üst gelir gruplarından başlanmak suretiyle gelirlerin eşitlenmesi anlayışı ile vergilendirmenin yapılması gerektiğini ileri sürmektedir (Dalton, 1923, s.93). Fedakârlık yaklaşımları, vergide ödeme gücünün belirlenmesi açısından çeşitli sakıncalara sahiptir. Vergilemede genellik ve adalet ilkelerine ters düşebilecek nitelikte sonuçlara neden olabilmelerinin yanı sıra fedâkarlığın tespitinin ve ölçülmesinin güç oluşu, vergi ödeme gücüne ulaşma açısından daha objektif ve uygulama imkanı olan ölçülerin dikkate alınmasını gerekli kılmıştır (Akdoğan, 2021, s.218).

1.2. Vergilemede Adaleti Sağlayıcı Yaklaşımlar

Vergilemenin hangi anlayışa göre yapılması ne üzerine inşa edilmesi gerekliliği ve buna bağlı olarak vergilendirmede neyin esas alınması durumunda vergilemede adaletin sağlanmasının mümkün olabileceği hususu vergilemede adalet konusunda yer alan önemli tartışmalardan birisidir (Güran, 2004, s.248). Vergi, hangi kişilerden ve hangi ölçüde alınmalıdır? Bu sorulara cevap bulma arayışları vergileme ilkelerine yönelik araştırmaların genellikle vergi adaleti üzerinde odaklanmasına yol açmıştır (Rawls, 2003, s.21). Vergilemede adalet, genel bir ifadeyle vergi yükünün toplumdaki mükellefler arasında adil olarak dağıtılmasıdır. Geçmişten günümüze vergilemede adaletin nasıl sağlanabileceği konusunda çeşitli fikirler ileri sürülmekle (Yereli ve Ata, 2011, s.24) birlikte -çalışmanın sınırlandırılması amacıyla- genel kabul gören ve geçerliliğini sürdüren temel iki yaklaşım incelenecektir: fayda ve ödeme gücü yaklaşımı.

Vergi neticesinde oluşan yükün mükellefler arasında adaletli bir şekilde dağıtılması için verginin; devlet hizmetlerinden sağlanan faydaya mı yoksa mükelleflerin ödeme güçlerine göre mi alınması

gerekmektedir? İlgili soruya verilen yanıt iki farklı eksende şekillenmiştir. İlk görüş, fayda yaklaşımı ikinci görüş ise ödeme gücü yaklaşımıdır. Söz konusu her iki görüşü savunanların temel argümanları Adam Smith'in *"Bir devletin tebasının her biri, hükümetin devamına 'iktidarı oranında' devletin himayesinde elde ettiği gelirle 'orantılı olarak' iştirak etmelidir"* sözlerine dayanmaktadır. Buradan hareketle iktidarı oranında ifadesi ile ödeme gücü yaklaşımı, orantılı olarak ifadesi ile de fayda yaklaşımı savunulmaktadır (Ertürk Atabey, 2016, s.8).

1.2.1. Fayda Yaklaşımı

Fayda yaklaşımının kökenini eski Yunan'da Aristo ve Eflatuna kadar uzandığını ileri sürenler olsa da esas olarak Hobbes, Bornitz, Pufendorf ve Grotius'un eserlerinde yer aldığı bilinmektedir (Dikmen, 1973, s.74). 17. yüzyılda rasyonalist devlet anlayışının bir uzantısı olarak Hobbes, Locke ve Pufendorf gibi düşünürlerce ileri sürülen fayda yaklaşımı, Musgrave ve Haller gibi maliye bilim insanları tarafından da -temel vergileme ilkeleri içerisinde- incelenmiştir (Sonsuzoğlu, 1997, s.27).

Fayda yaklaşımı, kişilerin kamu hizmetlerinin finansmanına kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda ile orantılı olarak katılmaları gerektiği anlayışına dayanmaktadır (Hines, 2000, s.483; Akdoğan, 2021, s.226). Fayda yaklaşımı literatürde istifade yaklaşımı olarak da bilinmekle birlikte bu yaklaşımda temel kriter faydadır. İlgili yaklaşımda vergi adeta bir fiyat gibi kabul edilmektedir. Yani piyasadaki özel malların fiyatı nasıl onlardan sağlanan faydayı yansıtıyorsa, tam ve yarı kamusal nitelikli mallar için ödenmesi gereken fiyatın -vergi- da bu mallardan sağlanacak faydayı yansıtması gerekmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.324). Görüleceği üzere fayda yaklaşımı, piyasa sistemi içerisinde geçerli olan gönüllü mübadele ilişkisini, kamusal hizmetler için de geçerli olması anlayışında olan ve bu ilişkiyi devlet ile vatandaşlar arasında kurulmasını savunan ve dolayısıyla vergiyi tıpkı piyasadaki mallar için ödenen bir bedel gibi tanımlamaktadır (Hockley, 1992, s.87; Musgrave ve Musgrave, 1989, s.219).

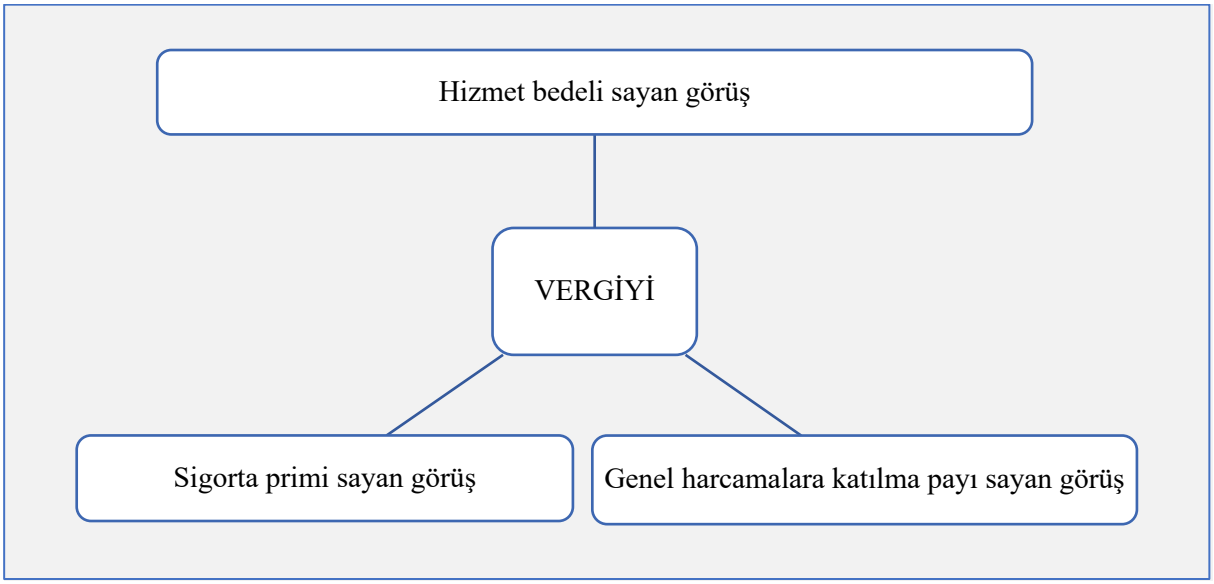
Bazı iktisatçılar fayda yaklaşımının vergileme açısından adil olduğunu ve bireylerin ödemeleri gereken verginin belirlenmesi hususunda toplumun ürettiği değerlerden ne kadarını tükettiklerine bakılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Dolayısıyla kamu sektörünce üretilen değerlerin tüketiminin de bu bağlamda düşünülmesini ve kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının da benzer mantıkla karşılanması gerektiğini savunmuşlardır (Marlow, 1997, s.416-417; Stiglitz, 2000, s.473). Sunulan kamusal hizmetlere ait bedellerin fayda sağlayanlardan fiyatlandırma suretiyle alınması anlayışına sahip yaklaşımın dayandığı temel argümanlar şu şekildedir (Durmuş, 2008, s.178):

- Sunulan kamu hizmetinden fayda sağlayanların söz konusu hizmetin maliyetine de katlanması gerektiği,
- Kamusal hizmetlerin sunumu için gerekli olan finansman ihtiyacına önemli katkıların sağlanacağı,
- İsrafın önlenmesiyle birlikte daha bilinçli bir üretim-tüketim ilişkisinin oluşacağı düşünülmektedir.

Fayda yaklaşımı değişim esasına dayanmakla birlikte bu değişimi açıklayan toplumsal sözleşme ve ihtiyari değişim teorisi olmak üzere iki farklı teori bulunmaktadır. Vergiyi bir değişim sayan ***toplumsal sözleşme teorisi***, söz konusu değişimin hukuki gerekçesini ise J.J. Rousseau'nun toplumsal sözleşmesine *'contrat social'* dayandırmaktadır. Bu anlayışa göre, toplumdaki her hakkın bir görev karşılığında alınması ve kişilerin devletten herhangi bir talepte bulunabilmesi için de üzerlerine düşeni yapmaları gerekmektedir. Toplumsal sözleşme teorisi verginin de karşılıklı olarak yapılan bu görevler arasında olduğunu ileri sürmekle birlikte; Hobbes, Locke, Pufendorf, Musgrave ve Haller gibi yazarlar toplumsal sözleşme teorisinin önemli savunucuları arasındadır (Nadaroğlu, 2000, s.227-231).

Modern vergi teorisine göre verginin iki temel özelliği olan karşılıksız ve cebri oluşu, toplumsal sözleşme teorisi anlayışında şekil değiştirerek karşılıklı ve ihtiyari bir özelliğe bürünmektedir. Buradan hareket eden Rousseau vergiyi, toplum sözleşmesi ve özel mülkiyet ilişkisi arasındaki ölçüt, gönüllülük yasası yani genel iradeye uygun hareket etme ve vatandaşlık bilinci olarak tanımlamıştır (Rousseau, 2005, s.45). Burada vatandaşlık bilincine sahip bireylerin, gönüllülük esası içerisinde gelirleri ile orantılı olan bir tarife üzerinden vergi ödemeleri toplumsal sözleşme teorisinin vergileme konusundaki temel görüşüdür ve bu durum toplumsal sözleşmeyi bozmamaktadır. Ayrıca kanunlara ve genel iradeye uygun bir vergilemeden bahsedebilmek için mutlaka halkın veya temsilcilerinin rızasının alınması gerekmektedir (Gürkan, 2016, s.169). Toplumsal sözleşme teorisi vergiyi üç temel başlıkta açıklamış olup söz konusu görüşler şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1: Toplumsal Sözleşme Teorisine Göre Verginin Görünümü



Kaynak: Nadaroğlu, 1981, s.245.

Fayda yaklaşımı bağlamında verginin ne olduğuna ilişkin öne sürülen -toplumsal sözleşme teorisi çerçevesindeki- ilk görüş *vergiyi hizmet bedeli* olarak saymaktadır. Söz konusu görüşe göre vergi, devletin sunmuş olduğu hizmetlerin -özellikle güvenliğin- bir bedeli yani fiyatı olarak kabul edilmektedir. Kökeni 18. yüzyıla dayanan ve 20. yüzyılda kısmen taraftar bulabilen görüş, devletin

vatandaşlara iç ve dış güvenlik gibi hizmetleri sunduğunu ve vatandaşların da bu hizmetlerin karşılığı olarak devlete vergi ödemesi gerektiğini savunmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.246). Değişim teorisi adı da verilen bu görüş; Locke, Hobbes, Proudhon, Mirabeau ve Clemence Royer gibi yazarlar tarafından savunulmuştur. Vergiyi hizmet bedeli olarak kabul eden görüşün temel savları; verginin bir değişim olduğu, vatandaşlar arasında faydanın sağlanması için nasıl değişim yapılıyorsa, devletle vatandaş arasında da değişimin olması gerektiği, devletin rolünün her vatandaşa eşit fedakârlık yüklemek değil vatandaşlara sunduğu hizmetlerin adil fiyatını yüklemesi gerektiği şeklindedir (Sayar, 1975, s.80-81). İlgili görüşün savunucularından Mirabeau, vergiyi, sosyal düzenin himaye edilebilmesi için devlete verilen bir avans olarak tanımlarken, Proudhon, verginin bir değişim olduğunu ve fayda sağlamak için bireyler arası yapılan değişimin benzerinin bireyle devlet arasında da yapılabileceğini ileri sürmüştür. Yine dönemin önemli yazarlarından De Viti de Marco ise vergiyi, toplum hayatının kaçınılmaz bir sonucu olan devlet halindeki örgütlenmenin fiyatı şeklinde ifade etmiştir (Nadaroğlu, 1981, s.246).

Vergiyi hizmet bedeli olarak kabul eden görüşün günümüzde geçerliliği söz konusu değildir. Öncelikle, vergi bir hizmet bedeli olarak kabul edilirse, ortada bir anlaşmanın olması gerekmektedir. Oysaki devlet ile vergi ödeyen vatandaşlar arasında böyle bir anlaşma bulunmamaktadır (Nadaroğlu, 1981, 246). Zira günümüzde devlet verginin uygulanması hususunda cebir hakkına sahiptir. Bu açıdan değerlendirildiğinde verginin bir hizmetin bedeli olduğu anlayışı geçerliliğini yitirmektedir. Verginin hizmet bedeli olarak kabul edilemeyeceğine ilişkin diğer bir husus, devletin sunmuş olduğu hizmetlerden elde edilen faydanın belirlenememesine ilişkindir. Devletin sunmuş olduğu tam kamusal mal ve hizmetlerin 'bölünemezlik ve dışlanamazlık' gibi özellikleri nedeniyle kimin, ne kadar fayda elde ettiği doğru bir şekilde belirlenememektedir (Yereli ve Ata, 2011, s.26). Söz konusu görüşün kabul edilmemesinin diğer bir nedeni de kamu hizmetlerinin bir bedeli olarak vergi alınması durumunda devlete en çok vergi ödeyenlerin kamu hizmetlerinden de en çok yarar sağlaması gerektiğine ilişkindir. Oysa vergi ödemeyen veya çok az ödeyenlerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda, diğerlerine göre daha yüksektir (Pehlivan, 2013, s.95).

Fayda yaklaşımının vergiyi açıkladığı ikinci görüş, *vergiyi sigorta primi* olarak kabul etmektedir. Bu görüşe göre vergi, devletin vatandaşlarına sağlamış olduğu can ve mal güvenliğinin bir karşılığı olarak alınan sigorta primine benzetilmektedir (İrtenk, 1973, s.101). Bu görüş, devleti bir sigorta şirketine benzetmekte ve devletin vatandaşlara sunduğu güvenlik ve asayiş hizmetlerinin karşılığında vergi alması gerektiğini ileri sürmektedir. Montesquieu, vergiyi, kaygısız bir gelecek ve yaşam için her vatandaşın sahip olduğu malından devlete vereceği hisse şeklinde tanımlamıştır. Mirabeau, sosyal nizamdan faydalanabilmek için devletin koruması karşılığında ödenen bir avans ifadeleriyle vergiyi açıklamıştır. Emile de Girardin, verginin sigorta primi olduğunu ileri sürmüştür (Sayar, 1975, s.82). Thiers ise toplumu sigorta şirketine benzeterek bütün vatandaşların az ya da çok bu şirkette hissesinin olduğunu, bu ortakların sigortalanmış mal varlıkları ile orantılı bir şekilde sigorta primine katılmaları gerektiğini ve ödenen bu sigorta primimin de 'vergi' olduğunu ifade etmiştir (Dikmen, 1973, s.77).

Vatandaşların vergi adı altında yaptıkları ödemeleri toplumun huzuru ve sürdürülebilirliği ile ilgili olduğu anlayışına dayanan sigorta primi görüşü, günümüzde geçerliliğini kaybetmiş durumdadır. Öncelikle sigorta şirketlerinin temel varoluş sebebi kâr sağlamaktır ve yürüttükleri faaliyetler kâr amacına yöneliktir. Devletin temel varlık gayesi ise toplumsal çıkarları ön planda tutmaktır. Ayrıca sigorta şirketleri, vatandaşın sigorta yaptırdığı bir malın zarara uğraması durumunda ilgili zararı karşılamaktayken, devlet, herhangi bir zararın oluşumunu önlemek için çeşitli önlemler alırken bir zarar oluşması durumunda herhangi bir ödeme yapmamaktadır. Bunların yanı sıra sigorta şirketleri ile vatandaşlar arasında karşılıklı uymayı taahhüt ettikleri bir anlaşma bulunmaktayken, devletin topladığı vergiler açısından böyle bir anlaşma bulunmamaktadır. Son olarak, sigorta primi sigorta şirketinin belirli faaliyetlerinin devama yönelik olduğu halde devletin tahsil ettiği vergi ise gerek mali gerekse mali olmayan amaçlar için kullanılabilmektedir (Akdoğan, 2021, s.136-137). Görüldüğü üzere vergiyi sigorta primine benzeten görüşün uygulamada birçok eksiklikleri bulunmaktadır. Bu sebeple vergiyi bu şekilde açıklamak kabul edilemez niteliktedir.

Fayda yaklaşımı bağlamında verginin ne olduğuna ilişkin ileri sürülen görüşlerden sonuncusu ise *genel harcamalara katılma payıdır.* Söz konusu görüşe göre toplum bir üreticiler birliğine benzetilmekte ve devlet, bu birliğin sosyal üretimi dolayısıyla yaptığı harcamalarını karşılamakla mükellef olan bir müteahhit konumundadır. Broglie, vergiyi, devletin karşıladığı sosyal nitelikli üretimin neden olduğu harcamalara vatandaşların kendi hisseleri oranında katılmaları şeklinde tanımlamaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.249). Diğer bir ifadeyle vergi, üretimden faydalanmak isteyen her üreticinin ödemesi gereken gider payını ifade etmektedir. Üreticiler nasıl ki, müşterek çıkarlarını korumak amacıyla birleşiyorlarsa bireylerin de aralarında birleşmek suretiyle devleti oluşturduğu görüşü hakimdir. Devletin görevi, ortak ve milli sermayeyi işletmektir ve bunun için harcama yapması gerekmektedir. Bireyler ödedikleri vergiler ile söz konusu genel nitelikteki harcamalara katılmış olmakta ve üretici birliğinin birer üyesi sıfatıyla katkı sağlamaktadır (Sayar, 1975, s.82).

Vergiyi sosyal üretimin genel harcamalarına katılma payı olarak kabul eden anlayış verginin açıklanması hususunda yetersiz kalmaktadır. Öncelikle, vergiyi sosyal üretimin genel giderlerine iştirak payı olarak açıklamak gerçeğe uygun değildir. Çünkü toplum bir üretici birliği değildir. Şayet toplum bir üretici birliği olsaydı, bireylerin diledikleri zaman bu birlikten ayrılabilmeleri mümkün olurdu ve toplum içindeki varlıklarını kendi bireysel faaliyetleri ile devam ettirebilirlerdi. Ancak devlet doğası gereği buna imkân tanımamaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.249). Bir başka husus verginin finanse ettiği kamu hizmetlerinin sosyal üretime yansıyan değerinin belirlenme imkânının bulunmamasıdır. Zira toplanan vergiler, sadece sosyal üretimi destekleyecek ve kolaylaştıracak hizmetler için tahsis edilmemekte, bunun yanı sıra kültürel ve sosyal hizmetlere yönelik olarak kullanılmaktadır. Diğer bir husus, tahsil edilen vergiler vasıtasıyla gerçekleştirilen hizmetlerin faydası ile bireylerin katılma oranları arasında eşitliğin sağlanamamasıdır. Son olarak; verginin uygulanması, tahsili ve devletin çalışma prensipleri ile bir üretici birliğinin işleyiş koşulları birbirinden farklıdır (Akdoğan, 2021, s.137).

Değişim esasına dayanan fayda yaklaşımını açıklayan ikinci teori ise ***ihtiyari değişim teorisidir.*** 1919 yılında Lindahl tarafından kamusal malların; üretim, tüketim ve sunumunda dengenin nasıl sağlanacağına ilişkin teori ortaya konulmuştur. Lindahl denge teorisine göre kamusal hizmetlerin sunumunda optimum dengenin sağlanabilmesi için bireylerin marjinal faydasına göre vergisini ödemesi gerekmektedir. Lindahl, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında toplumsal ihtiyari (isteğe bağlı) bir fikir birliğinin sağlanabileceğini ileri sürmüştür. Söz konusu teori, kamusal malların sunumunda dengenin etkin olarak temin edilebilmesinin ancak her bireyin marjinal faydası ile ödediği vergi miktarının eşit olması durumunda mümkün olabileceğini vurgulamaktadır. Bu durumun gerçekleşebilmesi için her bireyin kamusal mal ve hizmet talebini açıklaması gerekmektedir (Nouweland, 2013, s.11-12).

Ancak tam kamusal malların dışlanamazlık özelliğinin bir sonucu olarak bireyler fiyatını ödemedikleri kamusal mallardan faydalanabilmektedir. Bu duruma literatürde bedavacılık da denilmektedir. Bireyler rasyonel olarak maliyetlerini minimum tutarak faydalarını maksimum yapma arayışındadır. Ancak bu noktada bireylerin bedavacılık güdüsüyle kamusal malların finansmanına katılmadan sunumundan fayda sağlamaları mal ve hizmetlerin finansmanında sorunlara neden olmaktadır (Kim ve Walker, 1984, s.3). Tam kamusal malların tüketiminde rekabetin olmaması özelliğinin sonucu olarak bir kamusal malın faydasından kimse dışlanamamakta ve bunun yanı sıra bu faydanın sağlanması neticesinde diğer bireylerin faydalarında bir azalma da yaşanmamaktadır (Kaul ve Goulven, 2003, s.330). Dolayısıyla bireyler -kamusal mal ve hizmetlerin sahip olduğu özellikleri gereği- bedavacılık güdüsüyle hareket etmekte ve finansmanına katılmadığı hizmetlerden fayda sağlamaktadır. Bu durumda da kamusal hizmetlerin etkin sunumunun gerçekleştirilmesi mümkün olamamaktadır. Zira bedavacılık yapan bireyler hiçbir maliyete katılmadan fayda sağlarken, vergisini ödeyen bireyler ise sağladıkları faydadan daha fazla miktarda finansmana katılmaktadır.

Görüldüğü üzere fayda yaklaşımını açıklayan toplumsal sözleşme teorisi de ihtiyari değişim teorisi de verginin açıklanmasında yetersiz kalmakta ve geçerliliklerini kaybetmiş durumdadır. Bu bağlamda vergilendirmenin fayda yaklaşımı çerçevesinde yapılması anlayışını kabul etmek mümkün değildir. Kamusal malların faydasının bölünemez nitelikte olması, bireylerin söz konusu hizmetten ne kadar fayda elde ettiklerinin tespit edilememesine yol açmaktadır. Öte yandan kamusal malların bir diğer özelliği olan tüketiminde dışlanamama ise bedavacılığa neden olmakta ve kamusal hizmet sunumunda sorunlar yaratmaktadır. Bu gerekçelerle günümüzde vergilemede, diğer bir vergileme yaklaşımı olan ödeme gücü kullanılmaktadır.

1.2.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Vergileme yaklaşımları arasında yer alan ve çalışma kapsamında incelenen ilk yaklaşım olan fayda yaklaşımı vergilemenin, taraflar arasında gönüllülük esasına dayalı bir sözleşme veya mübadele

temeline dayandığını ileri sürerken ödeme gücü yaklaşımı vergilemenin devletin egemenlik gücüne dayandığını savunmaktadır. Dolayısıyla ödeme gücü yaklaşımının kaynağı organik devlet teorisine yani devletin vatandaşları üzerine yükümlülük getirebileceği anlayışına dayanmaktadır (Güran, 2004, s.250). Geçmişi Aristo'ya kadar uzanan ve 1800'lü yılların başlarında yeniden gündeme gelerek kabul gören organik devlet görüşü, devletin, vatandaşların oluşturduğu toplumdan ayrı ve üstün bir varlık olduğu anlayışına sahip olmakla birlikte devletin ekonomik ve sosyal alanda görevlerinin bulunduğunu ileri sürmektedir (Turhan, 1993, s.17-18).

1800'lerin ortalarında devletin varoluşuna ilişkin görüşlerin değişmesi ile birlikte tarafsız devlet anlayışı yerini müdahaleci devlet anlayışına bırakınca, vergileme yaklaşımlarında da değişim yaşanmıştır. Özellikle sosyalist görüşlerin etkisiyle birlikte mevcut servet ve gelir dağılımının adil olmadığı kabul edilmiş ve bunun giderilmesi amacıyla devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğine yönelik görüşler geliştirilmiştir. Dolayısıyla yeni devlet anlayışı ile uyumlu olarak vergilemeye ilişkin görüşler de değişmeye başlamıştır. Yeni vergileme anlayışı, yoksul tabakaya görece daha düşük, zengin tabakaya ise daha ağır yükümlülük getiren bir yapıya bürünmüştür (Schmölders, 1976, s.52). Bu çerçevede sosyal devlet anlayışı ile birlikte vergilemede fayda yaklaşımı yerini ödeme gücü yaklaşımına bırakmıştır. Ödeme gücü yaklaşımı 1500'lerde Guicciardini ve Bodin tarafından savunulmuş ve daha sonrasında Rousseau, Say, Mill ve Sismondi gibi yazarlarca geliştirilmiştir (Uluatam, 1991, s.230-231).

Ödeme gücü kavramının tarihsel geçmişi incelendiğinde, 1377 yılında İbni Haldun tarafından kaleme alınan "Mukaddime" adlı esere kadar uzandığı görülmektedir. Haldun söz konusu eserinde vergi ile ilgili şu ifadelere yer vermiştir (Haldun, 2004, s.409):

- Vergi, tüm mükellefler arasında adil, dürüst ve eşit bir şekilde dağıtılmalı,
- Hiç kimse zengin, soylu veya yönetici olduğu için vergi dışı bırakılmamalı,
- Herkes ödeme güçlerini aşmayacak biçimde vergilendirilmelidir.

Smith, "her vatandaş devletin himayesi altında sağladığı *gelirle orantılı olarak*, devlet harcamalarına katılmalıdır" sözleri ile ödeme gücü yaklaşımını ifade etmektedir (Smith, 1977, s.1103). Smith'in, vatandaşların elde ettiği gelirle orantılı olarak vergi vermesi gerektiği ifadesi, esasen, vergilemede ödeme gücü yaklaşımının bir gösterimidir. Wagner vergi ödeme gücünü, mükelleflerin kendi ve ailesi için gerekli olan asgari gelirden fazla olan kısım olarak tanımlamıştır (Neumark, 1975, s.88). Hicks, vergilemenin kişinin ailevi ve şahsi durumunun göz önüne alınarak, ödeme gücüne göre yapılması gerektiğini ileri sürmüştür (Hicks, 1971, s.129). Haller ise vergilemede adaletin piyasadaki gelir ve servet dağılımının dengelenmesi ve böylece herkesin yeterli gelire sahip olması anlamına geldiğini ifade etmekle birlikte vergilemede adaletin sağlanabilmesi için mükelleflerin ailevi ve şahsi durumlarının bilinmesi ve bu suretle vergi ödeme güçlerinin belirlenmesi gerektiğini ileri sürmüştür (Haller, 1985, s.283-290). Görüldüğü üzere vergileme yapılırken ödeme gücünün dikkate alınması gerektiği düşüncesi

farklı kişilerce ifade edilmiş ve vergilemede adaletin ancak bu suretle sağlanabileceği düşüncesi öne sürülmüştür.

Vergilemede ödeme gücü yaklaşımı, vergi yükünün kamu hizmetlerinden elde edilen faydaya göre değil kişilerin vergi ödeme gücüne göre belirlenmesi gerektiği esasına dayanmaktadır. Bu yaklaşım, toplumdaki mükelleflerin kendileri ve ailelerinin geçimi için gerekli olan miktarın üstünde sahip oldukları tutar (gelir/servet) üzerinden vergi ödemesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır (Akdoğan, 2021, s.228; Akgül Yılmaz, 2020a, s.248-249). Ödeme gücü, elde edilen gelirin asgari geçim düzeyini aşan kısmını göstermekle birlikte bireyler için asgari yaşam düzeyinin ne olduğu hususu ise belirsizliğini korumaktadır. Mükelleflerin beklentileri, alışkanlıkları ve sosyal statülerine göre yaptıkları harcamalar değişiklik göstermektedir. Buradan hareketle her bireyin yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan gelir düzeyi farklılaştığı için standart bir asgari geçim düzeyinin belirlenmesinin mümkün olmadığı söylenebilmektedir (Sonsuzoğlu, 1997, s.6).

Ödeme gücü yaklaşımı, her bir kişinin ödeme gücüyle orantılı olarak vergi ödemesi anlayışına dayandığından kişilerin gerçek ödeme gücünü belirleyebilmek için onların ailevi ve şahsi durumlarını bilmek büyük öneme sahiptir. Kendisi ve ailesini ancak asgari seviyede geçindirme gücüne sahip bir kişinin vergi ödeme gücüne sahip olduğunu söylemek mümkün değildir. Kişinin bu miktarın üzerinde bir geliri/serveti varsa -asgari düzeyi aşan kısmı- bu kısmın vergi ödeme gücünü temsil ettiği söylenebilir. Ancak asgari geçim düzeyini aşan kısmı tespit etmek bünyesinde çeşitli güçlükleri barındırmaktadır. Bir kişinin gerçek vergi ödeme gücünü tespit edebilmek için medeni durumu, çocuğunun olup olmadığı, evinin kendisine ait olup olmadığı gibi ailevi ve şahsi birçok faktörün iyi kavranması gerekmektedir (Neumark, 1975, s.88). Ödeme gücü kavramının mahiyetine ve belirlenmesindeki güçlüklere değindikten sonra söz konusu kavramın yasal dayanağını incelemek yerinde olacaktır.

Ödeme gücü kavramı birçok ülkenin anayasasında yer almakla birlikte anayasasında söz konusu kavrama yer veren ilk ülke İtalya olmuştur. 1957 tarihli İtalyan Anayasası'nın "Vatandaş Hakları ve Görevleri" başlıklı I. bölümünün "Siyasi Raporlar" başlıklı 53. maddesinde "*Herkes kendi vergi ödeme iktidarına göre âmme masraflarına iştirak etmek mecburiyetindedir*" ifadesi yer almaktadır (Senato Della Republica, 2022, s.29). Söz konusu madde incelendiğinde vergilemede ödeme gücü yaklaşımının benimsendiğini söylemek mümkündür. Zira kamu harcamalarının finansmanına herkesin kendi ödeme iktidarı yani ödeme gücü oranında katılacağı belirtilmiştir.

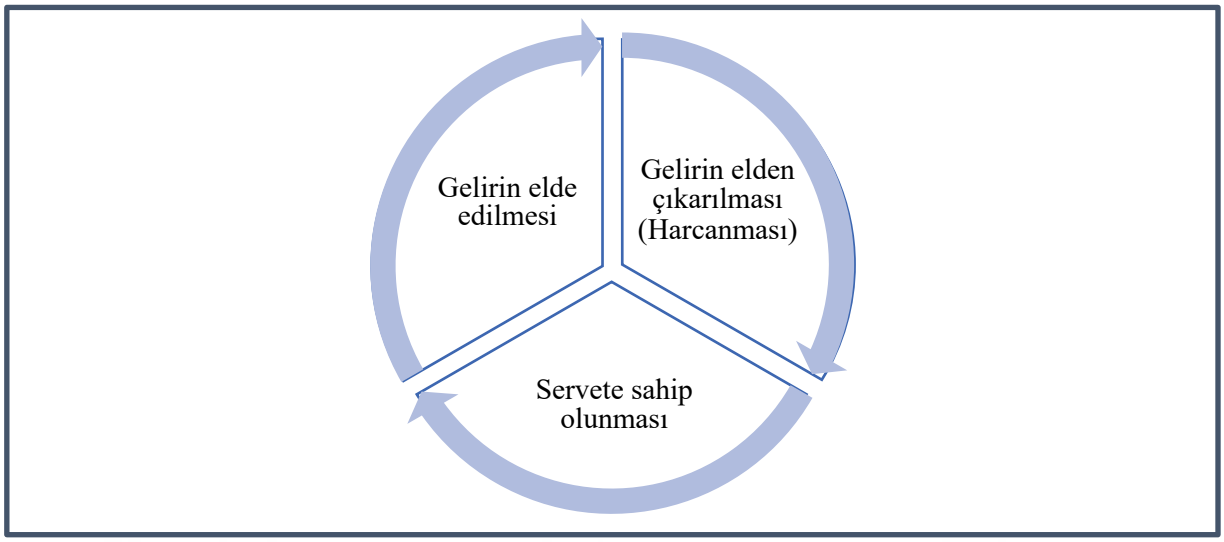
Türkiye'de, 1982 Anayasası'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı IV. bölümünün "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür"* ifadesi bulunmaktadır. Dikkat edilirse, 1982 Anayasası'nda vergi ödeme gücü yerine mali güç kavramının kullanıldığı görülmektedir. Burada söz konusu iki kavramı açıklamakta ve karşılaştırmakta fayda vardır. Ödeme gücü, bir kişinin sadece gelirinin baz alındığı bir ödeme

kabiliyetini gösterirken, mali güç kavramı ise gelirin yanı sıra servet ve tüketimini de kapsayan daha geniş anlamlı bir vergileme kapasitesini ifade etmektedir (Lyons, 1992, s.1). 1982 yılında Danışma Meclisi'ndeki konuşmasında Erginay, söz konusu iki kavramı açıklarken "Mali gücün, bir kimsenin mal ve eşyasını; ödeme gücünün ise, doğrudan doğruya vergi açısından bir kapasiteyi" ifade ettiğini ileri sürmüştür (Danışma Meclisi Tutanağı, 1982, s.545). Bu görüş bağlamında mali gücün, kişinin gelir ve servetini gösterirken ödeme gücünün ise nakdi varlığını gösterdiğini söylemek mümkündür (Turhan, 1993, s.216). Diğer bir ifadeyle, ödeme gücü kavramı ile bir kişinin dar anlamda iktidarı ifade edilirken, mali güç kavramı ile daha geniş anlamda iktidarı kastedilmektedir. Mali güç kavramı ile parasal alanın yanı sıra sosyal ve kültürel alanlar da vergileme alanının kapsamına dâhil edilmektedir (Budak, 2010, s.10).

Mali güç, kişinin gerek ekonomik durumuna gerekse yaşam düzeyine bağlılık göstermektedir (Kaldor, 1980, s.205). Mali gücün göstergesi olarak ilk çağlarda kişinin sahip olduğu mülk yani işlediği arazinin kabul edildiği bilinmektedir. Ancak zaman içerisinde parasal ekonomiye geçiş ile birlikte kişinin sahip olduğu mülkten ziyade elde ettiği gelir mali gücün göstergesi olarak kabul görmeye başlamıştır (Dikmen, 1973, s.66-68). Günümüzde ise bir kişinin mali gücünü gösteren unsurlar; gelir, servet ve harcama olarak kabul edilmektedir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.249; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.191; Nadaroğlu, 1998, s.308; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2006, s.53; Turhan, 1993, s.320).

Vergilendirme işleminin temel unsuru olarak ifade edilen söz konusu üç unsurdan her birinin varlığı, vergi ödeme gücünün doğuşu olarak kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1992, s.320). Mali gücü oluşturan unsurlar esasen kişinin vergi ödeme gücünü oluşturan ekonomik değerler olarak ifade edilebilmektedir (Erkin, 2012, s.244). Vergilendirmede mali güç ilkesi sadece gelir üzerinden alınan vergilerle ilişkilendirilmemektedir. Zira harcama ve servet üzerinden alınan vergilerin de mali güce göre alınması gerekmektedir. Nitekim bir kişinin harcama yapması veya servete sahip olması mali gücüne işaret etmektedir (Karakoç, 2014, s.1286). Diğer bir ifadeyle, bir kişinin elde ettiği gelir, yapmış olduğu harcama ve sahip olduğu servet, o kişinin mali gücünü gösteren unsurları oluşturmaktadır. Vitti de Marco'nun, verginin ne üzerinden alınması gerektiğine dair düşünceleri şekilde gösterilmiştir.

Şekil 2: Mali Gücün Göstergeleri



Kaynak: Nadaroğlu, 1981, s.327.

Kamusal hizmetlerin en önemli finansman aracı olan vergilerin adil bir şekilde dağıtılması önem arz eden ve kabul gören bir ilkedir. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için vergi yükünün mükelleflerin ödeme gücüne göre dağıtılması gerekmektedir. Neticede vergi ödenmesi, mükelleflerin gelir veya servet düzeylerinde bir azalmaya yol açmaktadır. Diğer bir ifadeyle mükellefler, vergi ödemeleri durumunda bir fedakârlıkta bulunmaktadır. Söz konusu bu fedakârlığın mükellefler arasında dengeli bir şekilde dağıtılması vergilemede adaletin koşuludur. Mükellefler açısından eşit fedakârlığa katlanmak, aynı miktarda vergi ödemek değil, ödemiş oldukları vergi dolayısıyla katlandıkları fedakârlıkların birbirine eşit olmasını ifade etmektedir. Bu koşulun sağlanabilmesi için vergilemenin mükelleflerin ödeme güçlerine göre yapılması gerekmektedir. Ödeme gücünün göstergesinin ne olduğu konusunda teoride çeşitli görüşler bulunmakla birlikte gelir, servet ve harcamanın günümüzde kabul gördüğüne daha önce değinilmiştir.

1.3. Ödeme Gücüne Göre Verginin Konusunu Oluşturan Unsurlar

Günümüzde vergileme ödeme gücü yaklaşımı çerçevesinde yapılmaktadır. Ödeme gücüne göre vergilendirmenin yapılabilmesi için vergilemeye konu olan çeşitli unsurların varlığı gerekmektedir. Bu kapsamda kişilerin elde ettikleri gelir, edindikleri servet ve gerçekleştirdikleri harcamalar üzerinden vergi alınmaktadır.

1.3.1. Gelir

Vergilemede ödeme gücünü yansıtan en önemli gösterge gelirdir (Neumark, 1946, s.7; Musgrave, 1959, s.94; Nadaroğlu, 1981, s.327; Turhan, 1998, s.221 Akgül Yılmaz, 2020a, s.249; Akdoğan, 2021, s.231). Genel bir ifadeyle gelir, üretim faktörlerinin (emek, doğal kaynak, sermaye ve girişimci) üretim sürecine

girmeleri sonucunda elde edilen değerlerin toplamını ifade etmektedir. İktisadi yönüyle gelir, bir kişinin belirli bir dönemin başında ve sonundaki zenginlik düzeyinin değişmemesi koşuluyla tüketebileceği mal ve hizmetler toplamı (Aksoy, 1991, s.357) veya bir kişinin/ailenin bir takvim döneminde milli gelirden aldıkları pay olarak açıklanmaktadır (Şanver, 1972, s.1). Türkiye'de uygulanmakta olan 193 sayılı GVK'nın 1. maddesinde ise gelir, *"Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır"* şeklinde tanımlanmaktadır (GVK, 1961, s.1). Gelir, bir kişinin refah üretebilme gücünü temsil etmekle birlikte (Newcomb, 1880, s.144) mali güce göre vergilendirmeye en uygun unsurdur (Holmes, 2000, s.21; Lutz, 1943, s.13). Bir kişinin belirli bir dönemde -genellikle bir takvim yılı- kendi mal varlığını bitirmeden ya da borçlanmadan sahip olduğu gelir ise vergilendirilebilir geliri ifade etmektedir (Aksoy, 1999, s.144; Türk, 2005, s.145). Vergilendirilebilir gelirin tespit edilmesi yani gelirin nasıl belirleneceği konusunda literatürde kaynak ve net artış olmak üzere iki teori bulunmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.368).

Alman iktisatçı Friedrich Benedict Wilhelm von Hermann tarafından geliştirilen kaynak teorisine göre gelir, *"belirli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanan veya en azından belli bir ölçüde sağlanması mümkün olan ayni ve nakdi değerleri ifade eden bir kavram"* olarak ifade edilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.186). Buradan hareketle kaynak teorisine göre gelirin belli bir kaynaktan sürekli ve düzenli olarak elde edilmesi gerekmekte olup, bir kazancın gelir olarak değerlendirilebilmesi için bu durumun gerçekleşmesi zorunluluk arz etmektedir. Kaynak teorisi, geliri dar anlamda açıklamakla birlikte kişilerin sahip olduğu üretim faktörleri dolayısıyla elde ettikleri değerleri gelir olarak kabul etmektedir. Bu çerçevede emek sahibi olan bir kişinin elde ettiği ücret, girişimci bir kişinin elde ettiği kâr, sermaye sahiplerinin elde ettiği faiz ve doğal kaynak sahiplerinin elde ettikleri rant/kira, geliri oluşturmaktadır (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.295). Bu teori, süreklilik arz etmeyen; miras, loto, milli piyango gibi arızi kazançları (Akdoğan, 2021, s.266, Şen ve Sağbaş, 2017, s.186; Turhan, 1998, s.117) ve bağış ile değer artış kazançları gelir olarak kabul etmemektedir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.265). Ay Özetle, kaynak teorisine göre bir kazancın gelir olarak sayılabilmesi için üretim faktörlerinin üretim sürecine dahil olması ve bu gelirin sürekli elde edilmesi gereklidir.

Kaynak teorisinin iki temel avantajı bulunmaktadır. İlk avantajı, tespit edilmesi güç olan sürekli ve düzenli olmayan gelirleri kapsamamakta, buna karşın tespit edilmesi nispeten daha kolay olan üretim faktörlerinden elde edilen gelirleri kapsamaktadır. Bu durum, özellikle etkin bir vergi idaresinin bulunmadığı birçok gelişmekte olan ülke için gelirin tespit edilmesine imkân sunmaktadır. İkinci avantajı ise her bir gelir türü için farklı şekilde vergileme esasları belirlenmesine olanak sağlamasıdır. Böylece ülkeler en azından vergilemede ayırma ilkesini daha kolay şekilde uygulayabilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.187). Avantajlarının yanı sıra kaynak teorisinin bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Öncelikle, sadece sürekli ve düzenli olan kazanç ve iratları gelir olarak kabul ettiği için dar kapsamlı kalmakta ve dolayısıyla vergi tabanının da daralmasına yol açmaktadır. Diğer bir dezavantajı ise değişen ve gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarını kapsama hususunda gerekli esnekliğe

sahip olmamasıdır. Ayrıca mükellefleri kaynak teorisi kapsamına girmeyen faaliyetler üzerinden gelir elde etmeye özendirmesi de kaynak teorisinin dezavantajlı yönünü oluşturmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.187).

Alman iktisatçı Georg von Schanz tarafından geliştirilen net (safi) artış teorisi ise bir kazancın gelir olarak kabul edilebilmesi için belli bir kaynaktan sürekli ve düzenli olarak sağlanması gerekmediğini ileri sürmüştür (Nadaroğlu, 1981, s.369). Geliri geniş anlamda tanımlayan net artış teorisine göre gelir, bir kişinin belirli bir dönemde yaptığı harcamalar ile malvarlığında meydana gelen artışları kapsamaktadır (Batırel, 2007, s.122). Diğer bir ifadeyle gelir, bir gerçek kişinin belirli bir dönemdeki -genellikle bir takvim yılı- serveti ile harcamalarındaki artış ve azalışların net toplamını ifade etmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.187). Net artış teorisi, üretim faktörlerinin üretim sürecine girmesi, kazancın veya iradın süreklilik göstermesi üzerine odaklanmamaktadır. Bu teori; miras, bağış, hibe, loto, milli piyango gibi tek seferlik elde edilen değerleri de gelir kapsamına almaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s.4). Net artış teorisi bir gerçek kişinin belirli bir dönemdeki satın alma gücündeki net artışla ilgilenmektedir. Özetle, bir gerçek kişinin belirli bir dönemin sonundaki serveti ile dönem başındaki serveti arasındaki farkın üzerine, kişinin o dönemde yaptığı tüketim harcamalarının eklenmesi suretiyle kişinin gelirine ulaşılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.188).

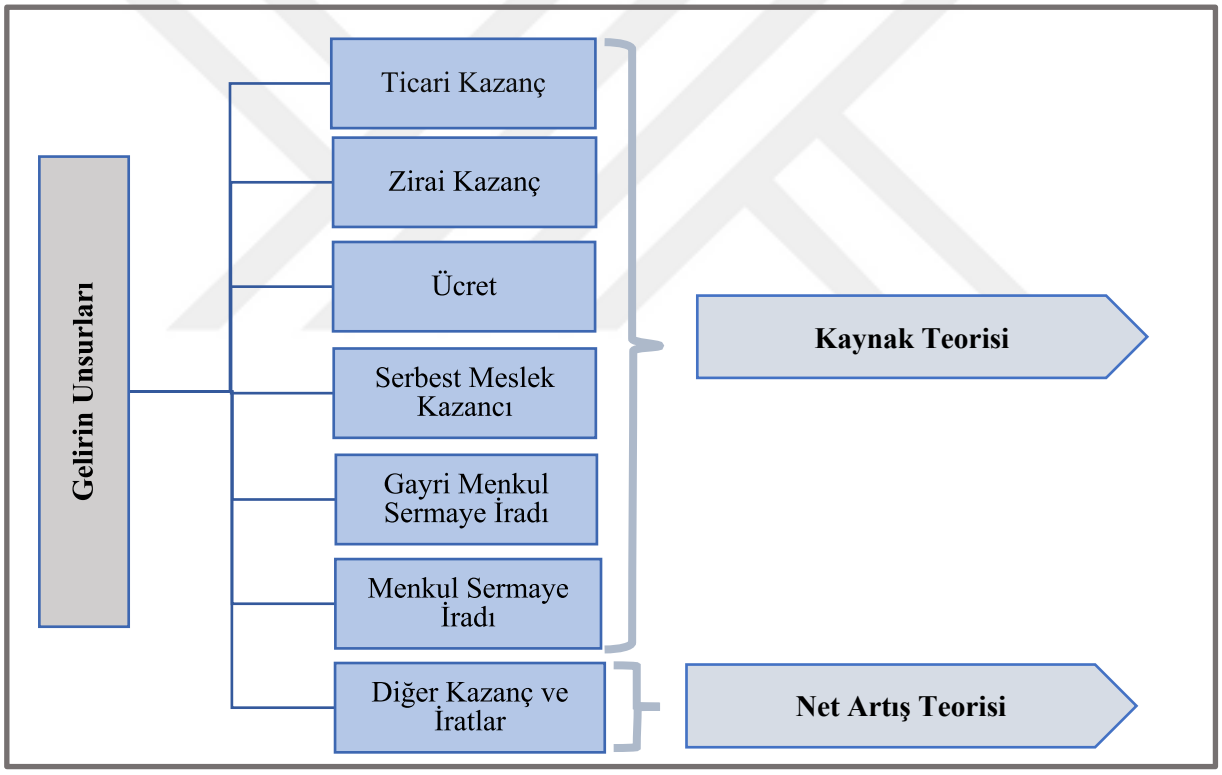
Net artış teorisinin uygulamada avantajlı yönleri bulunmaktadır. Öncelikli olarak ödeme gücünde artış yaratan servet değerindeki artışları, sürekli ve düzenli olmayan kazanç ve iratları ve kişinin öz tüketimini gelire dahil ederek artan oranlı gelir vergisi kapsamına almaktadır. Ancak sayılan bu kazanç ve iratlar kaynak teorisine göre gelir olarak kabul edilmediği için artan oranlı gelir vergisi tarifesi sebebiyle ortalama vergi oranı düşmektedir. Bu sebeple vergilemede adalet açısından net artış teorisi daha uygun bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Diğer bir avantajı net artış teorisinin kapsamının geniş olması sayesinde mükelleflerin iktisadi kararlarında sapmalara neden olmamasıdır. Ancak kişinin servetinde oluşan artışların ve öz tüketiminin tam anlamıyla tespit edilmesinin mümkün olmaması ve tasarrufların belgelendirilememesi gibi güçlükler net artış teorisinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.188).

Yukarıda bahsedilen çeşitli güçlükler nedeniyle günümüzde tam anlamıyla geniş bir gelir tanımı yapılamamakta bunun yerine genellikle kaynak ve net artış teorilerinin birleşiminden oluşan karma bir yapıya yer verilmektedir. Bu bağlamda gelirin tanımlanmasında bazı ülkelerde (Türkiye, İngiltere vb.) ağırlıklı olarak kaynak teorisi, bazı ülkelerde ise (Almanya, Fransa vb.) net artış teorisi kullanılmaktadır (Turhan, 1998, s.119). Ülkelerin farklı gelir teorilerine ağırlık verdiği bilinmekle birlikte genellikle gelir vergisi kanunlarında sürekli gelir anlayışının esas alındığı görülmektedir. Yani kişilerin sahip oldukları üretim faktörleri ile üretim sürecine dahil olmaları neticesinde elde edilen ve süreklilik gösteren bir satın alma gücü benimsenmektedir. Bu anlayışa göre; ücret, kira, faiz ve kâr dışında kalan ve arızi şekilde elde edilen; miras, milli piyango, bağış gibi tesadüfi gelirler ile sermayenin değerindeki artışlar başka vergi kanunları içerisinde incelenmektedir. Fakat elde edilen bu tür kazançlar bazen büyük tutarlarda

olabilmekte ve bu kazançların gelir kapsamında değerlendirilmemesi ise vergilemede adaleti zedelediği için ülkeler karma bir sistem uygulamaya çalışmaktadır. Zira bazı arızi kazançların ve belirli sermaye değer artışlarının gelir vergisi kapsamına dahil edilmesi bu tür çabalar sonucunda gerçekleşmiştir (Uluatam, 1999, s.332).

Gelirin nasıl belirleneceği konusundaki ilk teori olan kaynak teorisinin kapsamı oldukça dar yani sınırlıdır bu sebeple de ödeme gücünü kavramak bakımından etkili olmayan dolayısıyla vergilemede adalet ilkesi ile bağdaştırılması güçtür. İkinci teori olan net artış teorisi ise uygulamada çeşitli zorlukları taşımaktadır. Bu nedenle genellikle vergi kanunlarında vergiye tabi olan gelir tek tek sayılmaktadır. Bu bağlamda gelir vergisi kanunlarında vergilendirilecek gelire girecek kazanç ve iratların hangi koşullar altında kapsama alınacağı ayrı ayrı belirtilmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.369). 193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde gelirin unsurları belirtilmiş olup, söz konusu unsurlar şekil 3'te gösterilmektedir.

Şekil 3: Türk Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelirin Unsurları



Kaynak: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf (05.01.2023)

Şekil 3'te 193 sayılı GVK'ya göre kabul edilen gelir unsurları gösterilmektedir. İlgili Kanun'da belirtilen kazanç ve iratların dışında kalan gelir türlerini vergilendirmek mümkün olmamakla birlikte GVK'da sayılan ilk altı gelir unsurunda kaynak teorisinin benimsendiği görülmektedir. Ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarında; üretim faktörlerinden sermaye ve teşebbüs, ücretlerde emek faktörü, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında ise sermaye faktörü üretim sürecine dahil edilmekte ve bunlar genellikle düzenli ve sürekli olarak gelir sağlamaktadır. Gelir vergisinin son ve yedinci unsurunda ise net artış teorisi benimsenmiştir. Zira burada bir teşebbüs olmadan bazı varlıkların

değerinde oluşan artışlar ve bazı arızi nitelikli kazançlar gelir kapsamına alınmaktadır (Edizdoğan, 2008, s.277). Ancak burada diğer kazanç ve iratların bazı değer artış ve arızi nitelikli kazançları kapsadığına dikkat edilmesi gerekmektedir. Şöyle ki değer artış kazançları ile arızi nitelikli kazançların tamamı gelir kapsamında değerlendirilmemekle birlikte hangilerinin gelir kapsamına alınacağı ilgili Kanun'da tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Buradan hareketle Türk Gelir Vergisi'nde net artış teorisinin tam anlamıyla uygulanmadığını söylemek mümkündür (Akgül Yılmaz, 2020a, s.268).

Gelir, vergilendirmede niteliksel ya da niceliksel farklılaştırmaya uygun olan ve şahsileştirilebilen bir vergi unsurudur (Turhan, 1998, s.112). Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalar -artan oranlı tarife, ayırma ilkesi, en az geçim indirimi ve muafiyet ve istisnalar- çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak incelenecek olup, gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı tarifeler vasıtasıyla mükelleflerin vergi yükleri oransal olarak arttırabilmekte ve niteliksel açıdan ise gelir unsurlarının her biri vergi ödeme gücü açısından farklı şekillerde değerlendirilebilmektedir. Ayırma ilkesi uygulaması ile emek ve sermaye gelirleri farklı şekilde -emek lehine- vergilendirilebilmektedir. Bunun yanı sıra en az geçim indirimi ile muafiyet ve istisna uygulamaları sayesinde vergilemede adaletin sağlanmasına imkan tanınmaktadır (Sonsuzoğlu, 1997, s.10).

1.3.2. Servet

Gelirin yanı sıra servetin de vergilemede ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmesi ve vergilendirme kapsamında değerlendirilmesi eski dönemlere kadar uzanmaktadır. Modern vergi sistemlerinde yerini esas olarak gelir ve harcama vergilerine bırakan servet vergileri, eski dönemlerde mali sistemler için büyük önem arz etmekteydi. Servet vergilerinin -özellikle kriz ve savaş vergileri şeklinde ortaya çıkan- ilk izleri eski Yunan ve Roma İmparatorluğu'na kadar dayanmaktadır. İlk dönemlerinde servet vergisinin ağırlık noktasını gayrimenkuller oluşturmakla birlikte köle sahipliği, hayvan mülkiyeti, ev ve ziynet eşyası gibi konular da servet vergisi kapsamında değerlendirilmiştir. Bunun yanı sıra servet vergileri, 12. yüzyılın sonlarına doğru Haçlı Seferlerinin finansmanı için zaman zaman alınmış ve ilk kez şehirlerden olmak üzere 13. yüzyıldan itibaren bazen senyörler tarafından yüklenen görevlerin yerine getirilmesi bazen de bölgesel idarelerin ihtiyaçları için başvurulan bir araç olarak uygulanmıştır. Servet vergileri, 15. yüzyıldan itibaren özellikle artan savunma harcamalarını finanse edebilmek amacıyla neredeyse bütün Avrupa ülkelerinde düzenli olarak tahsil edilen bir vergi niteliği kazanmıştır. Ancak özellikle 17. yüzyıl sonrasında vergilemede adalet ilkesinin gündeme gelmesi ve kamusal faaliyet ve hizmetlerin artmasıyla beraber tarh ve tahsil usulü götürü olarak yapılan global servet vergileri ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalınca genel bir servet vergisi yerine bina, arazi ve işletme sermayesi gibi belirli servet unsurlarını esas alan özel servet vergilerine geçilmiştir (Turhan, 1998, s.171-172).

Gelir yerine mülk sahibi olmanın ödeme gücünün bir göstergesi olduğu anlayışı 19. yüzyılın ortalarına kadar kabul görmüştür (Ülken, 1980, s.139). Servet hakkındaki bu anlayış, servet vergilerinin en önemli

gerekçesini oluşturmaktadır. Bu bakımdan vergilemede eşitliğin sağlanabilmesi için servetin de vergileme kapsamına alınması gerektiği ileri sürülmüştür (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.283). Kişinin gelir ve harcama seviyesinin vergi ödeme gücünü tamamen belirleyebilme açısından yetersiz kalması, kişinin edinmiş olduğu servet unsurlarının herhangi bir gelir yaratmaması ve dolayısıyla harcamaya da neden olmadığı varsayımında dahi servetin, sahibine verdiği; güven hissi, tatmin ve toplumsal güç duygusu neticesinde vergileme kapsamında değerlendirilmesini gerekli kılmıştır (Uluatam, 1978, s.265). Servet, kavram olarak çok yönlüdür. Bu nedenle servet üzerinden alınan vergiler ülkeden ülkeye önemli ölçüde değişebilmektedir. Gelir vergisinin çeşitli ülkelerdeki uygulamaları prensipte olduğu kadar ayrıntılarda da büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Zira gelir vergisinin asli amacı mali, yani devlete gelir sağlayıcı niteliktedir. Bu amaç doğrultusunda izlenen yöntemler ise az çok birbirine benzemektedir. Öte yandan servet vergilerinin asli amacı ise sosyal niteliktedir. Dolayısıyla ülkelerin ekonomik ve sosyal düzeninin gerek ve hedefleri çerçevesinde servet vergilerinin uygulama şekilleri de farklılaşabilmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.381-382).

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir dönemde sahip olduğu bütün iktisadi değerlerin toplamını ifade etmektedir. Söz konusu bu toplam değer para ile gösterilmektedir. Tanımdaki iktisadi değerler deyimi içerisine her nevi menkul ve gayrimenkul mallar ile para ve alacaklar girmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.382). Başka bir tanıma göre servet, bir ülkedeki yatırımların ve biriktirilmiş tasarrufların değeridir. Kişiler serveti ya tasarruf ederek ya da yeterince şanslı iseler anne-baba veya diğer akrabalarından miras ve bağış yoluyla elde edebilirler (Hyman, 2010, s.675). Buradan hareketle servetin; tasarruf, yatırım, miras ve bağıştan oluştuğu söylenebilir.

Servet sahibi olmak, sahibine ilave bir tatmin duygusu vermektedir. Kişinin serveti irat getirmese dahi sahibine ayrı bir güven hissi ve toplumsal güç duygusu aşılamaktadır. Ayrıca sahibi için potansiyel gelir imkanı sunmaktadır. Bu nedenle servet, sahibine gelir getirmesi bile ödeme gücünü temsil eden bir unsur olarak görülmektedir (Akdoğan, 2021, s.275; Bulutoğlu, 1962, s.161). Zira eşit miktarda gelir elde eden iki kişiden birinin serveti diğerinden fazla ise diğer bütün şartların aynı olması durumunda serveti fazla olan kişinin vergi ödeme gücü de fazla olacaktır. Çünkü serveti fazla olan kişinin diğer kişiye göre daha az tasarruf etme imkanı bulunmaktadır. Ayrıca kişi, sahip olduğu servetin bir bölümünü hatta isterse tamamını tüketime ayırma olanağına da sahiptir (Nadaroğlu, 1981, s.328).

Servet sahibi olan bir kişi tasarruf etmek zorunda değildir, rahat bir şekilde tüketim yapabilmektedir. Diğer kişilere nazaran daha rahat risk alabilme ve isterse servetini gelir elde edebileceği yatırımlara yönlendirebilme ya da daha yüksek hayat standardını yakalamak için servetinin bir kısmını harcama imkanı bulunmaktadır. Aynı seviyede gelir elde eden kişilerden servet sahibi olmayanlar tasarruf etmek mecburiyetindedir. Dolayısıyla aynı düzeyde gelir elde eden ve serveti olmayan kişilerin servet sahibi kişiler kadar harcama kapasitesi bulunmamaktadır (Due, 1963, s.119, 270). Servet unsurunun ödeme gücünün bir göstergesi olduğunun kabulü, doğal olarak servetin el değiştirmesi durumunda da yeni sahiplerine yeni ödeme gücü oluşturacağı gerekçesiyle servetin transferini de vergilendirme kapsamında değerlendirilmesini gerektirmiştir (Akdoğan, 1989, s.185).

Geçmişten günümüze kadar servetin vergilendirilmesi konusunda çeşitli karşıt görüşler ileri sürülmüştür. İlk görüş, servetin ödeme gücünün bir göstergesi olduğunu ileri sürenlere ait olmakla birlikte ileri sürdükleri argümanlardan bazıları şu şekildedir: Öncelikle, verginin konusunu kişinin sahip olduğu serveti oluşturduğu için servet vergisi vasıtasıyla vergi ödeme güçlerinin kavranacağı ileri sürülmektedir. Servet vergisi gerek ödeme gücü gerekse vergi adaleti ilkelerinin gerçekleştirilmesine imkan sunmaktadır. Şöyle ki gelir elde etmeyen ancak serveti olan kişilerin vergilerini servetleri üzerinden ödemeleri ile vergi ödeme güçleri kavranmaktadır. Bunun yanı sıra kişilerin servetleri üzerinden vergi alınması durumunda kişiler, gelir getirici faaliyetlere yani üretime yönelebilmektedir. Bu durumda vergileri çeşitlendirmekten ziyade servet vergisinin yaygın olarak uygulaması ile herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi sağlanabilecektir (Karakoç, 1993, s.103).

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin hayata geçirilmesinde servet vergisi çok önemli bir fonksiyona sahiptir. Çünkü servet vergisi aracılığıyla vergi ödeme gücünün kavranması bakımından gelirin vergilendirme kapsamına almadığı unsurlar vergilendirilmektedir. Bir kişinin sahip olduğu servet, işsizlik, ihtiyarlık ve hastalık gibi dönemlerinde o kişiye güvence sağlamakta ve gelir getirmese dahi servetin varlığı ayrı bir güç vermektedir. Öte yandan servet vergisi uygulamasında emek, servet olarak sayılmadığı için vergi dışı bırakılmakta ve ayırma ilkesinin uygulanmasına da imkan sunmaktadır. Ayrıca gelir vergisi matrahından kaçırılmış ve servetin oluşumunda kullanılmış matrah varsa, gelir vergisinin yanında uygulanacak servet vergisi denetim görevi üstlenecek ve bu durumun ortaya çıkmasını sağlayacaktır (Turhan, 1998, s.175).

Servet vergisi hakkındaki ikinci bir görüş ise ödeme gücü unsuru olarak servetin kabul edilmemesi ve servet vergisinin uygulanmamasını ileri sürmektedir. Gelir vergisi taraftarları serveti değerlemenin daha zor olacağını ve bir malın değerinin o malın getirisine bağlı olduğunu ileri sürmekte ve servet üzerinden alınacak verginin servette azalmaya neden olacağını ve üretimi de kısacağını ileri sürmektedirler. Ayrıca emeği vergilendirme kapsamına almadığı gerekçesiyle adalet ilkesine ters düştüğünü savunmaktadırlar. Oysaki gelir, yalnızca servet veya sermayeden oluşmamakta emekten de elde edilebilmektedir. Bunların yanı sıra gelir ve servetin vergilendirilmesi neticesinde çifte vergilendirmeye yol açılacağını savunmaktadırlar (Eckstein, 1967, s.222).

1.3.3. Harcama

Gelir ve servet unsurlarından sonra vergi ödeme gücünün diğer bir göstergesi kişilerin yapmış olduğu harcamalarıdır. Günümüzde bir kişinin elde ettiği gelir ve serveti kadar yapmış olduğu harcamalar da vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.209). Harcama vergileri, gelir ve servetin elden çıkartılması sırasında alınmakla birlikte (Nadaroğlu, 1998, s.355) literatürde gider vergileri veya tüketim vergileri gibi isimlerle de anılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.210). Bilindiği üzere gelir elde edildiğinde gelir vergisi, herhangi bir mülkiyet vasıtasıyla servet elde edildiğinde ise servet vergisi alınmaktadır. Öyleyse elde edilmeleri sırasında vergilendirmeye tabi

tutulan gelir ve servetin ayrıca elden çıkartılması sebebiyle vergilendirmeye tabi olmasının sebebi nedir? (Nadaroğlu, 1981, s.392).

Elde edilen gelirin ve birikmiş servetin elden çıkartılması yani harcanması sırasında ayrıca vergilendirilmesi gerektiği konusundaki görüşlerin temeli mali niteliktedir. Özellikle Alman yazarlar tarafından ileri sürülen görüşe göre gelirin ve servetin elde edilmesi gibi bunların harcanması da kişiye ayrı bir vergi ödeme gücü sağlamaktadır. Bunun yanı sıra gelir ve servet üzerinden alınan vergiler çeşitli nedenlerle kişilerin vergi ödeme gücünü tam olarak yansıtamamaktadır. Çünkü bahsi geçen vergilerin teknik ve yapısal özellikleri nedeniyle vergi ödeme gücünü temsil eden gelirin bir kısmı vergi dışında kalabilmektedir. Uygulanan çeşitli indirimler ile muafiyet ve istisnalara ilaveten bu vergilerin beyan usulüne dayanması dolayısıyla doğru beyanda bulunulmaması da vergiden kaçınma imkanını artırmakta (Nadaroğlu, 1981, s.393) ve vergi ödeme gücünün tam olarak kavranamamasına neden olmaktadır (Turhan, 1993, s.142). Burada gelir ve servetin harcanması sırasında ortaya çıkarak vergi ödeme gücünün kavranmasını sağlayan gider vergileri, gelir ve servet vergilerinin eksik yönlerini de tamamlayıcı niteliktedir. Bu nedenle vergi sistemleri içerisinde gider vergilerinin mali fonksiyonlarının yanı sıra telafi edici (Nadaroğlu, 1981, s.393) başka bir ifadeyle giderici, tamamlayıcı fonksiyona sahip oldukları söylenebilmektedir.

Kişiler tarafından kullanılmak üzere ekonomiden çekilen kaynakların ölçüsü tüketim olarak ifade edilmektedir. Kişiler tarafından gelirin tüketilmeyen kısmı olarak ifade edilen tasarruf, ülkedeki sermaye stoku ile toplam üretim kapasitesi üzerinde pozitif etki yaratmaktadır. Bunun aksine tüketim ise tasarruflar üzerinde azaltıcı etkiye sahiptir. Eğer bir kişi kredi çekerek veya geçmiş dönemdeki tasarruflarıyla elde ettiği gelirden daha fazla harcama yaparsa, ülkedeki sermaye stokunun azalmasına neden olacağı gerekçesiyle daha fazla vergi ödemesi gerektiği savunulmaktadır. Gelirin, ülkedeki sermaye stokunu ve üretim kapasitesini artırıcı nitelikte olup tüketimin ise azaltıcı nitelikte olduğu teorisi az gelişmiş ülkeler açısından geçerlidir. Burada, harcamalar üzerinden ağır vergilerin alınması tüketimi kısarak tasarrufları özendirecek ve böylece üretimi artıracaktır. Dolayısıyla bu ülkelerde ekonomik büyüme ve gelişme için tasarrufları değil tüketimleri vergilendirmek daha uygun olduğu ileri sürülmektedir. Fakat böyle bir yaklaşımın sadece iktisadi gelişmeyi özendirdiği, vergilemede adaleti ise göz ardı ettiği unutulmamalıdır (Herber, 1981, s.39).

Gelir, elde edildiği sırada vergilendirmiş olsa da bu durum gelirin elden çıkarılması sırasında vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Şöyle ki bir kişinin harcayabilme gücünün, vergilendirme kapasitesini de ifade ettiği söylenebilmektedir (Kaldor, 1980, s.212). Vergilemede mali gücü temel ölçüt olarak benimseyen bir vergi sisteminde gelir ve tüketim birbirine zıt değil aksine vergilendirmenin farklı başlangıç noktalarını ifade eden göstergelerini ifade etmektedir. Burada vergilemenin merkezinde kişinin ya da ailenin tüketim fonu bulunmakta ve söz konusu tüketim fonundan hareketle mali güç tespit edilebilmektedir (Lang, 1998, s.25).

Harcamalar üzerinden vergi alınması gerektiğini ileri sürenler, kişilerin ekonomiye katkı sunduğu emek, sermaye gibi unsurların değil harcamalar yoluyla ekonomiden çektiklerine göre vergilendirilmesi

gerektiğini savunmaktadır. Hobbes, vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi için kişilerin ekonomik üretime kattıkları değerler yerine ekonomiden çektikleri değerlerin vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür (Due, 1963, s.270). Nickolas Kaldor, Hobbes tarafından ileri sürülen bu görüşü geliştirmiştir (Musgrave, 1985, s.225). Kaldor, ödeme gücünün göstergesi olarak harcamaların gelire göre daha uygun olduğunu ve buradan hareketle kişilerin tüketimleri üzerinden alınan genel harcama vergisini savunmuştur (Akdoğan, 1984, s.180). Kaldor kişisel tüketime bağlı olarak gerçekleştirilen toplam harcamaların artan oranlı şekilde vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Zira kişilerin tüketimleri ekonomiden çektikleri, geliri ise ekonomiye kattıkları değerleri göstermektedir. Burada gelirin vergilendirilmesi durumunda ekonomiye sunulan katkılar vergilendirilecekken tüketimin vergilendirilmesi durumunda ise ekonomiden çekilen kaynaklar vergilendirilecektir. Kaldor bu durumun vergileme açısından daha uygun olduğunu savunmuştur (Nemli, 1990, s.129). Bunun yanı sıra Kaldor, Büyük Britanya'da vergiden dolayı yüksek gelirlilerin tasarruf yapmaktan vazgeçtiğini, harcamalar üzerinden alınan vergilerin ise bu durumu ortadan kaldırdığını ileri sürmüş ve harcamaya dayalı bir vergileme anlayışının tasarruf ve yatırımları vergi dışında tutarak risk alma ve yatırım yapma eğilimlerini ise olumlu yönde etkilediğini söylemiştir (Due, 1963, s.271-272).

Hobbes, Kaldor, Marshal, Mill ve Pigou harcamalar üzerinden alınan vergilerin ekonomik açıdan sakıncası en az olan vergiler olduğunu savunmuşlardır (Uluatam, 1991, s.303). Hatta sonrasında harcamalar üzerinden alınan vergilerin artan oranlı olmadığı gerekçesiyle eşitlik ve adalet ilkeleri ile örtüşmediği iddialarına karşılık olarak zorunlu mallardan lüks mallara gittikçe yükselen artan oranlı bir tüketim vergisi ile bu durumun ortadan kalkacağını ileri sürülmüştür (Alkin, 1994, s.8). Hobbes ise kişilerin sahip oldukları harcama imkanlarını değerlendirmiş ve vergilendirmede kişilerin harcamalarının değil potansiyel harcamalarının temel ölçüt olarak alınması ve harcamanın ise zamana yayılı olarak düşünülmesi gerektiğini ifade etmiştir (Akdoğan, 1993, s.179). Hobbes tarafından ileri sürülen görüş şu şekilde açıklanabilir: harcama yapma imkanı olmayan kişiler ile harcama imkanı olduğu halde yapmayan -cimri- kişiler aynı şekilde değerlendirilmemelidir. Söz konusu bu durumda kişilerin potansiyel harcamaları dikkate alınmalı ve harcama yapmak yerine tasarruf etmeyi tercih eden kişilerin, çok çalışarak tasarruf yapan ve bu tasarrufunu ileriki dönemde tüketmeyi tercih eden kişilerin ağır şekilde vergilendirilmesine neden olur ki bu durum adalet ile bağdaşmayacaktır (Sonsuzoğlu, 1997, s.23).

Kay ve King ise ömür boyu harcama vergisi önerisinde bulunmuşlar ve kişilerin yaptıkları harcamalardan alışlarının düşülmesinden sonra kalan kısmın vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir (Akalın, 1981, s.320). Bu görüşe göre kişilerin, ödeme güçleri değerlendirildikten sonra zorunlu mallara düşük, lüks mallara ise yüksek oranlı vergilerin uygulanması suretiyle vergi adaleti sağlanacaktır. Ayrıca kişilerin yaptıkları harcamalar tespit edilip çeşitlerine göre tasnif edildikten sonra farklı şekilde değerlendirme yapılması önerilmiştir (Akdoğan, 1993, s.181).

Kişinin elde ettiği gelir ile servetini harcaması durumunda vergilendiren ve genellikle mal ve hizmetlerin fiyatlarının içine gizlenmiş şekilde tahsil edilen gider vergileri dolaylı vergiler arasında yer almaktadır.

Söz konusu bu vergiler kişilerin şahsi durumlarını dikkate almadan üretim, değişim, tüketim gibi olaylar üzerinden alındıkları için gayri şahsi yani objektif karakterli vergilerdir. Netice itibariyle mükelleflerin ödeyecekleri verginin düzeyi, gelirlerinin ayırdıkları kısmına göre değişkenlik gösterecektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gider vergilerinin, tersine artan oranlı (ric'i) bir etki yarattığı diğer bir ifadeyle anti sosyal bir karaktere sahip olduğu söylenebilir. Zira aynı mal veya hizmeti tüketen iki kişinin bu mal ve hizmet için ödemiş oldukları vergi miktarı birbirine eşittir. Ancak bu kişilerin elde ettiği gelir düzeyleri birbirine eşit değilse, geliri düşük olan kişinin ödemiş olduğu verginin gelirine oranı, geliri yüksek olana nazaran daha yüksek olacaktır. Bu durumda bir kişinin geliri azaldıkça harcamaları üzerinden ödeyeceği verginin payı giderek artacaktır. Bu ise vergilemede dikey adalet anlayışına ters düşen bir durumun oluşmasına neden olacaktır (Nadaroğlu, 1981, s.393).

Harcamalar üzerinden alına vergiler, gelirlerinin büyük kısmını tasarrufa ayırabilme imkanına sahip olan yüksek gelirli kişilerin lehine bir durum yaratmaktadır. Ancak söz konusu bu etki ailenin büyüklüğü ve ihtiyacı belirleyen faktörlerin değerlendirilip artan oranlı tarifenin kullanılmasıyla azaltılabilmektedir. Bunun yanı sıra harcamalar üzerinden alınan vergiler, kişilerin tüketimlerini azaltmak suretiyle ekonomi üzerinde deflasyonist etkilere de neden olmaktadır (Due, 1963, s.279). Kişilerin geliri attıkça harcamalara ayırdıkları kısım mutlak olarak artsa dahi oransal olarak azalacak ve neticede harcamalardan alınan vergiler düşük gelirli kişilerin yüksek gelirlilere nazaran daha ağır vergilendirilmesine neden olacaktır. Bu durumun yanı sıra günümüz ekonomik koşullarında düşük gelirli kişilerin gelirlerini aşan zorunlu tüketimleri için borçlandığı düşünüldüğünde vergilendirmede harcamaların endeks olarak kabul edilmesinin vergilemede adaletsizliğe yol açacağı ortadadır (İrtenk, 1973, s.130). Özet bir anlatımla harcamalar üzerinden alınan vergiler farklı gelir gruplarındaki kişilerin marjinal tüketim eğilimlerindeki farklılıklar dolayısıyla düşük gelirli kişileri yüksek gelirli kişilere göre daha fazla etkilemektedir. Bu bağlamda harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergilemede adaleti olumsuz etkilediği söylenebilmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle; genel bir gelir vergisi veya servet vergisi ya da genel bir harcama vergisinin gerek vergi ödeme gücüne ulaşılması gerekse mükelleflerin ve onlara ait matrahların tam olarak kavranabilmesi ve idari etkinliğin tahsis edilmesi gibi hususlar açısından önemli güçlüklerin olduğu söylenebilir. Bunun yanı sıra günümüzde vergi ödeme gücünün başlıca en önemli göstergesi "gelir" olarak nitelendirilmektedir (Herber, 1972, s.122). Bu durumun en önemli gerekçesi diğerlerine kıyasla gelir vergisinde vergiyi kişiselleştirebilecek imkanların varlığı ve bu suretle vergi ödeme gücüne ulaşma hususunda daha fazla katkı sunmasıdır (Akdoğan, 2021, s.236).

Vergileme açısından sadece gelirin temel ölçüt alınması durumunda; vergi ödeme gücünün göstergesi olarak sayılabilecek servet unsurları göz ardı edilmiş olacaktır. Öte yandan sadece harcamalar esas alınırsa; harcamaları aynı olan ancak gelir ve servet düzeyleri farklı olan kişilerin durumları değerlendirilmeyecektir. Son olarak sadece servet vergisi uygulanması durumunda ise yaratabileceği idari ve ekonomik sorunların yanı sıra servetin değerlenmesi ve matrahın tespiti açısından çeşitli problemlerle karşılaşılabilecektir. Söz konusu bu durum vergilendirme açısından tek bir göstergenin

yani kaynağın temel ölçüt olarak alınmasının yetersiz kalmasını ve özellikle vergilemede adalet bakımından mükelleflerin gelirlerine ek olarak servetlerinin (Sayar, 1975, s.111) ve harcamalarının da dikkate alınmasını gerekli kılmıştır. Günümüzde gelir vergisinin yanında çeşitli servet ve harcama vergilerine uygulamada yer verilmektedir. Bu uygulamalar bir yandan mali ve idari diğer yandan ekonomik ve sosyal gerekçelerden kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 2021, s.236).

Uygulamada ülkeler vergi sistemleri içerisinde çeşitli vergi konularını esas almaktadır. Gelir vergilemesinde gerçek kişilerin yanı sıra kurumların kazançları da önemli bir vergi konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra emlak, tüketim ve satış üzerinden alınan vergiler devletin ihtiyaç duyduğu finansmanı karşılamada yardımcı niteliktedir. Vergi sisteminde yer alan vergi konularından elde edilen hasılatın devletin harcamalarını finanse etmede yetersiz kalması durumunda devlet yeni kaynaklar yani yeni vergi konuları arayışına girebilmektedir. Ayrıca tek bir vergi konusu üzerinden aşırı derecede vergi alınması çeşitli ekonomik tahribatlara neden olabileceği için bunun yerine çeşitli vergi kaynakları üzerinden ölçülü şekilde vergilemenin yapılması daha uygun olmaktadır (Eckstein, 1964, s.56).

1.4. Ödeme Gücü Yaklaşımına Göre Vergi Türleri

Günümüz maliye anlayışı çerçevesinde ödeme gücünü temsil eden unsurların; gelir, servet ve harcamadan oluştuğuna (Akgül Yılmaz, 2020a, s.249; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.191; Nadaroğlu, 1998, s.308; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2006, s.53; Turhan, 1993, s.320) daha önce değinilmiştir. Bu bağlamda vergilendirme işleminin temel unsuru olarak kabul edilen üç durumda ödeme gücünün varlığından bahsedilmektedir (Nadaroğlu, 1992, s.320). Yani bir kişinin elde ettiği gelir, yapmış olduğu harcama ve sahip olduğu servet, o kişinin mali gücünü gösteren unsurları oluşturmaktadır.

Ödeme gücünü temsil eden unsurların vergi konusu yapılarak vergi sistemleri bu konuları vergilendiren vergilerden oluşturulmuştur. Buradan hareketle tasarlanan vergi sistemleri incelendiğinde temelde vergilerin konularına göre; gelirden mi, servetten mi yoksa harcamalar mı alındıkları dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu bağlamda vergi sistemlerinde vergilerin temel olarak üç başlık altında toplandığını söylemek mümkündür: Gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler. Ayrıca vergi, mükelleflerin özelliklerini dikkate alıp almamasına göre sübjektif ve objektif, verginin tarh ve tahsil tekniği dikkate alınarak dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Çalışmanın devamında konusuna göre; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler, mükelleflerin özelliklerini dikkate alıp almamasına göre sübjektif ve objektif vergiler, verginin tarh ve tahsil tekniği dikkate alınarak dolaylı ve dolaysız vergiler incelenecek olup, özellikle tez çalışmasının metodolojisi gereği gelir vergisinde uygulanmakta olan adaleti sağlayıcı mekanizmalara odaklanıp, mükelleflerin bu mekanizmalar ile ilgili algısını ölçmeye yönelik olması nedeniyle gelir vergisi detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

Konularına Göre Vergi Türleri: Gelir, Servet ve Harcama

Günümüzde vergilerin ayrımında en sık kullanılan ayrımlardan birisi konularına göre; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler ayrımıdır. Bu bağlamda gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler incelenecektir.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Ödeme gücüne göre vergilendirme anlayışı çerçevesinde yapılan tasnif kapsamında incelenecek ilk vergi türü gelir üzerinden alınan vergilerdir. Çağdaş vergi anlayışı içerisinde gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak ikiye ayrılmakla birlikte çalışma gelir vergisi odaklı olduğu için gelir vergisi ele alınacaktır.

Kişisel Gelir Vergisi

Küresel vergi sistemleri içerisinde gelir vergisi; vergilemede ödeme gücünün verimli ve sağlıklı bir şekilde izlenebilmesi, vergi mükelleflerinin şahsi ve ailevi koşullarının dikkate alınması ve vergisel uygulamaların temel vergi ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi açısından temel aktörlerden biri konumundadır (Akdoğan, 2019, s.219). Gelir vergisi, çeşitli isim ve uygulamalarla Antik Çağ'dan günümüze kadar kullanım alanı bulan bir vergi türü olmasının yanı sıra modern anlamdaki uygulama biçimine dönüştürülmesinde birçok ülkenin payı bulunmaktadır (Metzger, 1927, s.662).

Gelir vergisi, ileri kapitalizm devrinin bir sonucu ve karakteristik bir ifadesi olarak gösterilmektedir. Zira 19. yüzyıl öncesinde prensipte aynı amacı güden -geliri doğrudan yükümlü kılmayı hedefleyen- vergileme anlayışına rastlamak mümkün olmakla birlikte modern anlamda gelir vergisinin siyasi, iktisadi ve sosyolojik şartları ancak bu dönemde oluşturulabilmiştir. Her şey bir yana gelirin net bir şekilde hesaplanabilmesi için para ve değişim ekonomisinin yanı sıra muhasebeleştirme, defter tutma gibi teknik ve yöntemlerin geliştirilmesi gerekmiştir. Bahsi geçen şartların oluşumu ancak bir asır sonra, sanayileşme süreci ile birlikte kapitalist sistemin gelişmesi neticesinde gerçekleşebilmiştir. Hızlı bir sanayileşme süreci içine giren ve diğer ülkelere nazaran iktisadi kalkınmasını önce başlatan İngiltere'nin gelir vergisini uygulayan ilk ülke olması bu olayların bir sonucu niteliğindedir (Turhan, 1998, s.108). Dolayısıyla gelir vergisinin İngiltere'de uygulanmaya başlaması, tesadüf ve şans eseri değil aksine ekonomik konjonktürün katkısı sayesinde gerçekleşmiştir.

Günümüz vergi sistemlerinin temel vergileri arasında yer alan gelir vergisinin bugünkü konumunu büyük ölçüde İngiltere'ye borçlu olduğunu söylemek mümkündür. Diğer ülkelere kıyasla İngiltere gelir vergisini daha sistematik bir şekilde kullanmakla birlikte verginin uygulanma tarihi Napolyon Savaşları'na kadar uzanmaktadır. Napolyon Savaşları İngiltere'nin mali yapısını zedelemiş ve bütçesinde önemli ölçüde bozulmalara yol açmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak İngiltere, -özellikle savaş- harcamalarını finanse edebilmek için yeni bir gelir kaynağı arayışına girişmiştir. Öte yandan mevcut vergilerin oranlarını artırmak suretiyle savaş harcamalarını karşılamak mümkün olamamıştır. Bu durumun bir sonucu olarak ilk kez 1799 yılında dönemin Başbakanı William Pitt tarafından savaş

giderlerini karşılamak için uygulamaya konulmuştur (Douglas, 1999, s.40). Vergi, ilk etapta "olağanüstü bir vergi" türü olarak sisteme dahil edilmiştir. Hatta bu dönemde İngiltere'de "savaş vergisi" gibi isimlerle de anılan vergi (Daunton, 2001, s.45), geçici bir süreyle uygulamaya konulmuş ve savaşın bitmesi durumunda kaldırılacağı beyan edilmiştir (Özmert ve Şahin, 2014, s.69).

İngiltere'de gelir vergisinin ilk uygulama şekline göre yıllık kazancı 60 Sterlin' den az olanlar vergiden muaf, geliri 60-200 Sterlin aralığında olanlar için miktara göre değişen oranlarda, geliri 200 Sterlin' in üstünde olanlar ise %10 oranında vergiye tabi tutulmuştur (Daunton, 2001, s.44). Ayrıca gelir vergisinde, bireyler tarafından şahsen gelirlerini beyan etmeleri gerektiği ve ihtilafa düşülmesi durumunda vergi memurları vasıtasıyla tespitin yapılacağı açıklanmıştır (Grossfeld ve Bryce, 2006, s.214-215).

İngiltere'de Napolyon savaşlarının sona ermesiyle birlikte şiddetli eleştirilere maruz kalan gelir vergisi 1816 yılında İngiltere'de yürürlükten kaldırılmıştır. 1842'de serbest ticaret rejiminin bir sonucu olarak gümrük gelirlerinin azalması yeni gelir arayışlarına neden olmuş ve Robert Peel yeni mali reformlar aracılığıyla gelir vergisini tekrar gündeme taşımıştır. O tarihten sonra ise gelir vergisi hiç kaldırılmamış ve İngiliz vergi sisteminin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir (Turhan, 1998, s.110).

İngiltere'nin ardından gelir vergisinin gelişiminde öncü rol oynayan diğer bir devlet ise ABD'dir (Brownlee, 2004, s.13). ABD'deki ilk gelir vergisi uygulamaları "*Amerika İç Savaşları*" ile bağdaştırılsa da esasen 1643 yılında Massachusetts'te gelir vergisine ilişkin bir kanun hazırlandığı bilinmektedir. Bunun yanı sıra federal düzeyde ilk gelir vergisi ise uygulaması ise -İngiltere gibi- olağanüstü bir dönemde ortaya çıkarılmıştır. Bu çerçevede ABD'de ilk gelir vergisi uygulaması 1861 yılında Başkan Lincoln döneminde Amerikan İç Savaşı'nı finanse etmek amacıyla kabul edilmiştir. 1872 yılında savaşın sona ermesiyle birlikte gelir vergisi uygulaması kaldırılmıştır. Ancak 2 yıl sonra 1874'te ABD Kongresi'nce yeni bir Gelir Vergisi Kanunu kabul edilerek uygulanmasına başlanılmıştır (Raabe vd. 2011, s.86-87).

19. yüzyıl İngiltere ve ABD'nin yanı sıra diğer ülkelerde de gelir vergisi uygulamasına yer verilmeye başlandığı bir dönemdir. Gelir vergisi İsviçre'nin Basel şehrinde ilk kez 1840 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Amaç servet vergisini tamamlamak olmakla birlikte giderek bütün kantonlara yayılmıştır. Federal düzeyde ise 1916 yılı itibariyle çeşitli isimler kullanılarak gelir vergisi alınması mümkün hale gelmiştir. Almanya ise gelirin şahsi olarak vergilendirilmesi denemeleri Napolyon zamanına kadar uzanmakla birlikte ilk kez 1820'de Prusya'da savaş ortamında uygulanmıştır (Başar, 1961, s.15). Modern anlamda kişisel gelir vergisi ise Prusya'da ancak 1891'de Johannes v. Miquel tarafından uygulamaya konulabilmiştir. Diğer yandan Fransa ise uzun süre randıman vergisi düzenine bağlı kalmış ve gelir vergisine iki aşamada (1914 ve 1917) geçebilmiştir. 1948 yılında gerçekleştirilen reform ile İngiliz ve Alman sistemine yaklaşılmaya çalışılmıştır (Turhan, 1998, s.110). Görülmektedir ki gelir vergisinin vergi sistemlerine dahil olması esasen bir süreci gerektirmiştir. Özellikle ilk uygulanması savaş gibi olağanüstü dönemlerde mümkün olabilmiş ve bu dönemlerde dahi çeşitli yönlerden eleştirilere maruz kalarak uygulamadan kaldırılmıştır. Sürecin devamında ise özellikle devletlerin

duyduğu gelir ihtiyacının bir sonucu olarak tekrar vergiler arasındaki yerini almakla kalmamış günümüz modern vergi sistemlerinin hemen hepsinde vazgeçilmez bir unsur durumuna da gelmiştir.

Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet üzerinden vergi alınmasının kökeni eski dönemlere kadar uzanmaktadır. Servet vergileri günümüzde yerini önemli ölçüde gelir ve gider vergilerine bırakmış olsa da eski dönemlerde ülkelerin mali sistemlerinde büyük role sahip olduğu bilinmektedir. Servet vergilerinin ilk şekillerine eski Yunan ve Roma İmparatorluğu'nda rastlamak mümkün olmakla birlikte ilgili dönemde servet vergileri özellikle savaş ve kriz vergileri olarak ortaya çıkmıştır. Servet vergisinin ilk uygulama dönemlerinde vergiyi ağırlıklı olarak gayrimenkuller oluşturmakla beraber hayvan ve köle sahipliği, ev ile ziynet eşyaları gibi hususlar verginin konusunu oluşturmaktaydı. Orta çağa gelindiğinde de ağırlıklı olarak servet vergileri gayrimenkuller üzerinden alınmaktaydı. Vergi ahlak düzeyinin düşük olmasının bir sonucu olarak çok ağır ceza hükümleri ile yemine dayalı bildirimlerin uygulanmasına rağmen zaten sınırlı sayıda olan menkul değerleri vergilendirmek pek mümkün olamamıştır. Bunun bir sonucu olarak bu alanda oluşan vergi kaybını giderebilmek için yeri geldiğinde gayrimenkuller ağır bir şekilde vergilendirilmiştir. Servet vergisi 15. yüzyılın sonrasında özellikle artan savunma harcamalarını da finanse edebilmek için hemen hemen bütün Avrupa'da düzenli bir şekilde alınmaya başlanmıştır. 17. yüzyıla gelindiğinde ise özellikle adalet ilkesinin vergileme alanında kendini hissettirmesi ve devletin sunduğu hizmetlerin artması ile birlikte tarh ve tahsil işlemleri götürü usulü ile gerçekleştirilen global servet vergileri ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmaya başlamış ve genel servet vergisinin yerine bina, arazi ve işletme sermaye gibi servet unsurlarını da içine alan özel servet vergilerine geçilmiştir. Basel kantonunda 1866 yılında uygulanmasına başlanan ve düzenli aralıklarla tahsil edilen servet vergisi hem gelir getiren hem de gelir getirmeyen serveti vergileme kapsamına almaktaydı. Benzer şekilde 1893 yılında Prusya gelir vergisinin tamamlayıcısı olarak servet vergisini uygulamaya başlamıştır. İsveç, Avusturya, Norveç, Danimarka ve Finlandiya gibi ülkelerde de tarife ve değerleme gibi farklılıklar hariç temel hatlarıyla Prusya'ya benzer şekilde servet vergisini uygulamaya başlamışlardır. I. ve II. Dünya Savaşları sonrasında Avrupa ülkelerinin birçoğu bir kereye mahsus geçici nitelikli servet vergisine başvurmuştur. Servet vergilerine özellikle savaş sırasında yapılan harcamaları finanse edebilmek için 1913, 1919 ve 1952 yılında Almanya'da, 1919 yılında İtalya'da, 1920 ve 1948 yılında Avusturya'da, 1940 ve 1945 yılında İsviçre ile Finlandiya'da ve 1945 yılında ise Fransa ile Belçika'da başvurulmuştur. Türkiye'de ise II. Dünya Savaşı sonrasında bir defaya mahsus olmak üzere başvurulan "Varlık Vergisi" ile servet vergisinin uygulandığı bilinmektedir (Turhan, 1998, s.171-172). Servet unsurlarının vergileme kapsamına alınması tarihte çok öncelere dayanmakla birlikte servet unsurlarının genişletilmesinin temel sebebi esas olarak kamu harcamalarını finanse edebilmek olmuştur. Ülkeler özellikle savaş dönemlerinde gerçekleştirdikleri olağanüstü harcamaları finanse edebilmek için yeni kaynak arayışına girmiş ve bu süreç servetin vergilendirilmesi ile sonuçlanmıştır. Bu durum servet vergilerine savaş ve kriz vergileri denmesinin nedenini açıklamaktadır.

Geçmiş dönemde toprak yapısı ve toplum arasındaki ilişki servet vergilerinin öneminin artmasında büyük rol oynamıştır. Sanayi öncesi dönemde servetin bina ve arazi şeklinde saklanması ve kaynakların sınırlılığı gibi hususlar servet vergilerinin vergi gelirleri içindeki payını artırmıştır. Ekonomik gelişmelerin beraberinde gelir ve servet farklılıkları oluştukça servet vergisi bina, arazi ve diğer kişisel servet üzerinden nispi olarak alınmaya başlanmıştır. Sürecin devamında toplumların belirli bir ekonomik olgunluğa erişmesi ile birlikte servet farklı ve yeni şekillere büründükçe genel servet vergisinin etkin şekilde yönetilmesinde güçlükler yaşanmaya başlanmış ve bunun yerine emlak vergisi gibi özel servet vergileri uygulanmaya başlanmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.284). Zaman içerisinde ise servet vergilerinin çerçevesi daha da genişlemiş ve günümüzde neredeyse çok az servet, vergi dışında bırakılmıştır (Heper, 1982, s.21). Geçmişi oldukça eskilere uzanan servet vergilerinin kapsamı gittikçe genişlemiş ve günümüzde birçok servet unsuru vergileme kapsamına alınmıştır. Peki neden servetin vergilendirilmesine ihtiyaç duyulmuştur?

Tarihsel süreçte, gelirin tüketilmeyerek tasarrufa ayrılmak suretiyle stoklanabilen kısmını ifade eden servetin vergilendirilmesindeki öncelikli amaç, malidir. Ancak zamanla gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin artmasıyla birlikte servet vergilerinin önemi zayıflamaya başlamıştır. Mali amacı zayıflayan servet vergileri zamanla sosyal amaçlı tahsil edilmeye başlanmıştır. Özellikle günümüz vergi sistemleri içerisinde -genellikle- servet vergilerinin payının küçüklüğü göz önünde bulundurulduğunda gerçekten de mali amaçtan ziyade gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek -sosyal- amacıyla alındığını söylemek mümkündür (Şen ve Sağbaş, 2017, s.206). Buradan hareketle servetin vergilendirilmesindeki önemli husus vergilemede adaleti ve eşitliği sağlayabilmektir. Vergilemede adalet ve eşitlik için her bir gelir türünün ayrım yapılmaksızın vergi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Gelir yalnızca çalışmak suretiyle emek üzerinden değil, aynı zamanda sahip olunan servet üzerinden de elde edilmektedir. Dolayısıyla servet vergilerinin alınmasının en önemli nedeni vergilemedeki ayrımcılığı ortadan kaldırabilmektir (Tait, 1967, s.19). Vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkeleri bakımından değerlendirilerek servet vergilerine gerekçe oluşturmak da mümkündür. Öncelikle fayda ilkesine göre devlet servetin değerinde artışa yol açacak kamu hizmetleri sunmaktadır. Ayrıca kanun ve yönetmelikler aracılığıyla serveti korumaktadır (Rosen, 1995, s.495). Dolayısıyla serveti olan kimselerin devletin sunmuş olduğu bu hizmetlerin bedelini ödemeleri gerekmektedir. Ödeme gücü ilkesine göre ise servet, sahibine ilave bir ödeme gücü sunmaktadır (Johansen, 1965, s.197). Servet kısa dönemde sahibine parasal bir gelir sağlamasa da ilave bir vergilendirilebilir kapasite sunmaktadır (Sandford, 1971, s.23). Bu bağlamda özellikle vergilendirmede yatay eşitliğin sağlanabilmesi için servetin vergilendirilmesi gerekmektedir (Tanabe, 1975, s.258).

Servetin neden vergilendirildiğini açıklayan diğer bir gerekçe gelir vergisi sistemini tamamlamasıdır. Mali açıdan önemi azalan servet vergilerinin modern vergi sistemleri içerisinde halen uygulanmasının bir nedeni de kontrol ve tamamlayıcı nitelikte olmasıdır. Kişiler gelir vergisi matrahlarını kaçınmak suretiyle erozyona uğratabilmektedir. Servet vergisi kişilerin bu maskelerini engellemekte ve gelir vergisinin bir tamamlayıcısı konumundadır (Black vd., 2006, s.189). Ayrıca gelir vergisi mükellefleri

tarafından üç yılda bir verilen ayrı bir servet vergisi beyannamesi ile dolaylı yoldan gelir vergileri kontrol edilmektedir (Tuncer, 1966, s.195-196). Servetin vergilendirilmesinin son gerekçesi ise diğer vergilerde olduğu gibi devlete gelir sağlamaktır. Daha önce de belirtildiği gibi başlangıçta servet vergileri mali amaçla ortaya çıkmış ve tahsil edilmiştir. Ancak günümüz modern vergi sistemlerinde servet vergileri mali amaç yerine sosyal amaçlı olarak toplanmaktadır. Yine de devletler servet vergisinden -sınırlı olsa da- gelir elde etmektedir.

Servet vergileri çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Uygulanan servet vergilerini; konu (kaynak), kapsam, nitelik, objektiflik ve süreklilik kriterlerine göre sınıflandırmak mümkündür. Çalışmadaki araştırma konusunun çerçevesi bağlamında servet vergileri sadece kaynak kriterine dayalı olarak ele alınacaktır.

Kaynak kriterine göre servet vergileri, üç farklı grupta tasnif edilmektedir: Doğrudan servet üzerinden alınan servet vergileri , servet transferi üzerinden ve servet artışları üzerinden alınan servet vergileri. Buna göre doğrudan servet üzerinden alınan vergiler, gerçek veya tüzel kişilerin patrimuanlarındaki menkul ve gayrimenkul mal ve eşyalar üzerinden alınmaktadır. Emlak vergisi ve motorlu taşıt vergisi en tipik örnekleridir. Eğer servet vergisi, bağış, veraset ve alış işlemleri bakımından ilgili malların başkalarına transfer veya devredilmesi sebebiyle alınıyorsa servet transferi üzerinden alınan vergilerden bahsedilmektedir. Servet transferinin en tipik örneği ise veraset ve intikal vergisidir. (Şen ve Sağbaş, 2017, s.203-204). Servet artışı vergileri ise belirli bir dönemdeki servetin dönem başı ile dönem sonundaki değer farkı üzerinden alınmaktadır (Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2020, s.174). Bu tür vergiler genellikle hızı sanayileşme ve şehirleşme sonucu servetlerin değerindeki ani artışlar sebebiyle uygulanmaktadır.

Servet vergisi ile ilgili değinilecek olan son husus, ilgili verginin olumlu ve olumsuz yönleridir. *"Telafi edici vergi"* niteliğinde olması servet vergilerinin olumlu yönlerinden birisidir. Gelir vergisi ile vergilendirilemeyen kazançlar servet vergisi altında vergilendirilmektedir. Örneğin mülk sahibi ile kiracı anlaşmalı olarak düşük gelir vergisi ödenmesine yol açabilmektedir. İşte alınacak emlak vergisi ile bu durum telafi edilmektedir. Diğer bir olumlu yönü ise servet vergilerinin uygulanmasının basit olmasıdır. Servete ait değerin hesaplanması gelire nazaran daha basittir. Ayrıca gayrimenkul ve motorlu taşıtların vergi idaresinden saklanması oldukça güçtür. Bu sebeple vergi idaresinin zayıf olduğu durumda bile servet vergileri kolaylıkla uygulanabilmektedir. Öte yandan servet vergisinin olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Öncelikle kişilerin elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödemesinin yanı sıra ilgili gelirin tüketmedikleri bölümünü servete dönüştürmesi ile bir de servet vergisi ödemesi çifte vergilendirmeye yol açmaktadır. Bu durum servet vergilerinin eleştirilmesinin en büyük nedenlerinden birisidir. Diğer bir olumsuz tarafı ise esnek yapıda olmamaları nedeniyle milli gelirdeki değişiklikleri izleyememeleridir. Değerli tablo, resim gibi kıymeti kişiden kişiye farklılık gösteren servetlerin değerlemesi maliyetli ve güçtür. Ayrıca gelişmiş finansal varlıkların değerlemesi de oldukça zor ve karmaşıktır. Son olarak mücevher gibi değerli varlıkların saklanması oldukça kolay olduğu için servet vergilerinin uygulanması mümkün olamamaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.208-209).

Görülebileceği üzere servet vergilerinin kendine özgü olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Günümüzde özellikle vergilemenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaletin sağlanması hedefine hizmet etme amacıyla uygulanmaktadır. Her ne kadar sosyal amaçlı olarak uygulansa da gerek yüksek gelirli hane halkını teşvik etmek, gerek kaynakların ülkeden çıkışını önleyebilmek ve gerekse yatırımların önüne set çekmemek gibi çeşitli ekonomik kaygılarla servet vergilerinin -genellikle- düşük oranlarda uygulandığı unutulmamalıdır.

Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Günümüzde vergilemede ödeme gücüne ulaşılmasının yanı sıra kamusal mal ve hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan finansman kaynağını sağlayabilmek açısından harcamalar da vergilendirilmektedir. Harcama diğer bir adıyla gider/tüketim vergileri; üretilen, tüketilen ya da satılan mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilmektedir. Bu vergilendirme biçiminde gelir ya da servet elde edildiğinde değil harcandıkları zaman ve mal ve hizmetlerin fiyatları içinde saklanmış bir şekilde vergilendirilmektedir (Kırman, 1995, s.19; Öncel, 1967, s.1). Gelir, vergilemede ödeme gücüne ulaşabilmesi bakımından en iyi gösterge olmakla birlikte gerek vergilemede ödeme gücünün niteliklerinden kaynaklı gerekse verginin uygulanması bakımından içinde bulunulan; mali, siyasi, idari ve ekonomik koşullar nedeniyle sadece gelirin esas alınması yetersiz kalmaktadır. Bu durum gelir üzerinden alınan vergilerin yanı sıra servet üzerinden ve harcamalar üzerinden vergi alınmasını gerekli ve zorunlu hale getirmektedir (Akdoğan, 2021, s.284).

Harcama vergilerinin geçmişi eski Mısır'a kadar dayanmaktadır. Eski Mısır İmparatorluğu'nda bir harcama vergisinden bahsedilmekle birlikte söz konusu vergi hakkında bilinenler sınırlıdır. Roma İmparatorluğu'nun ilk dönemlerinde köle satışının ve bazı malların vergilendirildiği bilinmektedir. Roma'da Agustus'un öncülüğünde satılan her şeyin üzerinden %1 oranında genel bir satış vergisi uygulandığı ifade edilmektedir. Orta Çağ Avrupa'sında eyaletlerdeki feodal lortların genel satış vergisine çok sık başvurduğu bilinmektedir. Hatta bu vergi Fransa'da ulusal bir nitelikte uygulanmıştır. Fransa Kralı XI. Louis, ilgili vergiyi %5 olarak uygulamıştır. Uygulamanın ilk dönemlerinde sadece toptan satışlara uygulanmış olmakla birlikte 17. yüzyılda perakende satışlar üzerinden de alınmıştır (Seligman, 1969, s.128-130). Satış vergisine Orta Çağ'da büyük bir direnç gösterilse de İspanya (1342-1845) düzenli bir şekilde uygulayan tek ülke olmayı başarmıştır. İspanya'da ilk kez 14. yüzyılda Philippe le Bel tarafından uygulanan *"alcabala"* isimli meşhur vergi büyük bir nefret uyandırmıştır. Alcabala, satış vergisi olarak %10 oranında İspanya'da Castilla Krallığı namına uygulanmıştır. Ruhban sınıfının yanı sıra birçok kasaba bu vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca bazen soylular vergiyi krala göndermek yerine kendileri için toplamıştır. Alcabala, uzun bir süre yürürlükte kalmış ve oranı ise %45'lerden %65'lere kadar yükselen artan oranlarda uygulanmıştır. Bunların yanında Alcabala'dan elde edilen hasılatın neredeyse %30'u tahsil masraflarına gitmiştir. Alcabala'nın uygulanmasında bahsi geçen bu olumsuz durumlar İspanya ekonomisinde büyük tahrifata neden olmuş ve diğer Batı ülkelerine

kıyasla gerilemesinin nedeni olarak gösterilmiştir (Edizdoğan, 1981, s.56; Nadaroğlu, 1981, s.395; Turhan, 1998, s.142).

18. ve 19. Yüzyıllarda gerek Alcabala'nın kötü şöhreti gerek devletlerin demokratikleşmesi ve gerekse ödeme gücü ilkesinin benimsenmesi ile birlikte satış üzerinden alınan vergiler önemini kaybetmiştir. Nitekim 18.yüzyıl sözlük yazarı olan Dr. Samuel Jonson, harcamalar üzerinden alınan vergileri tanımlarken "mallar üzerine konulan, nefret edilen bir vergi" ifadelerini kullanmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.166). Tarihsel sürecin devamında tam olarak ortadan kaybolmamış olan satış vergileri, I. Dünya Savaşı'na kadar Batı Avrupa ülkelerinde popülarite kazanamamıştır. İngiltere'de *Pitt* tarafından 19. yüzyılda Fransa savaşının finansmanı için yalın bir satış vergisi uygulanmıştır. Bu uygulamada hemen her ürün vergi kapsamına alınmış ve bazıları satıldığında bazıları ise üretildiğinde vergilendirilmiştir. Ancak modern bir satış vergisinin örnekleri I. Dünya Savaşı sonrasında 1916'da Almanya'da ve 1917'de Fransa'da ortaya çıkmıştır. İngiltere ile İtalya başlangıçta karşı çıksalar da 1919 yılında İtalya, 1940 yılında ise İngiltere harcama vergisini kabul etmiştir. Bu ülkelerin yanı sıra 1921'de Belçika, 1933'te Hollanda ve Yunanistan, 1941'de ise İsveç ve İsviçre gibi ülkeler harcama vergilerini kabul ederek uygulamaya başlamıştır (Seligman, 1969, s.129-130).

I. Dünya Savaşı sonrasında yaşanan mali sorunların etkisiyle satış vergileri yeniden gündeme gelmiştir. Bazı ülkeler satış vergilerini savaşın sonrasında geçici süreyle yürürlüğe koymuş ancak sahip olduğu kötü şöhret nedeniyle tekrar yürürlükten kaldırılmıştır. 1929 yılında yaşanan ekonomik buhran halihazırdaki vergilerin korunmasına ve yeni bir vergiye olan ihtiyacı gündeme getirmiştir. Bu durumun üzerine satış vergisi istikrarlı hasılatı ile devletlerin yeniden ilgisini çekmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.166). Satış vergilerini uygulayan ülkelerin sayısı II. Dünya Savaşı sonrasında artarken, uygulamakta olan ülkeler ise daha kararlı bir tavır sergilemiştir. Böylece genel satış vergileri geniş bir uygulama alanına kavuşmuştur. Sürecin devamında ise satış vergilerine karşı olanların sayısında azalmalar olurken, savunanların sayısı ise giderek artmıştır (Due, 1957, 2-3). Günümüzde ise harcamalar üzerinden alınan vergiler vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru konumundadır.

Harcama vergilerini farklı açılardan sınıflandırmaya tabi tutmak mümkün olmakla birlikte -araştırma konusunun çerçevesinden çıkmamak adına- genel ve özel gider vergileri bakımından yapılan sınıflandırma esas alınacaktır. Genel harcama vergileri, istisna ve muafiyet hükümleri çerçevesinde dışarıda kalan mal ve hizmetler hariç her türlü mal ve hizmeti vergilendirme kapsamına almaktadır. Özel harcama vergileri ise belirli bir mal veya hizmet grubunu vergilendirmektedir. Genel harcama vergileri; tek aşamalı ve çok aşamalı vergiler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Tek aşamalı vergilerin; üretim vergisi, toptan satış vergisi, perakende satış vergisi ve ithalat muamele vergisi olmak üzere dört farklı türü bulunmaktadır. Çok aşamalı vergilerin katma değer vergisi ve yayılı muamele vergisi olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Özel harcama vergileri ise özel tüketim vergisinden oluşmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.211).

Üretim vergisi, sadece üretim aşamasında; toptan satış vergisi, malın toptan satışı aşamasında; perakende satış vergisi ise üretim zincirinin son aşaması olan tüketiciye satış aşamasında alınan vergidir.

Bu vergiler isimlerinden de anlaşılacağı üzere üretim zincirinin -üretim-toptan satış-perakende satış-nihai tüketici- hangi aşamasında alınıyorsa ilgili aşamanın adını almaktadır. Katma değer vergisi ise herhangi bir malın satış bedeli üzerinden hesaplanmakla birlikte verginin matrahı ise ilgili üretim aşamasında "katılan değerden" oluşmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.401-402). Ayrıca günümüz modern vergi sistemlerinde konaklama vergisi ve dijital hizmet vergisi gibi vergiler de gider/harcama vergileri adı altında tahsil edilmeye başlanmıştır.

Harcamalar üzerinden alınan bahsi geçen vergilerin çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Harcama vergilerinin ilk özelliği dolaylı vergi niteliğinde olup objektif karakterli olmasıdır. Yani bu vergiler, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları dikkate alınmadan uygulanmaktadır. Harcama vergilerinin diğer bir özelliği vergilemede genellik ilkesine uygun olmasıdır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.220). Harcamalar üzerinden tahsil edilen vergiler bütün mükelleflere uygulanmakta ve gelir vergileri gibi muafiyet ve istisna uygulamaları ile verginin dışında kalabilme imkanı bulunmamaktadır. Harcama vergileri mal ve hizmetlerin fiyatına saklanmış olduğu için mali anestezi etkisiyle mükelleflerin tepkisini çekmemektedir (Akdoğan, 2021, s.285). Yani mükellefler verginin farkına varamadığı için psikolojik olarak tepki vermemektedir. Bu durum ise verginin uygulanabilirliğini kolaylaştırmaktadır. Üretim-tüketim zincirinin tek aşamasında, birden çok aşamasında ya da tüm aşamalarda alınabilen vergilerdir. Birden fazla aşamada alınmaları durumunda vergi piramitleşmesine neden olmaktadırlar. Bu ise mükelleflerin vergi yükünü artırmaktadır. Harcama vergilerinin diğer bir özelliği ise ric'i vergi yüküne neden olmalarıdır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.220). Bu vergiler mükelleflerin gelirini göz önünde bulundurmamakta ve onların yaptığı harcamalar üzerinden alınmaktadır. Bu durumda yüksek gelirli kişiler için düşük, düşük gelirli kişiler için yüksek vergi yükü oluşturmaktadır. Bu ise ric'i vergi yükünün yani tersine artan oranlı bir etkinin oluşmasına yol açmaktadır. Harcama vergilerinin son bir özelliği ise vergilemede genellik prensibine uygun oldukları ve bünyesinde çeşitli muafiyet ve istisna uygulamalarına yer vermedikleri için verimi oldukça yüksek vergiler olmalarıdır. Zira bu vergiler, neredeyse tüm mal ve hizmetleri vergilendirme kapsamına almaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin temel özellikleri incelendiğinde hükümetler/vergi idaresi açısından olumlu mükellefler açısından ise olumsuz bazı etkiler oluşturduğu görülmektedir. Vergilemeye hükümet yani vergi idaresi perspektifinden bakıldığında; genellik ilkesine ve mükellef psikolojisine uygunluk, kolay uygulanabilirlik ve verimlilik gibi özellikleri harcama vergilerinin ön plana çıkmasında ve tercih edilirliğinin artmasında önemli rol oynamaktadır. Bu nedenledir ki günümüz modern vergi sistemleri içerisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin büyük bir payı bulunmaktadır. *Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün* (OECD) 2020 yılı verilerine göre vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) içindeki payı OECD ortalaması %33,6 ve vergi gelirleri içinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin oranı ise %10,59 olarak gerçekleşmiştir (OECD, 2020, https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart). Bu verilerden hareketle harcamalar üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirlerinin neredeyse 1/3'ünü oluşturduğu

söylenebilir. Ekonomik veriler de günümüz vergi sistemleri için harcama vergilerinin önemini desteklemektedir.

Mükelleflerin Özelliklerini Dikkate Alıp Almamasına Göre Vergiler: Sübjektif ve Objektif

Sübjektif vergiler, mükelleflerin bedeni, medeni ve ailevi gibi şahsi özelliklerini dikkate alarak vergileme yapılmasına imkan sunan vergilerdir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.259). Prensip olarak sübjektif vergiler, vergiye tabi mükelleflerin ailevi ve şahsi durumlarını esas alarak, örneğin gelirlerin bir kısmını vergi dışı bırakarak, medeni duruma ve ailevi özelliklerine göre bazı indirimler yaparak gelirin safi olarak kavranmasına imkan vermektedir (Turhan, 1998, s.93). Gerçek kişiler vergilendirildiğinde kişisel özellikleri dikkate alınmaktadır. Kişisel özelliklerine göre mükelleflere bazı istisna, muafiyet veya indirimler uygulanabilmektedir. Örneğin sakat olan ücretli ve serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü oldukları kişiler arasında sakat olan ücretli ve serbest meslek erbabına sakatlık indirimi uygulanmaktadır. Geçmiş yıl zararları olan mükelleflerin beş yıl boyunca geçmiş yıl zararları düşülmektedir. Ayrıca kendisi, eşi ve çocuğunu özel şahıs sigortası yaptıran mükellefler, ödedikleri primleri belli şartlar altında belgelendirerek indirim konusu yapabilmektedir. Bahsi geçen örneklerin her biri mükelleflerin her birinin ayrıca ele alınmasını ve özelliklerine göre söz konusu durumlardan faydalanmaları sonucunu doğurmaktadır (Akgül Yılmaz, 2020a, s.259).

Objektif vergiler ise mükelleflerin ailevi ve kişisel durumlarını dikkate almaksızın bir iktisadi unsurdan diğer bir ifadeyle doğrudan doğruya objektif vergi ödeme gücünü hedef alan yapıdaki vergilerdir. Objektif vergilerde verginin konusu mal veya hizmetin değeri ya da belirli üretim faktörlerinin getirdikleri hasıla ya da irat, bunları elde eden sahipleri ile herhangi bir bağlılık kurulmaksızın vergileme yapılmaktadır (Turhan, 1998, s.93). Diğer bir ifadeyle objektif vergiler, mükelleflerin şahsi özelliklerini dikkate almayan vergilerdir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.259). Vergilemede adalet bakımından sübjektif vergilerin objektif vergilere göre daha ağırlıkta olması istenen bir durumdur. Zira mükelleflerin kişisel durumlarını göz ardı etmek vergilemede adaletten uzaklaşılmasına yol açmaktadır.

Verginin Tarh ve Tahsil Tekniği Dikkate Alınmasına Göre Vergiler: Dolaylı ve Dolaysız

Dolaylı ve dolaysız vergi sınıflaması günümüzde kullanılan sınıflamalar arasında en eski sınıflama türüdür (Susam, 2020, s.249). Vergilerin dolaylı ve dolaysız ayrımında yansıma ve vergi konusunun devamlılığı kriterleri kullanılmaktadır. Yansıma kriterine göre vergiyi ödeyen kanuni mükellefi verginin yükünü de fiili olarak taşıyor diğer bir ifadeyle başkalarına devredemiyorsa dolaysız vergi söz konusudur. Öte yandan vergiyi ödeyen kanuni mükellef ödediği vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktarabiliyorsa dolaylı vergi söz konusudur (Nadaroğlu, 1996, s.327). Örneğin ilgili mal ve hizmetin fiyatına eklenerek tahsil edilen KDV dolaylı bir vergiyken, gelir vergisi, emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisi ise dolaysız vergidir (Susam, 2020, s.249). Vergi konusunun sürekliliği kriterine göre konusu sürekli ve mükellefi önceden belli olan vergiler dolaysız vergidir. Örneğin emlak vergisinin konusu devamlı ve mükellefi önceden belli olduğu için dolaysız bir vergidir. Yine gelir vergisi ve

motorlu taşıtlar vergisi de bu vergilere birer örnek teşkil etmektedir. Diğer taraftan konusu devamlı olmayan ve mükellefi önceden belli olmayan vergiler ise dolaylı vergilerdir. Bu vergilere örnek olarak katma değer vergisi verilebilir. Nitekim burada ilgili mal ve hizmetten faydalanıldığı zaman vergi konusu ortaya çıkmakta ve yükümlüsü önceden belli olmamaktadır (Nadaroğlu, 1996, s.329). Vergilemede adalet açısından bir vergi sisteminde dolaysız vergilerin dolaylı vergilere kıyasla daha ağırlıkta olması istenen bir durumdur. Zira dolaylı vergiler objektif olmaları sebebiyle dolaysız vergilere göre ödeme gücüne göre vergileme yapmaktan uzaktır.

1.5. Gelir Vergilemesinde Ödeme Gücüne Göre Vergilendirmeyi Sağlayan Müesseseler

Vergilemede adaletin temin edilebilmesinin temel ölçütü ödeme gücüne göre vergilendirmek olduğu kabul edilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.233). Ödeme gücü ilkesinin etkin olarak uygulanabilmesi için yeterince açık bir şekilde tanımlanması ve açıklanması gerekmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.196). Ödeme gücü ilkesi kısaca herkesin gücü ile orantılı bir şekilde vergi ödemesi olmakla birlikte bu ilkenin hayata geçirilmesi modern vergiciliğin en önemli konuları arasında yer almaktadır. Bu amaca hizmet edebilmek için her şeyden önce vergilerin şahsileştirilmesi diğer bir ifadeyle mükelleflerin ödeme gücünü belirleyen sübjektif unsurların vergilemede göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.330). Vergilemenin ödeme gücü doğrultusunda yapılması gerektiği konusunda görüş birliği bulunmaktadır ancak söz konusu ödeme gücüne nasıl ulaşılacağı hususunda sorunlar varlığını sürdürmektedir. Vergi ödeme gücünün tam anlamıyla tespit edilmesi ve bu doğrultuda vergilemenin yapılması mümkün değildir. Ancak günümüzde çeşitli araç ve tekniklerden yararlanmak suretiyle vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Özellikle gelir vergisi uygulamasında etkili olan bu araçları; artan oranlı tarife, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisna uygulamaları (Akdoğan, 2021, s.237), matrahın gerçek usulde tespiti ve beyan usulü ile vergilendirmede üniter sistemin uygulanması şeklinde sıralamak mümkündür.

Kişilerin kendisini geçindirebilecek gelir düzeyinin üzerinde bir gelire sahip olması (en az geçim indirimi) durumunda ödeme gücüne sahip oldukları söylenebilmektedir. Fakat gelirin kaynağına göre emek veya sermaye olmasına (ayırma ilkesi) ve elde edilen gelirin miktarının artmasıyla kişilere sağladığı faydaya göre (artan oranlı tarife) kişilerin ödeme güçlerinin değişebileceği de ortadadır. Özellikle sosyal nitelikli bazı muafiyet ve istisna uygulamaları ödeme gücünün belirlenmesi hususunda etkili olabilmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.196). Ayrıca gelir vergisinde temel prensip olarak gelirin gerçek miktarı esastır. Gelirin gerçek miktarı ise mükellefler tarafından beyan edilen defter kayıtları ve belgelere dayanılarak tespit edilmektedir (Saraçoğlu, 2016, s.12; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020, s.8). Son olarak, mükelleflerin elde ettikleri gelirin kaynağına bakılmaksızın tüm gelir unsurlarının toplanarak belirli bir tarifeye tabi tutularak ödenecek vergisinin hesaplanmasına imkan tanıyan üniter vergileme sistemi (Susam, 2020, s.338) de vergilemede adalete hizmet etmektedir.

Çalışmada ödeme gücünün belirlenmesinde kullanılan söz konusu araçlar sırasıyla ayrıntılı bir şekilde ele alınacak olup, ilk olarak ayırma ilkesi incelenecektir.

Ayırma İlkesi

Ayırma ilkesi, vergilemede ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan araçlardan bir tanesidir (Tekir, 1993, s.75). 19. yüzyılda sosyal gerekçelerle ortaya atılan ayırma ilkesinin (Akdoğan, 2021, s.259) geçmişi Adolph Wagner'e kadar uzanmaktadır (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.203). Ayırma ilkesinin temeli mükelleflerin elde ettikleri gelir miktarının aynı olması durumunda dahi geliri oluşturan unsurların farklı olabileceği fikrine dayanmaktadır. Zira aynı tutarlı iki gelirin elde edildikleri kaynaklar farklı olabilmekte ve bu durum farklı ödeme gücünü temsil edebilmektedir. Mükelleflerin ödeme gücü gerek gelir seviyelerine gerek ailevi ve kişisel durumlarına gerekse gelirin elde edildiği kaynağa göre değişebilmektedir (Aksoy, 1991, s.288). Gelir; bazen sadece emek faktörüne dayalı bazen sermaye faktörüne bazen de emek ve sermaye faktörlerinin bileşiminden elde edilebilmektedir. Gelirin elde edildiği kaynağın farklı ödeme güçleri doğurması nedeniyle, gelir elde edildiği kaynak başka bir deyişle üretim faktörlerine göre farklı vergilendirilmektedir. Türkiye'de uygulanılan GVK'nın 1. ve 2. maddelerinde geliri oluşturan unsurlar kazanç ve irat olarak tanımlanmakla birlikte emek gelirleri kazanç, sermaye gelirleri ise irat kavramı ile ifade edilmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.343).

Vergilendirmede eşitlik ilkesinin tahsisi için geliri oluşturan kaynaklara göre uygulanacak vergi oranının değişmesi gerektiği öne sürülmektedir. Bu görüş, emek gelirlerinin korunmaya ihtiyacı olduğunu savunmakta ve bu nedenle emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir (Saraçoğlu, 2001, s.61). Çünkü elde edilen gelir miktarları aynı olsa dahi emek gelirleri sermaye gelirlerine göre daha güçsüz ve dayanıksız durumdadır (Yaraşlı, 2005, s.91). Bu bağlamda vergilemede eşitlik ve gerçek ödeme gücünün tahsis edilebilmesi için dayanıklılık düzeyleri farklı olan emek ve sermaye gelirleri farklı şekilde vergiye tabi tutulmalıdır (Akdoğan, 2021, s.259). Örnek vermek gerekirse, eşit gelire sahip olan iki kişiden sermaye geliri elde eden bir kişinin emek geliri elde edene göre ya da bekar bir kişinin evli olana kıyasla daha yüksek ödeme gücüne sahip olduğu kabul edilmektedir. Buradan hareketle ayırma ilkesinin mükelleflerin mali güçlerinin belirlenmesinde uygulanan diğer iki tekniğin (artan oranlılık ve en az geçim indirimi) eksikliklerini tamamlar nitelikte olduğu söylenebilmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.342). Ödeme gücüne göre vergileme bakımından artan oranlılık ve en az geçim indirimi mükelleflerin elde ettikleri gelirin tutarlarındaki farklara göre uygulanırken ayırma ilkesi, elde edilen gelirin kaynağı ve sosyal bileşimine göre uygulanmaktadır (Sonsuzoğlu, 1997, s.89).

Vergilendirilecek gelirin kaynağının dikkate alınması gerektiği ve buradan hareketle de emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği anlayışına dayanan ayırma ilkesi vergi sistemlerinde çeşitli şekillerde uygulanmaktadır. Bu uygulamalar şu şekildedir (Akdoğan, 2021, s.262):

- Gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı vergi oranları uygulanması,

- Sermaye gelirlerinden ek vergi alınması,
- Emek gelirlerine indirim yapılması,
- Vergi tarifelerine sınırlama konulması.

Gelir Kaynaklarının Sınıflandırılması ve Farklı Vergi Oranları Uygulanması

Ayırma ilkesinin bu uygulamasında öncelikle gelir elde edildiği kaynak bakımından, emek geliri, sermaye geliri ve emek-sermaye müşterek geliri olmak üzere sınıflandırılmaktadır (Tekir, 1993, s.63). Bu sınıflandırmanın yanı sıra emek-sermaye müşterek gelirleri kendi içerisinde emeğin yoğunluğuna göre alt sınıflara ayrılabilmektedir (Akdoğan, 2021, s.262). Elde edilen gelir kaynağına göre sınıflandırıldıktan sonra ayırma ilkesine uygun olarak her bir gelir sınıfı için farklı vergi oranları uygulanmaktadır. Ayırma ilkesinin bu uygulama biçimine İtalyan Servet Gelirleri Vergisi'nde ve Fransa'da sedüler gelir vergisi içerisinde -1948'e kadar- yer verilmiştir (Neumark, 1950, s.165).

Sermaye Gelirlerinden Ek Vergi Alınması

Bu uygulamada mükelleflerin gelirleri önce herhangi bir ayrım yapılmaksızın gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Sonrasında mükelleflerin sermayeden sağladıkları gelir kısmı ek bir vergilemeye tabi tutulmaktadır. Söz konusu bu ek vergileme tek ya da artan oranlı olabilmektedir (Herekman, 1976, s.69). Esas tarife oranlarının yapısı ve dikliği çerçevesinde, sermaye gelirleri üzerine yapılacak ek vergileme oranının dengeli ve iyi ayarlanması gerekmektedir. İngiltere'deki "Investment Income Surcharge" (Yatırım Gelirlerine Ek Vergi) uygulaması bu uygulama biçiminin en iyi örneğidir (Akdoğan, 1999, s.236).

Emek Gelirlerine İndirim Uygulanması

Ayırma ilkesinin diğer bir uygulama biçimi olan emek gelirlerine indirim uygulamasında, emek ve sermayeden elde edilen gelirler aynı tarife üzerinden vergiye tabi tutulmakla birlikte emek gelirlerinin bir bölümü vergi kapsamı dışında bırakılmaktadır. Böylelikle ödenen vergi ile indirim öncesi vergi tutarı karşılaştırıldığında emek gelirleri korunmuş olmaktadır (Tekir, 1993, s.78). Bu usule Türkiye'de bir dönem uygulanmış olan "özel indirim" örnek olarak gösterilebilir. Sadece ücret geliri elde edenlere uygulanan bu indirim neticesinde mükelleflerin gelirlerinin bir kısmı vergi dışı kalmaktadır (Akdoğan, 2021, s.263). Bu usul Türkiye'nin yanı sıra İngiltere, Belçika ve ABD'de de uygulanmıştır (Neumark, 1950, s.165). Türkiye'de 6009 sayılı Kanun ile birlikte 2011 yılında yapılan değişiklikle üçüncü dilim aralığı (basamak genişliği) ücret gelirleri için daha geniş belirlenerek sermaye gelirlerinde göre daha yüksek bir gelir düzeyine ulaştığında vergi oranının %27'den %35'e yükselmesi sağlanmıştır.

Vergi Tarifelerine Sınırlama Konulması

Bu usulde, kabul edilmiş bir vergi tarifesindeki tüm dilim ve oranlar sermaye gelirlerinin tamamına uygulanmakla birlikte emek gelirleri için tarifede yalnızca belirli orana kadar uygulanmaktadır. Böylece yüksek vergi oranlarına karşı emek gelirleri korunmaktadır. Ayırma ilkesinin son uygulama şekli olan vergi tarifelerine sınırlama getirilmesi usulü ABD'de uygulanmıştır (Akdoğan, 2021, s.263).

Ayırma İlkesini Savunanların Görüşleri

- Ayırma ilkesini savunanların öne sürdüğü en önemli argüman sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha istikrarlı, güçlü ve devamlı bir gelir kaynağı olduğudur. Bu bağlamda sermaye gelirlerinin vergilemeye karşı daha dayanıklı olduğu ve buradan hareketle de farklı vergilemeye tabi tutulabileceği savunulmaktadır (Şentürk, 2008, s.58).
- Ayırma ilkesini destekleyen diğer bir argüman güvenlik bakımından sermaye gelirlerinin emek gelirlerine nazaran daha üstün durumda olduğudur. Bu görüşe göre emek gelirlerinin elde edilmesi ancak çalışabilirliğe bağlıdır. Hastalık, yaşlılık, sakatlık gibi zor durumlarda emek gelirleri kısmen ya da tamamen yok olabilmektedir. Sermaye gelirleri ise bu durumlarda elde edilmeye devam edilebilir (Pelin, 1942, s.219).
- Ayırma ilkesi taraflarının ileri sürdüğü diğer bir husus emek gelirlerinin fiziksel olarak çalışmayı gerektirdiği ve ihtiyarlık günleri için tasarruf yapılması gerektiği yönündedir. Yani emek gelirinin tamamı kullanılabilir değildir. Sermaye gelirlerinde ise tasarruf yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu bağlamda emek gelirleri sermayeye göre daha düşük oranda vergilendirilmelidir (Nadaroğlu, 1981, s.344).
- Sermaye geliri elde etmek için sarf edilen çaba ile emek geliri için gösterilen çabanın farklı oluşu ayırma ilkesinin lehinde öne sürülen diğer bir argümandır. Burada emek geliri elde etmek isteyenler daha büyük risk ile karşı karşıyadır. Ayrıca emek geliri elde etmek sermayeye göre daha zahmetli ve güçtür (Akdoğan, 2021, s.260).
- Ayırma ilkesini savunanların öne sürdüğü diğer bir argüman marjinal fayda teorisine dayanmaktadır. Şöyle ki emek geliri elde edenler fiziki olarak çaba sarf ettikleri için herhangi bir çaba göstermeksizin sermaye geliri elde edenlere göre elde ettikleri gelire daha fazla değer biçmektedirler. Buradan hareketle fedakârlıkta eşitliğin sağlanabilmesi için emeğin sermayeye kıyasla daha düşük vergilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (Saraçoğlu, 2016, s.44).
- Emek geliri elde edenlerin vergisi kaynakta kesinti yöntemi ile tahsil edilirken sermaye geliri elde edenler ise beyan usulüne tabidirler. Bu durumda emek geliri elde edenlerin vergi kaçırma olanağı bulunmadığı halde sermaye geliri elde edenler ise beyannameleri üzerinden vergi kaçırma imkanına sahiptir (Akdoğan, 2021, s.261). Bu ise iki gelir kaynağı arasında eşitliği bozucu etki yaratmaktadır. Dolayısıyla emek gelirlerinin sermaye gelirleri önünde korunması gerekmektedir.
- Ayırma ilkesini destekleyen son argüman ise verginin mali olmayan amaçları -ekonomik ve sosyal amaçlar- dolayısıyla servet ve sermaye kaynaklarına yönelik olarak sunduğu özendirici uygulamalar neticesinde bu kaynakların emeğe kıyasla daha güçlü kalmasıdır (Akdoğan, 2021, s.261).

Ayırma İlkesini Eleştirenlerin Görüşleri

- Ayırma ilkesi ilk olarak sosyal refah devleti uygulamasının bir sonucu olarak çeşitli güvenlik örgütleri tarafından emek gücünün daha korunaklı ve devamlı hale getirildiği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bunun yanı sıra asgari ücret, toplu iş sözleşmeleri ve grev hakkı gibi imkanlar emeği sermaye karşısında güçlendirmektedir. Öyle ki günümüzde artık emek ile sermaye

karşılaştırıldığında hangisinin güçlü olduğunu kesin bir biçimde söylemek mümkün değildir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2014, s.219; Nadaroğlu, 1981, s.344).

- Ayırma ilkesinin diğer eleştiri noktası marjinal fayda teorisinin geçerliliği ile ilgilidir. Gelirin büyüklüğüne dayanarak faydasını ölçmek doğru değildir. Zira fayda sübjektif karakterlidir ve parasına fazla değer vermeyen düşük gelirliler olabileceği gibi parasına çok değer veren yüksek gelirliler olabilir (Akdoğan, 2021, s.262).
- Diğer bir eleştiri noktası, günümüzde vergi tekniğinin gelişmesi ve vergi idaresinin etkinliğinin artması neticesinde vergiden kaçınma imkanının azalmasıdır. Bu koşullar altında sübjektif unsurlara dayanarak eşit gelirler için farklı vergi oranlarının uygulanması keyfi bir davranış olacaktır. Ayırma ilkesi uygulanırken vergi oranlarının yüksek düzeyde farklılaştırılması ise tasarrufları azaltacağı için yatırımları düşürecek ve sonuçta ülkenin kalkınma çabaları olumsuz etkilenecektir (Şener, 2006, s.229).
- Emek ile sermaye gelirlerine uygulanacak farklı vergi oranının belirlenmesinde hangi ölçüte göre hareket edileceği konusunda bilimsel bir gösterge bulunmamaktadır. Yani emek gelirlerinin hangi ölçüde sermaye gelirlerine göre daha az veya sermaye gelirleri hangi ölçüde emek gelirlerine göre daha fazla oranda vergilendirilecektir? Bu sorunun yanıtı tamamen sübjektif faktörlere dayanmaktadır (Akdoğan, 2021, s.261).
- Günümüz vergi sistemlerinde gelir vergisinin yanında servet veya sermaye üzerinden çeşitli vergiler alınmaktadır. Bu durumda sermaye gelirlerinin gelir vergisi kategorisinde vergilendirilirken diğer gelir kategorilerinden daha yüksek oranda vergilendirilmesi adil olmayacaktır. Böyle bir uygulama adalete ve fedakârlıkta eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil edecektir (Nadaroğlu, 1981, s.345).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesinde kullanılan araçlardan olan ayırma kuramını savunanların ve eleştirenlerin argümanlarına yukarıda yer verilmiştir. Ayırma kuramı, artan oranlı tarife ve en az geçim indirimi gibi araçlar kadar uygulama alanı bulan bir yöntem olamamıştır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2014, s.218). Bu durum üzerinde ayırma kuramını eleştiren görüşlerin baskınlığı ve emek-sermaye ilişkisine yönelik bakış açısının değişmesi etkili olmuştur. Özellikle 1970 sonrası politik-iktisadi alandaki gelişmeler ve küreselleşme neticesinde ayırma ilkesi önemini büyük ölçüde kaybetmiş durumdadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.249). Önemini kaybetmesine rağmen günümüz vergi anlayışı içerisinde yer almakta ve vergileme adaleti sağlayıcı araçlar arasında değerlendirilmeye devam edilmektedir.

Matrahın Gerçek Usulde Tespiti

Gelir vergisinde mükelleflerin vergi matrahlarının gerçek usulde tespit edilmesi vergilemede adalete hizmet eden diğer bir müessesedir. GVK'nın 2. maddesinde *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır"* ifadesi bulunmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961, s.1). Yani gelir vergisi uygulamasında ilke olarak gerçek ve safi miktar üzerinden vergilendirilme yapılmaktadır (Oktar, 2018, s.7). GVK'dan da anlaşılabileceği üzere vergiye tabi gelir genellikle gerçek usulde tespit edilmektedir. Mükelleflere ait gerçek gelirin

tespiti için gelir ve giderlerin belgelendirilerek muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekmektedir. Zira uygulamada bazı güçlüklerin yaşanmaması için gelir seviyesi çok düşük olan mükelleflerin gelirlerinin basit usulde tespit edilmesi gelirin gerçek olma niteliğini değiştirmemektedir (Sarılı, 2021, s.7). Götürü gider uygulaması mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde gerçek gider yönteminin yanı sıra seçimlik olarak yer almaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961, s.47). Öte yandan dar mükellef olup ulaştırma işleriyle uğraşanların gelirlerinin götürü usulde tespiti de vergi tekniği nedeniyle kanunda yer bulmuş istisnai uygulamalardandır ve bu istisnai seçimlik uygulamalar gelirin gerçek olma özelliğini bozmamaktadır.

Gerçek gelirle kastedilen idarenin çeşitli yöntemleri kullanarak takdir ettiği matrahlar üzerinden değil de gerçek gelirler üzerinden vergilendirilmesini sağlamaktır (Öner, 2020, s.44; Tosuner, Arıkan ve Bay, 2022, s.24). Gerçek gelir mükellefe ait defter, belge ve kayıtlara göre tespit edilen gelirdir (Saraçoğlu, 2016, s.12; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020, s.8). Ayrıca gelirin gerçek olmasının yanı sıra safi olması gelir vergilemesinin temel prensiplerinden bir diğeridir. Gelirin safi olması, gayri safi gelir tutarından gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi ile ulaşılan tutar üzerinden vergileme yapılmasını ifade etmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.18).

GVK'ya göre vergilendirilecek gelir safi olmalıdır. Burada safi gelir tutarına gelirin elde edilmesi esnasında oluşan giderlerin indirilmesi ile ulaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle gelir unsurlarından -ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar- herhangi birinden elde edilen kazanç ve iratlar vergilendirilirken, gelirin elde edilmesi için gerçekleştirilen ve kanunen izin verilen giderler indirilebilmektedir (Yılmaz ve Batı, 2023, s.33).

Vergilendirmede Üniter Sistemin Uygulanması

Vergilemede ödeme gücüne ulaşabilmek ve vergileme ilkeleri ile uyumlu bir vergileme yapabilmek açısından gelir vergisinin vergi sistemleri içerisinde önemli rolü bulunmaktadır. Bahsi geçen fonksiyonun daha etkin şekilde gerçekleştirebilmesi için vergilendirmede en uygun usul ve yöntemlerin benimsenmesine özen gösterilmektedir. Vergilemede gerçek ödeme gücünün tespit edilmesini sağlayan yöntemin uygulanmasını sağlayacak düzenlemenin yapılmış olması gerekir. Bu bakımından gelirin vergilendirilmesine yönelik üç sistem bulunmaktadır. Bunlar; üniter, sedüler ve birleşik sistemleridir (Dikmen, 1973, s.172; Ortaç, 2000, s.4-9). Burada öncelikle özellikle vergilemede adaletin sağlanmasında daha uygun bir yapıya sahip olan üniter gelir vergilemesi sistemi ele alınacaktır. Sonrasında ise sedüler sistem ve birleşik sistem incelenecektir.

Üniter gelir vergilemesi sisteminde kişinin gelirini oluşturan her bir sedül birleştirilerek vergilendirilme işlemine tabi tutulmaktadır. Bir gerçek kişinin bir takvim yılında çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazançlar ve iratlar bir araya getirilmekte ve toplanmaktadır. Giderler, varsa zararlar düşülmekte, indirimler yapılmakta, istisna ve muafiyetler varsa uygulanmaktadır. Böylelikle mükellefin gerçek ödeme gücüne ulaşılmaktadır (Akgül Yılmaz, 2020a, s.266). Uygulama şekilleri bakımından üniter gelir

vergisi sistemi sedüler vergi sisteminin tersi yönde işlemektedir. Yani her türlü kazanç ve irat birbirinden bağımsız olarak değil tek bir kalem altında toplanarak vergilemeye konu olmaktadır. Üniter gelir vergisi sistemine *"sentetik gelir vergisi"* de denilmekle birlikte bu sistemde en az geçim indiriminin yanında kişinin ailevi ve şahsi durumuna göre de değişik indirimler yapılabilmektedir (Turhan, 1998, s.115). Üniter gelir vergisi sisteminde kişinin bir gelir kaynağından zarara uğraması durumunda, söz konusu zarar diğer gelir unsurlarından mahsup edilebilmektedir. Bu bağlamda üniter gelir vergisi sistemi mükelleflerin gerçek ödeme gücünü dikkate almayı mümkün kılabilmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.375). Üniter gelir vergisi sistemi tek ve çift elemanlı olmak üzere iki farklı şekilde olabilmektedir. Mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin toplanması, sonrasında masrafların ve zararların mahsup edilmesi suretiyle ulaşılan toplam safi tutarın artan oranlı tarifeye tabi tutulması neticesinde tek elemanlı gelir vergisinden bahsedilmektedir. Öte yandan çeşitli gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratların toplanarak öncelikle düz oranlı tarifeye tabi tutulması ve bu toplamın belli bir tutarı aşması durumunda ise artan oranlı tarifeye tabi tutulması durumunda ise çift elemanlı üniter gelir vergilemesi ile karşılaşılmaktadır. Genel bir ifadeyle üniter gelir vergisi sistemi, her bir gelir unsurundan oluşan gelirin toplamına artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı ve mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin kavranmasına imkan veren bir yapıya sahiptir. Sedüler gelir vergisi sisteminin aksine kişinin çeşitli gelir unsurlarından elde ettiği kazanç ve iratların toplanarak bunların safi tutarı üzerinden vergileme yapılması büyük önem taşımaktadır. Öte yandan hem bu gelire çeşitli indirimlerin uygulanabilmesi hem de gelir unsurlarının bazılarında oluşan zararların diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan düşülebilmesi vergileme ilkelerine (Yılmaz ve Batı, 2023, s.103) ve vergilemede adalete daha uygun düşmektedir.

Sedüler sistem ise gerçek bir kişinin farklı kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların her birinin ayrı ayrı vergilendirilmesi anlayışına dayanmaktadır (Turhan, 1998, s.114). Gerçek kişiler belli bir vergilendirme döneminde farklı kaynaklar üzerinden gelir elde edebilmektedir. Yani bir kişinin aynı anda hem ticari kazanç hem zirai kazanç hem de menkul-gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi mümkündür. Bahsi geçen gelir kategorilerinin -ticari kazanç, zirai kazanç, menkul-gayrimenkul sermaye iradı vb.- her biri sedül (cèdule) olarak adlandırılmaktadır. Bu sedüller yani gelir kaynakları arasında ilişki/bağlantı kurulmadan vergilendirilme işleminin yapılması durumunda sedüler gelir vergisi ortaya çıkmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.374). Sedüler gelir vergisi sisteminde kişinin elde ettiği gelir kaynakları toplanmamaktadır. Ayrıca herhangi bir kaynaktan zarar edilmesi durumunda o kaynaktan vergi alınmamakla birlikte diğer kaynağın kârından mahsup edilmesi mümkün değildir. Bu açıdan değerlendirildiğinde sedüler gelir vergisi birbirinden farklı belirli kazanç veya iratları yükümlü kılan bir vergiler topluluğu niteliğinde olup prensipte ise objektif ve gayri şahsi bir randıman vergisini anımsatmaktadır. Bunun yanı sıra her bir sedül yani gelir kaynağı için kişisel ve ailevi durum göz önüne alınarak çeşitli indirimlerin yapılması sonucunda kısmen sübjektif yani yarı şahsi bir vergiye dönüştürülebilmektedir (Turhan, 1998, s.114). Yine de mükelleflerin ailevi ve kişisel durumlarını dikkate almaması ve vergilemede ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan araçlara -artan oranlılık, en az

geçim indirimi, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisnalar vb.- yer vermemesi nedeniyle sedüler gelir vergisi ülkeler tarafından büyük oranda terk edilmiştir (Akdoğan, 2021, s.272).

Bileşik gelir vergisi sisteminde esasen sedüler ve üniter gelir vergisinin birleştirilmek suretiyle uygulanması söz konusudur. Bileşik gelir vergisi sisteminde kişinin elde ettiği gelir unsurları öncelikle ayrı ayrı vergi tarifelerine tabi tutulmaktadır. Sonrasında ise gelir unsurlarının toplamı belli bir tutarı aşarsa gelir tekrar vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Önceki vergilendirmeye göre daha fazla vergi hesaplanması durumunda aradaki fark mükelleften tahsil edilmektedir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.266). İyi bir şekilde uygulanabildiği sürece sübjektif ve dolaysız vergilerden biri olan gelir vergisini çağımızdaki en adil, verimli ve en yaygın vergi olarak nitelendirilmek mümkündür (Nadaroğlu, 1981, s.376).

Günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerin birçoğunda devletin gelir kaynaklarından en önemlisini gelir vergisi oluşturmaktadır. Vergilemede ödeme gücüne ulaşılması açısından esas alınan kriterlerden en önemlisi gelirdir (Akdoğan, 2021, s.269). Genel olarak gelir vergisinin adil olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü kişiselleştirmeye oldukça müsait bir yapısı bulunmaktadır. En az geçim indirimi uygulamasına ek olarak kişisel ve ailevi koşulları da dikkate alan diğer pek çok indirimlerin vergilemeye dahil edilme olanağı bulunmaktadır. Gelir vergisinde vergileme kapsamında değerlendirilen birim birey değil, ailedir. Buradan hareketle bahsi geçen bütün indirimlerin miktarının hesaplanmasında aile fertleri ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra gelir vergisi yaşlılık, sakatlık gibi şahsi unsurları da vergilemede dikkate alması bakımından vergilemeyi daha adil bir yapıya büründürmektedir. Ayırma ilkesi de gerçek anlamıyla sadece gelir vergisinde uygulama alanı bulabilmektedir. Bu çerçevede gelir vergisinin, artan oranlı ve kişiselleştirilmiş bir şekilde etkin olarak uygulanması durumunda gerçekten adil bir vergilemeye zemin hazırladığı söylenebilir (Nadaroğlu, 1981, s.377).

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği gelirdir. Gerçek gelirin vergilendirilmesi, üniter sistemin uygulanması, mükelleflerin özelliklerine göre farklı muafiyet ve istisnalar ile indirimlerin yapılmasına uygun olması, ayırma prensibinin ve artan oranlılığın uygulanmasına imkan sunması bakımından gelir vergisinin vergilemede adaleti sağlayıcı birçok yönünün olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle mukayese edildiğinde gelir vergisi vergilemede dikey ve yatay adaletin sağlanmasına daha çok hizmet etmektedir. Bu nedenlerle günümüz modern vergi sisteminin vazgeçilmez bir unsuru ve en önemli kamusal gelir kaynağı durumundadır.

En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi ödeme gücüne göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için kullanılan önemli araçlardan bir diğeridir. Vergi teorisinin temelinin dayandığı vergilemede ödeme gücü ilkesinin bir gereği olarak herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekmektedir. Şöyle ki bir kişinin sahip olduğu olanaklar, sadece yaşamını sürdürmeye yetecek düzeyde ise o kişinin vergi ödeme gücünün olduğunu söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla mükelleflerin yaşamlarını sürdürmek için ihtiyaç duydukları asgari tutarın vergilemeye tabi tutulmaması aslında vergilemede adaletin bir gereğidir

(Dikmen, 1973, s.227). En az geçim indirimi bir kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan asgari gelirin vergilendirilmemesi anlayışına dayanmaktadır. Bu görüşe göre mükellefin ödeme gücünü elde ettiği gelirin asgari yaşam seviyesini karşılamaya yetecek olan miktarın üstündeki kısmı oluşturmaktadır (Due, 1963, s.123; Nadaroğlu, s.1981, s.335; Taş, 1991, s.50). En az geçim indirimi uygulaması vergi mükelleflerinin kendileri ile eş ve çocuklarının geçimini sağlayacak olan gelirin vergilendirilmemesi esasına dayanmaktadır (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.197).

18. yüzyıldan itibaren asgari geçimi sağlayacak düzeydeki gelirin vergi dışı bırakılması gerektiği düşüncesi; Justi, Bentham, Sonnefels ve Mill tarafından savunulmuştur (Neumark, 1950, s.147). Bu konuda özellikle Sismondi'nin ifadeleri dikkat çekmektedir: "*Vergi insandan hayatını devam ettirmesi için gerekli olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira açlığa mahkum olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı faydalardan bahsetmek gülünç olur*". Diğer taraftan Mazzola ve De Viti de Marco gibi İtalyan iktisatçılar da en az geçim indirimini savunmuştur. Bu iktisatçılara göre en az geçim indirimine tekabül eden gelirin vergi dışı tutulması aklın bir gereğidir. Nitekim bu gelirin vergilendirilmesi dolayısıyla oluşan tarh ve tahsil masrafları belki de bu vergilemeden elde edilecek gelirin üzerinde olabilecektir (Nadaroğlu, 1981, s.336). Neumark ise elde ettiği gelirle ancak kendi yaşamını idame ettirebilen kişilerin vergi ödeme güçlerinden bahsetmenin mümkün olamayacağını ve dolaylı vergilerin oluşturduğu ric'i vergi yükünün etkilerini giderebilmek için hiç değilse bu gelirleri dolaysız vergilerin dışında bırakmanın uygun olacağını ileri sürmüştür (Neumark, 1950, s.148). Ayrıca bir kişinin yaşamını sürdürmek için gerekli olan gelirin vergilendirilmesi durumu bir anlamda o kişinin yaşama hakkına müdahale anlamına gelmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.197).

En az geçim indirimi ile ilgili esas belirsizlik, bahsi geçen bir kişinin yaşamını sürdürmesi için gerekli olan asgari geçim düzeyinin belirlenmesidir. Bazı yazarlar en az geçim indirimi tutarının doğru bir şekilde belirlenebilmesi için herkesin gerçek yaşam giderlerinin göz önünde bulundurulması gerektiğini savunmuştur. Mükelleflerin zorunlu ihtiyaçları için gerekli olan tutarın gelirinden düşülmesi ve böylece o kişinin vergi ödeme gücüne ulaşılması gerektiği öne sürülmüştür (Taş, 1991, s.50). Fakat burada zorunlu ihtiyaçların ne olduğunun tespit edilmesi hususu bünyesinde çeşitli zorlukları barındırmaktadır. Şöyle ki zorunlu ihtiyaç kavramı kişiden kişiye farklılık gösterebileceği gibi zamana göre de farklı şekillerde yorumlanabilecektir (Dikmen, 1973, s.281). Buradan hareketle mükelleflerin gerçek giderlerinin belirlenmesi fikri bir kenara bırakılmış ve herkes için geçerli olacak götürü bir tutarın benimsenmesi gerektiği anlayışına geçilmiştir (Sonsuzoğlu, 1997, s.62). En az geçim indirimi düzeyinin hangi kritere göre tespit edileceği konusunda geçmişten günümüze kadar geçen süreçte öne sürülen; fizyolojik asgari görüş, kültürel asgari görüş ve medeni asgari görüş olmak üzere üç temel görüş bulunmaktadır (Akgül Yılmaz, 2020a, s.251).

Fizyolojik Asgari Görüş

Fizyolojik asgari görüş özellikle en az geçim indirimini ilk savununlar tarafından benimsenmiştir. Bu görüş en az geçim indirimi düzeyinin belirlenirken fizyolojik varlığın sürdürülmesine yetecek miktarın göz önünde bulundurulması gerektiğini savunmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.337). Fizyolojik asgari

görüş taraftarları kişilerin gerçek vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için fizyolojik varlıklarını sürdürebilecek miktardaki gelirlerinin vergi dışı bırakılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir (Sonsuzoğlu, 1997, s.62). En az geçim indirimi tutarının belirlenmesinde fizyolojik asgari görüşün benimsenmesi mümkün değildir. Çünkü söz konusu bu miktar; yaş, cinsiyet, ırk gibi çeşitli faktörlere göre değişiklik gösterecektir (Nadaroğlu, 1981, s.337). Bu sebeple uygulamada fizyolojik asgari görüş benimsenememiştir.

Kültürel Asgari Görüş

Bazı yazarlar en az geçim indiriminin saptanmasında kültürel asgari tutarın temel alınması gerektiğini ileri sürmüştür. Bu görüşe göre en az geçim indirimi toplumdaki sosyal sınıfların yaşam seviyelerine göre belirlenmelidir. Bu çerçevede hareket edildiğinde en az geçim indiriminin; işçi, tacir, köylü, sanayici gibi çeşitli sosyal sınıflar için tek tek tespit edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durum ise gerek vergileme tekniği gerekse sosyal adalet bağdaşmamaktadır (Tekir, 1993, s.71). Bunların yanı sıra kültürel asgari görüşünün uygulanması oldukça güçtür. Zira en az geçim indirim tutarının her bir sosyal sınıf için ayrı ayrı belirlenmesi mümkün değildir.

Bilgi, adet, görgü, teamüller ve sosyal zaruretler dolayısıyla bir kişinin avukat, öğretmen veya işçi olması durumunda kültürel açıdan farklı asgari geçim miktarlarının oluşacağı aşikardır (Dikmen, 1973, s.275). Gerçekten de toplumsal yaşamın içerisinde bir öğretmen ile işçinin ya da bir avukat ile doktorun sosyal yaşamları dolayısıyla hayatlarını idame ettirme biçimleri ve ihtiyaçları birbirinden farklıdır. Bu durum en az geçim indiriminin her bir sosyal sınıf için ayrı ayrı belirlenmesini gerektirmektedir. Ancak bu anlayış hem sosyal adalet hem de vergilemenin tekniği ile bağdaşmamaktadır. Bunun bir sonucu olarak da bu görüşün uygulanması mümkün değildir.

Medeni Asgari Görüş

Fizyolojik ve kültürel asgari görüşlerin uygulamadaki güçlükleri hatta imkansızlıklarına dikkat çeken bazı yazarlar medeni asgari görüşünü öne sürmüşlerdir. Medeni asgari görüşe göre en az geçim indiriminin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gerekenin "refah ve beşeri haysiyetin asgari seviyesi" olduğu savunulmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.338). Diğer bir ifadeyle bir toplumun belli bir dönemde ulaştığı medeniyet seviyesine göre asgari tutarın belirlenmesi anlayışına dayanmaktadır (Dikmen, 1958, s.45). C.F. Bastable "*... belli zamandaki ölçülere uygun insana yakışır hayat sürmek için gerekli geçim masraflarının toplamı…*" şeklinde ifade ederken Due ise "*... sade bir yaşam düzeyi sağlamaya gerekli miktar...*" olarak ifade etmiştir. En az geçim indirim tutarının saptanmasında çeşitli sınıf ve gruplara göre belirlenecek kültürel bir düzeyden ziyade belirli bir dönemde bir topluluğa ait medeniyet seviyesinin temel alınmasının uygulamayı kolay ve sağlam hale getireceği savunulmaktadır (Dikmen, 1973, s.276).

En az geçim indirimi düzeyinin belirlenmesi için öne sürülen görüşler incelendiğinde uygulamada ortaya çıkması muhtemel mali ve idari problemler nedeniyle günümüzde sadece asgari fizyolojik ihtiyaçların karşılanacağı bir tutarın belirlenmesi gerektiği genel olarak kabul görmektedir. Zira

buradaki amaç kişinin fizyolojik varlığını devam ettirebilmesini sağlamaktır. Bunun için kişinin ihtiyaç duyduğu gelirin saptanması uygulamada nispeten daha kolaydır (Tekir, 1993, s.71-72).

En az geçim indirimi tutarının belirlenmesinden sonra ise bu tutarın mükelleflerin gelirleri üzerine nasıl uygulanacağı hususu gelmektedir. En az geçim indirimi; matrahtan indirim, vergiden indirim, bölme ve katsayı yöntemi olmak üzere dört farklı şekilde uygulanabilmektedir.

Matrahtan İndirim Yöntemi

En az geçim indiriminin uygulama yöntemlerinden olan matrahtan indirim yöntemi gelirden indirim yöntemi olarak da bilinmektedir. Matrahtan indirim yönteminde mükellefin elde ettiği gelirden en az geçim indirimi tutarı düşülmekte ve geriye kalan kısım artan oranlı tarifeye tabi tutulmaktadır (Akdoğan, 2021, s.241). Matrahtan indirim yönteminde ilk olarak mükellefin kendisi, eşi ve çocukları göz önünde bulundurularak en az geçim indirimi tutarı hesaplanmakta ve hesaplanan en az geçim indirimi tutarı mükellefin gelirinden düşülmektedir. Sonrasında ise mükellefin vergiye tabi matrahına ulaşılmaktadır (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.199).

Tablo 1: Matrahtan İndirim Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması

Ödenecek Vergi = (Mükellefin Geliri-En Az Geçim İndirim Tutarı) x Vergi Oranı					
Mükellef	**Gelir**	**En Az Geçim İndirimi Tutarı**	**Vergiye Tabi Matrah**	**Vergi Oranı (%)**	**Ödenecek Vergi**
A	1.000 TL	50 TL	950 TL	15	142,5 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1'de matrahtan indirim yöntemine göre mükellef A'nın ödeyeceği vergi miktarı hesaplanmıştır. Ödenecek vergi tabloda verilen formüle göre hesaplanmış olup, öncelikle mükellef A'nın 1.000 TL'lik gelirinden 50 TL tutarındaki en az geçim indirimi düşülmüş ve sonrasında vergi oranı ile çarpılmak suretiyle ödemesi gereken 142,5 TL'lik vergi miktarına ulaşılmıştır.

Vergiden İndirim Yöntemi

En az geçim indiriminin hesaplama yöntemlerinden bir diğeri ise vergiden indirim yöntemidir. Vergiden indirim yöntemi literatürde dekot yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde öncelikle mükellefin elde ettiği geliri artan oranlı tarifeye tabi tutulmakta ve ödemesi gereken vergi hesaplanmaktadır. Sonrasında ise hesaplanan en az geçim indirimi tutarı artan oranlı tarifeye göre tabi tutularak indirilecek vergi miktarı belirlenmektedir. Son aşamada ise mükellefin hesaplanan vergisinden en az geçim indiriminin vergisi düşülmekte ve nihai olarak ödenmesi gereken vergiye ulaşılmaktadır (Akdoğan, 2021, s.242).

Tablo 2: Vergiden İndirim Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması

Ödenecek Vergi= (Mükellefin Geliri x Vergi Oranı) - (En Az Geçim İndirimi Tutarı x Vergi Oranı)

Mükellef	Gelir	Vergi Oranı (%)	Hesaplanan Vergi(A)	E.A.G.İ Tutarı	E.A.G.İ. Hesaplanan Vergisi(B)	Ödenecek Vergi (A-B)
A	1.000 TL	15	150 TL	100 TL	15 TL	135 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2'de vergiden indirim yöntemine göre mükellef A'nın ödemesi gereken vergi miktarı hesaplanmıştır. Formüle edilen yöntemin ilk adımında mükellef A'nın 1.000 TL tutarındaki gelirin tarifeye göre vergisi (150 TL) hesaplanmıştır. İkinci adımda, tarifeye göre en az geçim indirimi tutarının (100 TL) vergisi (15 TL) hesaplanmıştır. Son adımda ise hesaplanan bu iki tutarın arasındaki fark bulunmuş ve ödenecek vergi miktarı olan 135 TL'ye ulaşılmıştır.

Bölme Yöntemi

Bölme yöntemi en az geçim indiriminin hesaplanmasına kullanılan diğer bir yöntemdir. Bu yöntemde öncelikle aile fertlerinin geliri toplanmaktadır. Sonra ailenin toplam geliri ailedeki fert sayısına bölünmekte ve elde edilen tutar artan oranlı tarifeye tabi tutulmaktadır. Böylelikle kişi başına ödenmesi gereken vergi tutarı hesaplanmaktadır. Son olarak elde edilen bu tutar ile aile fert sayısı çarpılarak ailenin ödemesi gereken vergi miktarına ulaşılmaktadır (Akgül Yılmaz, 2020a, s.252).

Tablo 3: Bölme Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması

Aile Fertleri	Gelir	Toplam Gelir	Toplam Gelir/Aile Fert Sayısı	Vergi Oranı (%)	Kişi Başı Vergi	Ödenecek Vergi= Kişi Başı Vergi x Fert Sayısı
A	1.000 TL	3.000 TL	1.500 TL	15	225 TL	550 TL
B	2.000 TL					

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3'te bölme yöntemine göre 2 kişiden oluşan (A ve B) bir ailenin ödemesi gereken vergi miktarı hesaplanmıştır. Bu yöntemde öncelikle aile bireylerinin gelirleri toplanarak ailenin toplam geliri (3.000 TL) bulunmaktadır. Sonrasında toplam gelir ailedeki fert sayısına bölünerek vergiye tabi matrah (1.500 TL) hesaplanmaktadır. Sürecin diğer aşamasında ise artan oranlı tarifeye göre kişi başı ödenecek vergi miktarı (225 TL) bulunmakta ve son olarak hesaplanan tutar ailedeki fert sayısı ile çarpılarak ödenecek vergiye (550 TL) ulaşılmaktadır.

Katsayı Yöntemi

En az geçim indirim tutarının hesaplanmasında kullanılan son yöntem ise katsayı yöntemidir. Katsayı yönteminde ilk olarak aile fertlerinin her biri için önceden belirlenen katsayılar toplanmaktadır. Sonrasında ailenin toplam geliri katsayıların toplamına bölünmekte ve elde edilen tutar artan oranlı tarifeye tabi tutularak fert başına ortalama vergi miktarı hesaplanmaktadır. Son olarak da fert başı ortalama vergi miktarı ile katsayılar toplamı çarpılarak ailenin ödemesi gereken vergi miktarına ulaşılmaktadır (Akdoğan, 2021, s.246; Akgül Yılmaz, 2020a, s.252-253).

Tablo 4: Katsayı Yöntemine Göre Örnek Vergi Hesaplaması

Aile Fertleri	Katsayı	Katsayı Top.	Gelir	Gelir/Katsayı Top.	Vergi Oranı (%)	Fert Başı Ort. Ver. Mik.	Fert Başı Ort. Ver. Mik. x Katsayı Top.
A	2	3	1.000 TL	1.000 TL	15	150 TL	450 TL
B	1		2.000 TL				

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4'te katsayı yöntemine göre 2 kişiden oluşan bir ailenin (A ve B) ödemesi gereken vergi hesaplanmıştır. Katsayı yönteminde ilke olarak aile fertlerinin toplam geliri (3.000 TL) aile fertleri için önceden belirlenmiş katsayıların toplamına (3) bölünmektedir. Sonrasında ulaşılan tutar (1.000. TL) artan oranlı vergi tarifesine tabi tutularak fert başına ortalama vergi miktarına (150 TL) ulaşılmaktadır. Son olarak da elde edilen tutar ile katsayılar toplamı (3) çarpılarak ailenin ödemesi gereken vergi miktarı (450 TL) elde edilmektedir.

Görülebileceği üzere en az geçim indiriminin hesaplanmasında çeşitli yöntemler bulunmaktadır. En az geçim indirimi de artan oranlılık uygulamasına benzer şekilde esas olarak sübjektif karakterli dolaysız vergilerde uygulanabilmektedir. Hatta bu usulün uygulanabildiği tek verginin gelir vergisi olduğunu söylemek de mümkündür (Nadaroğlu, 1981, s.342).

En Az Geçim İndirimini Savunanların Görüşleri

- En az geçim indirimi uygulaması ödeme gücüne göre vergileme ilkesini gerçekleştirme araçlarından biridir (Jez, 1939, s.512). Bir kişinin sadece hayatını devam ettirecek kadar gelire sahip olması durumunda vergi ödeme gücünden bahsetmek mümkün değildir, dolayısıyla bu kişilerin elde ettiği gelirler vergi dışında bırakılması –vergiden istisna edilmesi- gerekmektedir.
- En az geçim indirimi, dolaylı vergilerin oluşturduğu ric'i etkilerin giderilmesine yardımcı olmaktadır (Erginay, 1994, s.71). Düşük gelirli kişilerin elde ettikleri gelirin tamamını zorunlu tüketimlerine ayırdıkları bilinmektedir. Bu sebeple dolaylı vergilerin ortaya çıkardığı ric'i etkiyle karşı karşıya kalmaktadırlar. Elde ettikleri düşük gelire rağmen (ödeme güçleri olmamasına rağmen) dolaylı vergileri ödemek zorundadırlar. Yüksek gelirliler ise gelirleri arttıkça ödedikleri vergilerin gelirleri içerisindeki nisbi payı azalmaktadır. Ayrıca bu kişilerin zorunlu tüketim paylarına ayırdıkları pay düşük iken tasarrufları ise yüksektir. Bu durumda en az geçim indirimi uygulaması ile düşük gelirli mükelleflerin vergi dışında bırakılması sayesinde bu kişiler en azından gelir vergisi ödemek zorunda kalmayacak ve üzerlerindeki ric'i etkiler azalacaktır (Aksoy, 1991, s.270).
- Düşük gelirli kişilerin en az geçim indirimi dolayısıyla vergi dışı bırakılması durumunda vergi toplama maliyetleri azalacaktır. Hatta belki de toplama maliyeti hasılatından fazla olan vergilerin toplanmasına gerek kalmayacak (Akdoğan, 2021, s.240) ve idarenin maliyetleri de düşecektir.

- En az geçim indirimi sonucunda düşük gelir elde edenler vergi ödemek zorunda kalmadığı için idarenin ilgilendiği mükelleflerin sayısı azalacak ve idari yükleri de hafifleyecektir (Akdoğan, 2021, s.240).
- En az geçim indirimi uygulaması üretim masraflarının artmamasını sağlamaktadır. Şöyle ki en az geçim indiriminin olmadığı durumda işçiler ücretlerinde artış talep edecek ve üretim maliyetleri artacaktır. Ücret artışı sağlanmadığı durumda ise işçiler (sağlık, gıda vb.) daha kötü şartlar altında çalışmak durumunda kalacak ve verimleri düşecektir (Dikmen, 1973, s.280).
- Ayrıca en az geçim indiriminin anlamlı ve gerçeği yansıtacak tutarlarda uygulanması mükellefler üzerinde verginin oluşturacağı çeşitli sosyal sorunların önüne geçilebilecektir (Akdoğan, 2021, s.240).

En Az Geçim İndirimini Eleştirenlerin Görüşleri

- Düşük gelirli kişilerin nüfusun büyük bir bölümünü oluşturduğu ve bu gelirlerin vergi dışı bırakılması durumunda vergi hasılatının büyük ölçüde düşeceği gerekçesiyle en az geçim indirimi uygulaması eleştirilmektedir. Ayrıca mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergilendirilmemesi durumunun vergilemede genellik ilkesine ters düşeceği ve demokrasi ile bağdaşmayacağı ileri sürülmektedir (Neumark, 1950, s.148).
- Vergilemede genellik ilkesi hem ödeme gücü ilkesinin hem de demokrasinin bir gereğidir. Bu sebeple Allix, Scant ve Beaulieu gibi yazarlar toplumu oluşturan herkesin masraflara katılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir (Dikmen, 1956, s.27-28).
- En az geçim indirimi uygulamasına diğer bir eleştiri ise söz konusu indirim tutarının tespitine yöneliktir (Dikmen, 1973, s.229). Daha önce de belirtildiği üzere fizyolojik, kültürel veya medeni asgari geçim indirimi tutarının saptanmasında bazı sorunların yaşandığı ileri sürülerek zamana ve mekâna göre değişebileceği ve bu nedenle vergilemede adaleti sağlamak yerine adaletsizliğe yol açılacağı savunulmaktadır (Aksoy, 1991, s.268).
- En az geçim indiriminin verginin konjonktürel hassasiyetini artıracağı ileri sürülmektedir (Aksoy, 1991, s.269). Günümüzde konjonktürel istikrarı sağlamak vergilemenin amaçları arasında yer almaktadır. Bu sebeple özellikle konjonktürel daralma dönemlerinde en az geçim indiriminin uygulanması vergi gelirlerinde önemli düşüşlere yol açacaktır (Sonsuzoğlu, 1997, s.72).
- Son olarak en az geçim indiriminde devletin payının olduğu ve bu payın hesaplanmasının çok zor olduğu öne sürülmektedir. En az geçim indirimi bireylerin yaşamlarını sürdürebilmek için ihtiyaçları olan gelir olarak tanımlanmaktadır. Devletin sunduğu hizmetler de kişilerin minimum ihtiyaçlarının sağlanmasına katkı sunmaktadır (Aksoy, 1991, s.268-269).

En az geçim indirimi uygulamasını savunan ve eleştiren görüşler bulunmakla beraber savunanların argümanlarının daha kuvvetli olduğu görülmektedir. Eleştirenlerin temel kriteri genellik ilkesine aykırılık teşkil ettiğidir. Bunun yanı sıra en az geçim indirimi tutarının belirlenmesinde objektif bir ölçünün bulunmadığı öne sürülmektedir. Öte yandan en az geçim indirimini savunanlar ise birçok farklı açıdan çeşitli argümanlar ileri sürmektedir. Netice olarak değerlendirildiğinde en az geçim indirimi

uygulaması vergilemede adaleti sağlayıcı bir araç olarak kabul görmekte ve ülkelerin vergi sistemleri içerisinde yer almaktadır.

Sosyal Amaçlı Muafiyet ve İstisna Uygulamaları

Vergilemede ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir diğer araç; sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamalarıdır. Vergileme alanında söz konusu bu uygulamalar topyekûn olarak vergi harcamaları adı altında da incelenmektedir. Muafiyet, vergi kanunlarının esas hükümlerine göre kendisinden vergi alınması gereken gerçek veya tüzel kişilerin sürekli veya geçici, kısmen veya tamamen, şartlı veya şartsız olarak vergilendirme kapsamı dışında bırakılmasını ifade etmektedir. İstisna ise vergi kanunlarınca üzerinden vergi alınması gereken bir konunun sürekli veya geçici, kısmen veya tamamen, şartlı veya şartsız olarak vergilendirme kapsamı dışında bırakılmasıdır (Akgül Yılmaz, 2020a, s.178-179; Öztürk, 2020, s.159).

Muafiyet ve istisnanın tanımları dikkatli incelendiğinde, muafiyetin verginin mükellefiyetinde, istisnanın ise verginin konusunda sınırlama getirdiği görülmektedir. Her ne kadar vergilemede genellik ilkesinin bir gereği olarak herkesin vergi ödemesi gerekiyorsa da gerek ekonomik gerekse sosyal gerekçelerle muafiyet ve istisna uygulamalarına yer verildiği bilinmektedir (Pehlivan, 2013, s.102). Muafiyet ve istisnadan söz edebilmek için öncelikli olarak ilgili vergi Kanunu'nda tanımlanmış ve vergi kapsamına dahil edilmiş gerçek/tüzel kişinin veya konunun bulunması gerekmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.250). Bu durumda önceden ilgili Kanun'da tanımlanmamış ve açıklanmamış bir kişi ile konunun muafiyet ve istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Vergilemenin mali ve mali olmayan -ekonomik ve sosyal- amaçlarının gerçekleştirilmesinin yanı sıra vergi yükünün toplum üzerindeki dağılımında dengenin sağlanabilmesi de büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda; sosyal, ekonomik ve hukuki gerekçelerle birtakım vergi konuları veya bazı vergi mükelleflerinin vergi karşısında korunması ödeme günüce göre vergilendirme yapılabilmesine hizmet etmektedir (Akdoğan, 2021, s.263). Sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamaları; artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesine yardımcı nitelikte olup vergilemede ödeme gücüne ulaşmak için kullanılabilecek ilave bir araçtır. Muafiyet uygulaması ile özellikle vergi ödeme gücü olmayan mükellef gruplarının vergi ödememesi ya da az vergi ödemesi sağlanabilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.250).

Vergilemede muafiyet ve istisna uygulamalarının adalet amacı dışında örneğin politik bir amaçla kullanılması ve uygulama kapsamının geniş tutulması durumunda vergilemede dikey ve yatay adaletin zedelenmesi ve kaynak dağılımının bozulması kaçınılmaz olabilecektir. Bu sürecin devamında ise ekonomide gerekli olmayan alanların teşvik edilmesiyle birlikte kaynak kullanımında etkinlikten uzaklaşılabilecektir. Bu nedenle muafiyet ve istisna uygulamaları oluşturulurken dikkat edilmesi ve gerekli önceliklere göre tasarlanması büyük önem arz etmektedir. Bu amaçla muafiyet ve istisnalar uygulanırken bir taraftan ödeme gücü dikkate alınmalı diğer taraftan vergi matrahlarının aşındırılmamasına özen gösterilmelidir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.251).

Vergi mükelleflerinin matrahlarına ulaşılırken vergilendirilebilir brüt gelirleri üzerinden belirli miktarlarda eksiltmeler yapılması durumunda vergi indirimi gündeme gelmektedir. Vergi sistemleri içerisinde vergi indirimleri genellikle vergi beyannameleri üzerinden gerçekleştirilmektedir. Vergi indirimlerine de muafiyet ve istisnalarda olduğu gibi ekonomik ve sosyal gerekçelerle başvurulmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.251). Vergi indirimi ile mükelleflerin ödeyeceği verginin hesaplandığı matrahlar üzerinden kanunda belirtilen indirim tutarının düşülmesi suretiyle mükellefin matrahı azalmakta ve ödeyeceği vergi miktarı da düşmektedir. Burada amaç, ödeme gücü düşük olan ya da olmayan mükellefler için vergilemede adaletin bir nebze olsun tesis edilebilmesidir. Böylelikle vergilemenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaletin sağlanmasına da hizmet edilmiş olacaktır.

Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları, vergilemede ödeme gücüne ulaşma bakımından kullanılan diğer araçların -artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, üniter gelir vergisi sistemi- etkin kullanılamaması dolayısıyla bir telafi görevi üstleniyorsa vergilemeye olumlu katkı sağlayabilecektir. Vergilemenin mali olamayan diğer bir ifadeyle ekstra fiskal amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlamak üzere günümüz vergi sistemlerinde muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarına çeşitli boyutlarda yer verilmektedir. Vergi sistemlerinde yer verilecek bu uygulamaların sınırının ne olacağı hususunda belirli ve kesin ölçüler bulunmadığı için vergi sisteminin amacı ve politikaları doğrultusunda ilgili ülkenin yasama organı tarafından belirlenmektedir (Akdoğan, 2021, s.264). Burada dikkat edilmesi gereken husus gereksiz ve aşırı ölçüdeki uygulamalara yer verilmemesidir. Zira bu durumun gözetilmemesi halinde vergilemede adaleti sağlamaktan ziyade onu zedeleyici etki yaratabilecektir.

Artan Oranlı Tarife

Mükelleflerin vergi borçlarının hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçü cetveli vergi tarifesi olarak tanımlanmaktadır. Kişilerin vergi ödeme güçlerine ulaşılabilmesi, dikey ve yatay adaletin sağlanabilmesi için vergi tarifeleri önemli bir araçtır. Kişilerin ekonomik düzeylerine göre ödeyecekleri vergi tarifeler aracılığıyla belirlenmektedir. Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için her bir mükellefin elde ettiği gelirinin belirli bir yüzdesini vergi olarak vermesi gerekmektedir. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi ve mükelleflerin ödeme güçleri ile orantılı olarak vergilendirilmesi açısından her bir mükellefin ödeyeceği vergi büyük öneme sahiptir. Vergilemede ödeme gücü ilkesi açısından dikey ve yatay adalet kavramlarına yönelimin artması vergi tarifelerinin de önemini arttırmıştır (Akdoğan, 1993, s.191).

Artan oranlı tarifeler, vergilemede ödeme gücünün kavranabilmesi açısından en uygun tarife tipi olarak kabul edilmekte ve neredeyse bütün ülkelerin gelir vergisi uygulamasında yer almaktadır (Sonsuzoğlu, 1997, s.77). Artan oranlı tarife ile genel anlamda mükelleflerin ödeme güçleri ile ödenen vergi arasında ilişki kurulmak suretiyle ödeme gücüne ulaşılacağı düşünülmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.207). Fransız iktisatçı A.N. Condorcet artan oranlı vergi kavramını ilk inceleyen yazar olarak bilinmektedir. Sonrasında Stuard Mill ve Leroy Beaulieu ilgili kavramı Condorcet'e benzer şekilde

açıklamıştır. Artan oranlı vergi basit bir şekilde matrahın büyümesine paralel olarak oranın da yükseldiği vergileri ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1998, s.281-282). Vergi matrahının yükselmesi ile birlikte efektif ortalama vergi oranı da (toplam matrah üzerinden hesaplanan vergi) yükseliyorsa artan oranlı vergi söz konusudur. Bu durumda vergi oranı, artan oranlı vergi tarifesi dolayısıyla, vergi matrahının artış oranından daha hızlı yükselecektir (Maslove, 1972, s.3). Diğer bir ifadeyle artan oranlı vergi tarifesi, bir verginin matrahının artmasıyla birlikte oranının da arttığı tarife olarak tanımlanmaktadır (Hyman, 2010, s.399). Artan oranlı vergi tarifeler *"Az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alma"* anlayışına dayanmaktadır. Özellikle vergilemede dikey adaletin gerçekleştirilebilmesi için artan oranlı vergi tarifelerine başvurulmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.235). Vergilemede adaletin etkin bir şekilde sağlanabilmesine yönelik bir uygulama mahiyetinde olan artan oranlı vergi tarifeleri; J.S. Mill, Wagner, Buckingham, Stein, Neumann, J.B. Say ve J.J. Rousseau gibi teorisyenler tarafından savunulmuştur (Sayar, 1975, s.119-121).

Artan oranlı vergilemenin temeli eşit marjinal fedakârlık ilkesine dayanmaktadır. Elde edilen gelir arttıkça marjinal faydasının azalacağı, dolayısıyla vergi ödeme gücünün artacağı varsayılmaktadır. Bu durumda düşük gelir elde edenler düşük, yüksek gelir elde edenler ise yüksek miktarda vergi ödemektedir (Chapman, 1913, s.33). Böylece vergilendirmede eşitlik ve istikrar açısından arzu edilen bir amaca hizmet edilmekte ve sonucunda ise gelirin adil dağılımı hedefi ve vergilendirmede ödeme gücü ilkesi gerçekleştirilmektedir (Ulusoy, 1991, s.19).

Artan oranlı vergi tarifesinde gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilebilmesi için gelir vergisi tarifesinin alt dilimlerinde vergi oranlarındaki artışın daha düşük, tarifenin üst dilimlerinde ise daha yüksek olması gerekmektedir. Elde edilen gelir arttıkça marjinal faydasının azalacağı varsayımı doğrultusunda alt gelir dilimlerindeki genişliğin dar, üst gelir dilimlerindeki genişliğin ise yüksek tutulması önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra üst gelir dilimlerindeki marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından daha yüksek olmalıdır (Şener, 2006, s.239-240). Ancak bu koşullar sağlanırsa gerçekten bir artan oranlılık söz konusu olabilecek ve artan oranlı vergilemeden beklenen amaç gerçekleştirilebilecektir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.110). Artan oranlılık kavramını çeşitli açılardan ele almak mümkündür. Marjinal fayda yaklaşımı çerçevesinde düşünüldüğünde gelirdeki artışın ödeme gücünde de artışa yol açacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Artan oranlı tarifede gelirin artışı ile beraber gelirin son biriminden elde edilen faydanın azalacağı varsayıldığı için fedakârlıkta eşitlik ilkesi bağlamında artan oranlı vergi tarifesi uygulamasının vergilemede adalet ilkesine daha uygun olduğu düşünülmektedir (Minarik, 1985, s.35).

Vergilemede adaletin gerçekleşmesinde kullanılan bir araç olan artan oranlılığın nasıl gerçekleştirileceğine ve hangi koşullar altında uygulanacağına dair hususlar önemini korumaktadır. Bazılarına göre vergi tarifesinin artan oranlılık derecesi fazla iken bazılarına göre yetersiz olduğu kabul edilmektedir. Ancak günümüzde vergi tarifelerinin uygulanmasında artan oranlılığın ilke olarak benimsenmiş olması burada önemli olan husustur. Artan oranlı vergi tarifeleri uygulamada; sınıf usulü

artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, gizli artan oranlılık (Akdoğan, 2021, s.251) ve tersine artan oranlılık olmak üzere dört farklı başlıkta incelenmektedir.

Sınıf Usulü Artan Oranlılık

Basit veya düz artan oranlılık olarak da adlandırılan bu tarife türünde vergi oranı, matrah dilimindeki değişime bağlı olarak azalabilmekte veya yükselebilmektedir. Bu tarifede her oran, yalnızca karşısına denk gelen matrah dilimine değil dilimin kapsamına giren tüm matraha uygulanmaktadır (Akdoğan, 2021, s.251). Diğer bir ifadeyle vergi matrahı hangi dilime denk gelirse o dilime karşılık gelen vergi oranı üzerinden ödenecek vergi miktarı hesaplanmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.237). Bu durumda vergiye konu olan gelirin tabi olduğu dilimin yükselmesi matrahın tamamına uygulanacak oranı da yükseltecektir. Yani matrahın sınıfı değiştikçe matrahın tamamına uygulanacak vergi oranı da değişecektir (Akdoğan, 2021, s.251).

Tablo 5: Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Sınıf	Matrah	Vergi Oranı (%)
1	0-10.000 TL arası	10
2	10.001-20.000 TL arası	15
3	20.001-30.000 TL arası	20
4	30.001-40.000 TL arası	30
5	40.001 TL ve fazlası	40

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 5, sınıf usulü artan oranlı tarife örneğini göstermektedir. Örnekteki tarifede beş sınıf bulunmakta ve her bir sınıfa karşılık gelen vergi oranları %10-40 aralığında değişmektedir. Burada her bir mükellef için matrahının isabet ettiği sınıf bulunmakta ve ilgili sınıfa karşılık gelen vergi oranı üzerinden ödenecek vergi miktarı hesaplanmaktadır.

Tablo 6: Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesine Göre Örnek Vergi Hesaplaması

Mükellef	Vergi Matrahı	Vergi Oranı (%)	Ödenecek Vergi Miktarı
A	10.000 TL	10	1.000 TL
B	10.001 TL	15	1.500,15 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6'da sınıf usulü artan oranlı tarifeye göre iki mükellefe ait vergi hesaplaması yapılmıştır.

Buna göre; toplam matrahı 10.000 TL olan Mükellef A'nın geliri ilk dilime girmekte ve vergisi bu matraha karşılık gelen vergi oranı olan %10 üzerinden hesaplanmaktadır. Bu bağlamda mükellef A'nın ödeyeceği vergi miktarı 1.000 TL'dir. Toplam matrahı 10.100 TL olan Mükellef B'nin kazancı ise ikinci dilime denk geldiği için tamamı üzerinde %20 vergi hesaplanacaktır. Buna göre B'nin ödeyeceği vergi miktarı 1.500,15 TL'dir. Örnekte de görüldüğü üzere mükellef A ile B'nin toplam gelirleri arasında sadece 1 TL fark varken mükellef B'nin geliri mükellef A'ya göre 5 puan yüksek orandan

vergilendirilmiş, böylece mükellef B'nin ödeyeceği vergi miktarı A'ya göre 500 TL 15 kuruş fazla hesaplanmıştır. Verilen örnek incelendiğinde sınıf usulü artan oranlı tarifede sınıfın değişmesiyle birlikte vergi oranlarında adeta bir sıçramaya yol açmak suretiyle vergi yükünde de ani yükselmelere neden olduğu görülmektedir. Buradan hareketle sınıf usulü artan oranlı tarifenin vergilemede adaleti sağlamaktan uzak olduğu söylenebilmektedir.

Dilim Usulü Artan Oranlılık

Dilim usulü artan oranlı tarife esasen sınıf usulü tarifenin vergilemede adalet hususunda ortaya çıkardığı sakıncaların giderilmesi amacıyla geliştirilmiştir (Akdoğan, 2021, s.252). Dilim usulü artan oranlı tarifede her bir vergi dilimi için o dilime özgü vergi oranları uygulanmaktadır (Herekman, 1976, s.57). Bu tarife günümüz vergileme anlayışı içerisinde kabul görmekte ve yaygın uygulama alanı bulmaktadır. Sınıf usulü tarifenin yol açtığı vergi yükünde sıçrama şeklindeki artışları bertaraf eden bu usul, vergilemede ödeme gücüne ulaşılabilmesi açısından büyük öneme sahiptir. Dilim usulü artan oranlı tarifede matrah tarifenin öngördüğü dilimlere ayrılmakta ve her bir dilim için ayrı vergi oranı uygulanmaktadır (Akdoğan, 2021, s.253). Dilim usulünde vergi matrahları alt veya üst dilime bakılmadan tek tek hesaplanmakta ve ödenecek vergi tutarı dilimlere isabet eden tutarların toplanması suretiyle bulunmaktadır (Tekir, 1993, s.70). Diğer tarife türleri bakımından olduğu kadar bu usulde de; dilim büyüklükleri, dilim sayısı, vergi oranları, oranlardaki artışın derecesi gibi hususlar tarifenin etkinliği açısından büyük önem arz etmektedir. Söz konusu bu hususlarda tüm ülkeler ya da vergi sistemleri açısından esas kabul edilecek kesin ölçüler bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle ülkelerin her biri uygulamayı öngördüğü verginin mali ve sosyoekonomik yapısını göz önünde bulundurmak suretiyle kendi rasyonelleri doğrultusunda hareket etmektedir (Akdoğan, 2021, s.253).

Tablo 7: Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Vergi Dilimi	Matrah	Vergi Oranı (%)
1	10.000 TL'ye kadar	15
2	20.000 TL'nin 10.000 TL'si için 1.500 TL, fazlası	20
3	30.000 TL'nin 20.000 TL'si için 4.000 TL, fazlası	27
4	40.000 TL'nin 30.000 TL'si için 8.100 TL, fazlası	35
5	50.000 TL'nin 40.000 TL'si için 14.000, fazlası	40

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 7'de dilim usulü artan oranlı tarife örneği gösterilmektedir. Örnekteki tarifede beş vergi dilimi bulunmakta ve her bir dilime karşılık gelen vergi oranları %15-40 aralığında değişmektedir. Bu tarife türünde her bir mükellefin ödeyeceği vergi miktarı ilgili dilime karşılık gelen vergi oranı üzerinden hesaplanmaktadır.

Tablo 8: Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesine Göre Örnek Vergi Hesaplaması

Mükellef	Vergi Matrahı	Vergi Oranı (%)	Ödenecek Vergi Miktarı

A	10.000 TL	15	1.500 TL
B	10.001 TL	10.000TL için %15, fazlası için %20	1.500,20 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 8'de dilim usulü artan oranlı tarifeye göre iki mükellefe ait vergi hesaplaması yapılmıştır. Mükellef A'nın toplam matrahı 10.000 TL olarak açıklanmış ve vergi tarifesinde bu matraha karşılık gelen vergi oranın ise %15 olarak verilmiştir. Bu bağlamda mükellef A'nın ödeyeceği vergi miktarı 1.500 TL olarak hesaplanmıştır. Mükellef B'nin ise toplam matrahı 10.001 TL olarak verilmiş ve vergi tarifesinde bu matraha karşılık gelen oran ise 10.000 TL için %15 fazlası için %20 olarak belirlenmiştir. Buradan hareketle mükellef B'nin ödeyeceği vergi miktarı ise 1.500,20 TL olarak hesaplanmıştır. Verilen örnek incelendiğinde dilim usulü artan oranlılıkta vergi dilimlerinin değişmesi ödenecek vergi miktarında ani sıçramalar yaratmamaktadır. Örnekte mükellef A'nın geliri 10.000 TL iken tarifeye göre hesaplanan vergi miktarı 1.500TL ve mükellef B'nin ise geliri 10.001 TL iken tarifeye göre hesaplanan vergi miktarı 1.500,20 TL'dir. Yani mükellefin gelirindeki 1 TL'lik artış ödeyeceği vergi miktarında 0.20 kuruşluk bir artışa yol açmaktadır. Buradan hareketle dilim usulü artan oranlı tarifenin vergilemede adaletin sağlanmasına yardımcı ve vergi ödeme gücünün doğru bir şekilde kavranabilmesi hususunda daha etkin olduğu söylenebilmektedir.

Gizli Artan Oranlılık

Gizli artan oranlılık aslında bir tarifeden ziyade uygulama neticesinde vergi oranlarındaki değişimin bir sonucu niteliğindedir. Esasen bu tarifeler biçimsel açıdan düz oranlı tarife görünümündedir (Herekman, 1990, s.60). Burada matrah düzeyi fark etmeksizin her mükellefin vergi matrahına uygulanan indirim neticesinde mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları vergi yükü farklılaşmaktadır (Schmölders, 1976, s.92).

Tablo 9: Gizli Artan Oranlı Tarife Örneği

Mükellef	Gelir	İndirim	Matrah	Vergi Oranı	Ödenecek Vergi	Ö. Vergi/Gelir
A	1.000 TL	500 TL	500 TL	%15	75 TL	%7,5
B	2.000 TL	500 TL	1.500 TL	%15	225 TL	%11,2
C	3.000 TL	500 TL	2.500 TL	%15	375 TL	%12,5
D	4.000 TL	500 TL	3.500 TL	%15	525 TL	%13,1
E	5.000 TL	500 TL	4.500 TL	%15	675 TL	%13,5

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 9'da gizli artan oranlı tarife örneği yer almaktadır. Örnek tarife incelendiğinde uygulanan vergi oranının %15 olduğu ve beş farklı gelir düzeyindeki mükellefin ödedikleri vergi dolayısıyla katlandıkları fedakârlık oranına ilişkin hesaplamalar görülmektedir. Tablodan anlaşılacağı üzere uygulanan vergi oranının %15 olmasına rağmen tüm mükelleflerden yapılan vergi indirimi sonrasında mükelleflerin katlanmak zorunda oldukları vergi yüklerinde değişim oluşmuştur. Netice itibariyle gerçekte; mükellef A %7,5, mükellef B %11,2, mükellef C %12,5, mükellef D %13,1 ve mükellef E ise

%13,5 oranında (giderek artan oranlı) vergi ödemişlerdir. Gizli artan oranlılıkta matrahtaki değişimler karşısında vergi oranı etkilenmediği için aslında eşit oranlı bir vergi uygulanmaktadır (Maslove, 1972, s.3). Bununla birlikte matrahtan yapılan eşit miktarlı indirim başka değişle istisna uygulaması gelir düzeyi yükseldikçe giderek artan oranda vergi ödenmesi neticesini doğurmaktadır.

Tersine Artan Oranlılık

Gizli artan oranlılık gibi tersine artan oranlılık da bir vergi tarifesi niteliğinde değildir. Aslında tarife tersine artan oranlı olarak tasarlanmamıştır. Burada mükelleflerin katlandığı nihai vergi yükü ile toplam gelir düzeyleri arasında kıyaslama yapıldığında ortaya çıkan ilişki tersine artan oranlılığa neden olmaktadır (Schmölders, 1976, s.92). Genellikle eşit oranlı veya miktarlı vergilerde mükelleflerin ödemiş oldukları vergi ile gelir düzeyleri karşılaştırıldığında reel vergi oranında önemli değişiklikler meydana gelmektedir. Bilhassa dolaylı vergiler açısından gözlenen bu uygulamaya spesifik karakterli vergilerde karşılaşılmaktadır. Bu durumda birim başına ödenen vergi, yüksek matrahlarda ya da yüksek gelire sahip kişilerde; oransal olarak bakıldığında düşük düzeyli etki yaratırken, düşük matrahlarda ya da düşük gelirli kişilerde oransal olarak yüksek düzeyli etki yaratmaktadır (Akdoğan, 2021, s.256-257). Diğer bir ifadeyle tersine artan oranlı vergi tarifelerinde mükelleflerin gelirleri arttıkça, vergi oranlarının azaldığı görülmektedir (Muter, Çelebi ve Sakınç, 2012, s.152).

Tablo 10: Tersine Artan Oranlı Vergi Tarifesine Göre Örnek Vergi Hesaplaması

Mükellef	Gelir	Harcama	Vergi Oranı (%)	Ödenen Vergi	Vergi Yükü
A	1.000 TL	500 TL	%18	90 TL	%9
B	2.000 TL	500 TL	%18	90 TL	%4,5
C	3.000 TL	500 TL	%18	90 TL	%3
D	4.000 TL	500 TL	%18	90 TL	%2,25
E	5.000 TL	500 TL	%18	90 TL	%1,8

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 10, beş farklı mükellefinin vergi oranının %18 olduğu bir durumda 500 TL harcama gerçekleştirdikleri durumda ödedikleri vergi miktarını ve katlandıkları vergi yükü hesaplamalarını göstermektedir. Tablo incelendiğinde ödenen vergi miktarının düşük gelirli mükelleflerin aleyhine vergi artışı doğurduğu görülmektedir. Uygulamada özellikle harcamalar üzerinden alınan vergiler (Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi vb.) bakımından bu durum söz konusu olmaktadır. Bu durum ise özellikle dolaylı vergi uygulamasına dayalı olarak elde edilen vergi gelirinin payının yüksek olduğu ülkelerde vergilemede adaletten uzaklaşılmasına yol açmaktadır (Karaca, 2021, s.208).

Bazı yazarlar vergilemede dikey adaletin sağlanabilmesi açısından yüksek gelir elde edenlerin yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiğini öne sürmek suretiyle artan oranlı vergi tarifelerini savunmuşlardır. Diğer bazı yazarlar ise çok çalışıp çok gelir elde edenlerin yüksek oranda vergilendirilmesinin çalışanı cezalandırdığı ve bu durumun kanun önünde eşitlik ilkesine ters düştüğü gerekçelerine dayanarak artan oranlı vergi tarifelerini eleştirmiştir (Aktan, 2002, s.3).

Artan Oranlı Tarifeyi Savunanların Görüşleri

- Politik ve sosyal bir yaklaşım içerisinde artan oranlı tarifenin gerekliliğini bilimsel çerçevede öne süren ilk kişi A. Wagner'dir. Wagner, vergilemenin mali amacının yanı sıra sosyal nitelikli amacının da olduğunu ileri sürmüş ve bu bağlamda devletin gelir ve servet dağılımında adaleti sağlaması gerektiğini belirterek bunun temini için artan oranlı vergi tarifesinin kullanılabileceğini savunmuştur (Aksoy, 1991, s.296).
- Literatürde artan oranlı vergi tarifelerini savunanların en önemli argümanı fedakârlıkta eşitlik teorisidir. Kişiler için vergi ödemek ekonomik güçlerinin bir bölümünü eksilteceği için bir nevi fedakârlık olarak algılanmaktadır. W.S. Jevons, I. Fisher ve N.G. Pierson gibi yazarlar vergileme alanında marjinal fayda teorisinin geçerli olduğunu savunarak artan oranlı vergilemeyi ileri sürmüşlerdir (Dikmen, 1973, s.299). Mükelleflerin gelir düzeyindeki artışın vergi ödeme güçlerini daha fazla artıracağını kabul edenlere göre gelir veya servete eklenen nihai birimin onlara sağladığı fayda, mutlak olarak artsa da nisbi olarak azalmaktadır (Neumark, 1950, s.151-152; Pelin, 1942, s.227). Zira mükelleflerin vergi ödeme güçleri gelirlerindeki artış gibi düz oranlı değil ondan daha fazla yani artan oranlı olarak artmaktadır (Sayar, 1970, s.119). Buradan hareketle fedakârlıkta eşitliğin sağlanabilmesi için artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması gerektiğini öne sürmüşlerdir.
- Artan oranlı tarifeleri savunanların diğer bir argümanı telafi teorisi olmakla birlikte bu teoriyi iki başlıkta ele almak mümkündür. İlk görüş olan ekonomik telafi, devletin çeşitli fiil ve bazı ihmalleri neticesinde gelir ve servet dağılımında meydana gelen adaletsizliklerin giderilmesi için artan oranlı tarifenin kullanılabileceğini öngörmektedir (Dikmen, 1973, s.298). Bu görüş, kişilerin gelirlerini kendilerinden ziyade devletin kamusal ihtiyaçlar için kullanmasını daha yerinde bulmakta ve artan oranlılık vasıtasıyla faydaların eşitlenebileceğini ileri sürmektedir (Laufenburger, 1967, s.150). Bu görüş Villaume, Seneuil, Courrelle, Seligman ve Walker gibi yazarlar tarafından savunulmuştur. Walker, servet ve gelir dağılımındaki adaletsizliğin, devletin bireyleri hile ve cebre karşı yeterince koruyamamasından veya devletin bazı siyasi nitelikli faaliyetlerinden kaynaklandığını ve bu sebeple oluşan farkların vergi sistemi aracılığıyla telafi edilmesi gerektiğini öne sürmüştür (Tekin, 1978, s.29). İkinci görüş ise vergiler arası telafidir. Bu görüşe göre gelir düzeyi az olan düşük gelir grupları, geliri fazla olan yüksek gelir gruplarındakilere kıyasla vergi yükünü daha fazla taşımaktadır. Çünkü düşük gelirli kişiler elde ettikleri gelirin neredeyse tamamını zorunlu tüketim harcamalarına aktarmaktadır. Yüksek gelir elde edenler ise gelirlerinin bir bölümünü tüketime diğer bir bölümünü de tasarrufa ayırabilmektedir. Bu durumda düşük gelirliler yüksek gelirlilere kıyasla dolaylı vergilerin ric'i etkisini daha fazla hissetmektedir (Aksoy, 1991, s.278). Bu sebeple dolaylı vergilerin ortaya çıkardığı ric'i vergi yükünün etkilerini giderebilmek için dolaysız vergilerin uygulanmasında artan oranlı tarifelerin kullanılması gerektiği ileri sürülmüştür (Nadaroğlu, 1981, s.333).

- Artan oranlı tarifeyi savunanların öne sürdüğü diğer bir argüman ise bu tarifenin "artık geliri" vergilendirdiğine ilişkindir. Bu görüş, geliri, üretim maliyeti ve arz fiyatı şeklinde bir ayrıma tabi tutmaktadır. Burada üretim maliyeti ile arz fiyatı arasında kalan kısım "artık geliri" oluşturmaktadır. Artık gelir, gelirin vergilendirilmesi neticesinde çalışma üzerinde etkili olmayan kısmı ifade etmektedir. Artık gelirin vergilendirilmesi ile iş hayatında oluşabilecek istenmeyen dalgalanmaların otomatik stabilizatör etkisiyle giderilmesi sağlanacaktır (Hobson, 2003, s.176).

Artan Oranlı Tarifeyi Eleştirenlerin Görüşleri

- Artan oranlılığa karşı çıkanların görüşleri birbirinden farklı argümanlara dayanmakla birlikte ilk argüman liberallerce ileri sürülmüştür. Liberaller devlet faaliyetlerinin sınırlı olmasını savunmuşlar ve piyasa mekanizmasının kendiliğinden gelir dağılımında adaleti tesis ettiğine inanmışlardır. Liberallere göre sınırlı devlet faaliyetleri harcamaların da sınırlı kalmasını sağlayacak ve devletin finansman ihtiyacı da azalacaktır. Böylece nisbi vergiler devletin gereksinimlerini karşılamak için yeterli olacak ve artan oranlı tarifeye gereksinim duyulmayacaktır. Ayrıca liberallere göre gelir dağılımında adalet piyasada kendiliğinden var olduğu için artan oranlı vergilerle bu mekanizmaya müdahale edilmemeli ve vergiler tarafsız olmalıdır. Oysaki artan oranlı tarife vergilemeyi tarafsızlıktan ziyade müdahaleci bir yapıya büründürmekte ve piyasada kendiliğinden oluşan adil kabul edilen durumları değiştirmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.331).
- Ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde artan oranlı tarifelerin tam olarak uygulanmasının mümkün olmadığını savunanların diğer bir argümanı ise gelir vergilerinin ödeme zamanına ilişkindir. Şöyle ki gelir vergileri gelir elde edildiği zaman değil bir sonraki yıl ödenmektedir. Bu durumda vergi ödenirken kişinin gelirinin mevcut olup olmadığı belirsizdir. Artan oranlı tarifenin eleştiri konusu olan diğer bir argümanı tarifenin bünyesinde bir sınır olmaması sebebiyle makul ve ölçülü tasarlanamaması durumunda tarifenin tehlike arz edebileceğidir (Dikmen, 1973, s.306-307). Elde edilen gelir ile vergi ödeme gücü arasında objektif bir ölçünün bulunmaması tarifenin belirli kriterlere göre tasarlanmasının da önüne geçmektedir. Bu durum ise vergilemede problemlerin oluşmasına yol açabilmektedir.
- Artan oranlılığın diğer bir eleştirisi -özellikle liberaller ve anayasal iktisatçılar tarafından öne sürülen- artan oranlılığın mükelleflerin kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği ve bu sebeple düz oranlı vergilemenin yapılması gerektiği yönündedir (Stiglitz, 1994, s.649).
- Vergi kaçırmayı teşvik etmek suretiyle toplumun vergi ahlakını bozacağı düşüncesi artan oranlı tarifenin eleştirildiği diğer bir noktadır. Artan oranlı tarife gereği vergi oranlarının yükselmesi ile birlikte mükelleflerin vergiye karşı sergiledikleri tutum ve davranışlar da değişecektir (Aksoy, 1991, s.279). Zira vergi oranlarının yükselmesi durumunda mükellefler bu durumu vergi ödemekten ziyade bir nevi el koyma olarak düşünebilecektir (Sonsuzoğlu, 1997, s.83).
- Artan oranlı vergilemeye karşı olanların diğer bir argümanı artan oranlılığın girişimcilik ve risk alma kabiliyeti üzerinde olumsuz etki yaratmak suretiyle sermaye birikimini negatif etkileyeceğidir (Sayar, 1970, s.122). Zira bu anlayışı savununlar yüksek marjinal vergi oranlarının ekonomik

kararları bozacağını ileri sürmektedir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.250). Ayrıca bu görüş, artan oranlı vergilemenin üretimi azaltacağını ve böylece yüksek gelir oluşumunu engelleyeceğini savunmaktadır. Bu sürecin sonunda ise gelir azalması dolayısıyla tarifenin bir sonraki dönem uygulanamaz hale gelerek kendi kendini yok edeceği ileri sürülmektedir (Aksoy, 1991, s.279).

- Son olarak artan oranlı tarifenin yönetiminin zor oluşu, mükellefler açısından anlaşılmasının ve hesaplanmasının güçlüğü ve işletmelerin maliyetlerini etkilemek suretiyle rekabet edebilirliğini de etkileyeceğini bunun sonucunda ise mal ve hizmetlerin oransal fiyat yapısının bozulacağı gerekçesiyle artan oranlılık eleştirilmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.210).

Yukarıda bahsi geçen birçok sakıncasına rağmen vergilemede artan oranlılık kabul edilmekte ve uygulamada kullanılmaktadır. Özellikle mükellefin önceden durumunun belli olduğu ve şahsileştirilebilen sübjektif karakterli dolaysız vergilerden olan gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisinde kullanım alanı bulmaktadır. Günümüzde artan oranlılık vergilemede ödeme gücüne ulaşmada adaletin temin edilebilmesine hizmet etmesinin yanı sıra ülkelerin kalkınmasında ihtiyaç duyulan finansman noktasında kullanılan etkin bir araç konumundadır (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2020, s.210).

1.6. Gelir Vergilemesinde Ödeme Gücüne Göre Vergilendirmeyi Güçleştiren Durumlar

Hükümetler tarafından uygulanan vergi politikalarının bireylerin yaşam kalitesini düşürmemesi ve toplumsal refahı olumsuz yönde etkilememesi gerekirken aynı zamanda hükümetler açısından kamusal hizmetlerin üretiminin finansmanını sağlaması da önem arz etmektedir. Hükümetlerce sağlanması hedeflenen bu hususların odak noktasında ise vergi adaleti bulunmaktadır. Nitekim hükümetlerin bazı vergi politikaları neticesinde mükellefler ağır vergi yükleri ile karşı karşıya kalarak vergi ödeme istekleri olumsuz yönde etkilenebilmektedir. Vergi ödeme isteği olumsuz etkilenen mükellefler ise kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelme, vergilerini zamanında ödemeyerek çıkarılacak vergi aflarını bekleme, ilgili mevzuat hükümlerinden faydalanarak vergiden kaçınmaya çalışma gibi çeşitli tepkiler verebilmektedir. Çalışmanın devamında mükelleflerin vergi adaleti algılarını olumsuz etkileyen hususlar ele alınacaktır.

Kayıt Dışı Ekonomi

Kamu otoritelerinin denetimi dışındaki ekonomik faaliyet ve işlemler genellikle kayıt dışı ekonomi olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, gerek kanunen yasaklanan ekonomik faaliyetleri gerekse kanunen yasak olmamasına rağmen bilinçli bir şekilde kayıt altına alınmayan ve belgelenmeyen ekonomik faaliyetleri içermektedir (Tepav, 2006, s.68). Diğer bazı çalışmalarda kayıt dışı ekonomi, resmi kayıtlarda yer almayan ve dolayısıyla Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) hesaplamalarına dahil olmayan ekonomik faaliyetler olarak ifade edilmiştir (Akgül Yılmaz, 2006, s.26; Bozkurt, 2014, s.43). Başka bir tanımlamada ise kayıt dışı ekonomi, vergi mevzuatına göre vergilendirilmesi gereken

ekonomik faaliyetlerin, kısmen veya tamamen vergi idaresinden gizlenmesi suretiyle vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verilmesi şeklinde ifade edilmiştir (Kaptangil, 2017, s.19; Tanzi, 1982, s.103). Vergi gibi mali yükümlülüklerden kurtulma gayreti kimi zaman kayıt dışılığa yol açsa da nasıl ve neden ortaya çıktığına bakılmaksızın kayıt dışı ekonomi her durumda vergi kaybına neden olmaktadır (Akgül Yılmaz, 2006, s.173; Batırel, 1989, s.1; Ermiş, 2008, s.93).

Kayıt dışı ekonominin tanımı yapıldıktan sonra kayıt dışı ekonominin neden var olduğunun açıklanması yerinde olacaktır. Kayıt dışı ekonomi; marjinal vergi oranlarının yüksekliği, vergi kaçırma olanaklarının genişliği, cezaların ve denetim oranlarının düşüklüğü başta olmak üzere, mali, ekonomik, sosyo-kültürel ve hukuki sebepler şeklinde sınıflandırılabilecek çok sayıda faktörün etkisi altında oluşmaktadır (Akgül Yılmaz, 2012, s.459). Görülebildiği üzere kayıt dışı ekonominin vergisel, vergi dışı ve sosyal olmak üzere birçok farklı sebebi bulunmakla birlikte burada sayılanlarla sınırlı olmadığı da unutulmamalıdır.

Bir ülkede kayıt dışı faaliyetlerin artması, kamu gelirlerinin azalmasına neden olurken, azalan gelir ise devletin sunduğu kamu hizmetlerinin gerek miktarında gerekse kalitesinde düşüşlere yol açmaktadır. Ayrıca kayıt dışı faaliyetlere yönelmeyen kişi ve kurumların vergi yüklerinde de artışlar meydana gelmektedir. Öte yandan gelir düşüklüğü nedeniyle oluşan yetersiz kamusal mal ve hizmet sunumu, vergi oranlarının artırılması vasıtasıyla giderilmek istendiğinde vergiye uyumlu mükelleflerin vergi yükü artmakta ve vergisini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyen mükelleflerin vergi adalet algıları (VAA) da olumsuz etkilenerek kayıt dışı faaliyetlere yönelebilmektedir (Akdemir, 2015, s.114-115; Yurdakul, 2013, s.114).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yaygın hale gelmesi bir taraftan ekonomik ve mali sistemi zedelerken diğer taraftan toplumda anti-sosyal davranışların yaygınlaşmasına ve mevcut ahlaki değerlerin yıpranmasına yol açacaktır. Toplumda ekonomik faaliyet ve işlemlerin kayıt dışı olarak yürütülmesi neticesinde vergi kaçırmanın gerçekleşmesi toplumsal yapının bozulmasına ve gelecek nesilleri de etkisi altına alan dönüşü zor maliyetlerin oluşmasına neden olacaktır (Erdinç, 2016, s.82). Kayıt dışı ekonomi bir ülkedeki makroekonomik göstergelerin yanlış tahmin edilmesine neden olarak, hükümetlerin hatalı politika araçları geliştirmelerine neden olacaktır. Ayrıca kayıt dışı faaliyetlerin neticesinde gerçekleşen vergi kaçakçılığı ise vergi idarelerinin yanılmasına ve uygun vergi politikalarının belirlenmesinde güçlüklerin yaşanmasına yol açabilecektir (Erkuş ve Karagöz, 2009, s.130). Sonuç olarak kayıt dışı ekonominin hükümetleri; mali, iktisadi, sosyal ve ahlaki olmak üzere birçok açıdan olumsuz yönde etkilediği görülmektedir. Konuyu vergileme açısından değerlendirmek gerekirse hükümetlerin kayıt dışı faaliyetleri minimize ederek mükellefler arasındaki adaleti sağlamak suretiyle mükelleflerin vergi adaletine yönelik algılarını da olumlu yönde geliştirmesi büyük öneme sahiptir.

Vergi Afları

Vergi affı, vergisini ödemediği için suç işleyen mükelleflere cezai veya hukuki herhangi bir yaptırım uygulamadan vergi borucunu ve faizini ödemek suretiyle hesaplarını bir defaya mahsus kapatma fırsatı sunan bir politika aracı olarak tanımlanabilmektedir (Parle ve Hirlinger, 1986, s.246). Başka bir tanıma

göre vergi affı, vergi mükelleflerinin mevzuat hükümlerine aykırı hareket etmeleri nedeniyle karşılaştıkları cezai yaptırımların kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır (Çetin, 2007, s.173). Diğer bir tanıma göre kanun koyucunun, çıkaracağı bir kanun ile vergi alacağından ya da verginin feri borçlarından doğan alacaklarından kısmi olarak veya tamamen vazgeçmesi vergi affını ifade etmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016, s.198).

Vergi affı uygulamasının üç temel özelliği dikkat çekmektedir. Birincisi, vergi affı uygulamaları genellikle belirli bir süreyi kapsamakta ve bu süre iki ya da üç ay sürmektedir. İkincisi, vergi affı uygulamalarına katılım gönüllü olarak gerçekleşmektedir. Diğer bir ifadeyle mükellefler istemeleri durumunda vergi affından yararlanabilmekte, istemeyen mükellefler sonrasında kanun çerçevesinde vergi borç ve cezalarını ödemekle yükümlüdür. Üçüncüsü ise vergi affı uygulaması ile devlet mükellefin vergi ödevini yerine getirmemesi sonucunda oluşan vergi cezasının tahsilinden vazgeçmekte ve anaparayı tahsil etmektedir (Luitel ve Sobel, 2007, s.20; Yeniçeri ve Avcı, 2021, 320).

Vergi afları ile kanun hükümlerine aykırı davranan mükelleflere uygulanması gereken idari ve yasal yaptırımlar ortadan kalkmaktadır. Hükümetlerin kamusal finansmanı sağlamak, kaçakçılığı önlemek ve kayıt dışı faaliyetleri azaltmak için denetim mekanizmasını işlevsel kullanamadığı dönemlerde hükümet aleyhine oluşan bu durumu bertaraf edebilmek için siyasal otorite tarafından, ekonomik, sosyal ve mali gerekçelerle vergi affı uygulamalarına başvurduğu görülmektedir (Ayrangöl ve Tekdere, 2013, s.251). Gerek Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) gerekse Anayasa'da vergi aflarına ilişkin hükümler bulunmamakla birlikte aflar sonucu genellikle vergi cezaları ortadan kalkmakta nadiren de olsa bazı vergi asıllarının da tahsilinden vazgeçilebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s.102).

Vergi afları ile hükümetler geçmiş dönemlerde mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle tahsil edilemeyen vergi gelirlerinin af döneminde beyan edilmesi sağlanarak önemli miktarda gelir elde etmeyi hedeflemektedir. Ancak af ile elde edilen gelirin büyüklüğü, mükelleflere ülkedeki vergi kaçırmanın yaygınlığı, denetimlerin eksikliği ve kendisinin de denetlenme olasılığının düşük olduğu gibi konularda çıkarımlarda bulunarak onların vergi uyumları üzerinde olumsuz etkiler oluşturabilmektedir (Çoban, 2004, s.65). Ayrıca hükümetlerin kayıt dışı bırakılan gelirleri tahsil edip büyük miktarda gelir elde etmek için vergi affı uygulamasına sık sık başvurması durumunda mükellefler açısından "vergimi ödemesem de sürekli çıkan vergi aflarından yararlanarak ileriki dönemlerde öderim" algısını oluşturarak mükelleflerin vergi ödevlerine karşı ciddiyetini önemli derecede etkileyebilecektir. Bunun yanı sıra çıkarılan vergi afları, vergi ödevini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren uyumlu mükelleflerin de motivasyon kaybı yaşamasına yol açabilecektir. Zira çıkarılan aflar, vergisini zamanında ödeyen mükellefleri adeta cezalandırıcı rol üstlenmektedir (Aydemir, 1995, s.66; Mercan, 2006, s.21-22).

Sık sık çıkarılan vergi afları, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemelerini teşvik etmekte ve uyumlu mükellefler açısından da haksızlık yaratmaktadır (Arıkan ve Ay, 1995, s.87). Çeşitli gerekçelerle çıkarılan vergi afları, uyumlu vergi mükellefleri ile uyumsuz vergi mükellefleri arasında

adaletsiz bir yapı oluşturarak vergilemede adaleti zedelemektedir (Ay, Söylemez ve Güneş, 2022, s.20; Kargı ve Yüksel, 2010, s.39).

Sonuç olarak vergi affı uygulaması vergilemede adaleti zedeleyen bir politika aracı olarak değerlendirilebilir. Vergi afları, vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren uyumlu mükelleflerin de adalet algısını bozmak suretiyle vergiye karşı olumsuz tutum sergilemelerine yol açabilmektedir. Yani hükümetler vergi affına başvururken, bir taraftan kayıt dışı ya da kaçakçılık yoluyla vergileme kapsamı dışında kalmış gelirleri tahsil ederek kamu gelir düzeyini artırmayı amaçlarken diğer taraftan vergiye uyumlu mükelleflerin adalet algısını zedeleyerek, "ben neden zamanında vergimi ödüyorum", "ödemeyenler zaten affediliyor" gibi algılara kapılmasına neden olabilmektedir. Bu sebepledir ki vergi afları hükümetler için büyük öneme sahip ve çok dikkat edilmesi gereken politika aracıdır.

Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma

Vergi kaçakçılığı, mükellefler tarafından vergiye karşı gösterilen en yaygın tepkilerden biri konumundadır (Aktan ve Dileyici, 2009, s.153). Vergi kanunları tarafından yasaklanmış yasa dışı eylemler olarak ifade edilen vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarınca yapılması gereken fiillerin yapılmaması veya kanunlara göre yapılmaması gereken fiillerin yapılması suretiyle mükelleflerin vergi borçlarından kısmen veya tamamen kurtulması olarak ifade edilebilmektedir (Taşkın, 2012, s.85). Başka bir ifadeyle vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi yükümlülüklerini kısmen veya tamamen yerine getirmemeleri olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı kanuna itaatsizlik olarak kabul edilebilecek faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir. Mükellefin bilerek vergisini ödememesi veya eksik ödemesi amacıyla gerçekleşen suçlar, vergi kaçakçılığının kapsamını oluşturmaktadır. Nitekim VUK'da ağır ceza gerektiren fiiller olarak açıklanmıştır. Mükelleflerin vergi borçlarının doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarına uygun olmayan fiiller sebebiyle vergi borcunun kısmen ödenmesi ya da ödenmemesi olarak adlandırılan vergi kaçakçılığı, vergi adaleti, vergi gelirleri, sosyal ve ekonomik yapı gibi birçok yapıyı olumsuz yönde etkilemektedir (Özyer, 2003, s.148).

Vergiye karşı gösterilen bireysel bir direnç olarak değerlendirilen vergi kaçaklığı, mükelleflerin üzerlerindeki vergi yükünün tamamından ya da bir kısmından kurtulma çabasıdır. Vergi kaçakçılığından bahsedebilmek için mükelleflerin vergi yükünün dışında kalma çabalarının kanuna aykırı olarak gerçekleşmesi gerekmektedir (Bouvier, 2003, s.154; Çakar, 2013, s.1300). Kişi veya kurumların gerçek gelirlerini saklamak suretiyle beyan etmemeleri ve kazançlarını kayıt altına almamaları vergi kaçakçılığına örnek gösterilebilecek fiiller arasındadır. Bunun yanı sıra sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek, alım ve satım işlemlerini belgesiz gerçekleştirmek, muhasebe hileleri yapmak, stok tespiti yapmamak veya yanlış tespit yapmak vergi kaçakçılık faaliyetlerinden bazılarıdır (Mercan, 2006, s.17; Ünlü, 2019, s.17).

Vergi kaçakçılığı genellikle vergi kanunlarına aykırı olarak verginin ödenmemesi için yapılan fiilleri ifade etmekle birlikte bu fillerin suç teşkil ettiği açıkça belirtilmiştir. Vergi mükelleflerince gerçekleştirilen kaçakçılık fiilleri kamu gelirlerini azaltmakta ve bu suçu işleyen mükelleflere ise ek gelir kaynağı oluşturarak haksız rekabet ortamı yaratmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergi adaleti algılarını olumsuz etkilemektedir. Vergi kaçakçılığı toplumun etik ve ahlaki değerlerine, sosyal yapısına, ülkenin gelişmişlik düzeyine ve ekonomik yapısına göre değişmekle birlikte ülke ekonomisine önemli derecede zarar vermektedir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.173-174).

Ahlaki bir sorun olan vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin vatandaşlık bilincindeki ve duygusundaki zayıflığın en büyük göstergesidir. Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergi kaçırma imkanlarına bağlı olmakla birlikte denetim eksikliğinin de bir göstergesidir. Örneğin ücretlilerin vergileri kaynağında kesilerek vergi sorumluları tarafından ödendiği için vergi kaçırma imkanları bulunmamaktadır. Ancak diğer kazanç sahipleri (Ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek erbabı vb.) kendilerine imkan yaratarak -kanuna aykırı hareket ederek- vergilerini ödemeyebilmektedir. Bu durum ise mükellefler arasındaki vergilemede eşitliği bozmaktadır (Türk, 1996, s.170).

Vergiden kaçınma ise vergi kaçakçılığının aksine herhangi bir suç teşkil etmemektedir. Burada mükellefler, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeden vergileme dışında kalabilmeyi hedeflemektedir. Zira mükellefler bunu başarabilirlerse, herhangi bir vergi borcu ile karşı karşıya kalmayacaklardır (Akdoğan, 2021, s.176). Vergi mevzuatında öngörülemeyen, ancak vergi mevzuatının verginin konusunu tam ve açık bir şekilde kavrayamaması sebebiyle ya da mevzuatta var olan boşlukların değerlendirilmesiyle, kanuna aykırı olmaksızın verginin ödenmemesi vergiden kaçınma olarak ifade edilmektedir (Kalenderoğlu, 2002, s.188).

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkilerden bir tanesidir. Özellikle vergi oranlarının artması vergi mevzuatındaki yasal boşlukları bularak vergiden kaçınmayı teşvik edebilmektedir (Çiçek ve Sabbağ, 2016, s.44; Sandmo, 2005, s.647). Eğer vergiden kaçınma olanakları tamamıyla kapatılırsa yüksek vergi oranları sonucunda çalışma oranında düşüş gerçekleşebilir. Bu durum ise gerek kişisel gerekse toplumsal gelir kaybına neden olarak vergiden beklenen fonksiyonun yerine getirememesine yol açmaktadır (Akdoğan, 2021, s.176). Vergiden kaçınma bir taraftan vergilemede adaleti olumsuz etkilerken diğer taraftan vergilemenin etkinliğini ve verginin verimini de azaltmaktadır. Bu durum ise ekonomik ve sosyal problemleri beraberinde getirmektedir. Özellikle dürüst ve dürüst olmayan vergi mükellefleri arasında haksız rekabet oluşturduğu için dürüst mükelleflerin de vergi uyumlarını olumsuz etkilemek suretiyle vergi kayıplarının artmasına ve kamu düzenin bozulmasına yol açmaktadır (Koç, 2019, s.1020).

Vergi Denetimlerinin Yetersizliği ve Cezaların Caydırıcı Olmaması

Daha önce de belirtildiği üzere kayıt dışı ekonomi ve kaçakçılık faaliyetleri sonucunda mükellefler gelir elde ettikleri halde vergilerini ödemeyerek vergi adaletini zedelemektedir. Bu süreç bir yandan toplumun vergi adaleti algısını zayıflatırken diğer yandan hükümetlerin vergi gelirlerini azaltmaktadır. Vergi

denetim ve cezaları, bahsi geçen olumsuz durumların önüne geçebilmek için hükümetlerin elinde bulunan araçlardan bir tanesidir.

Vergi denetimi, vergi kanunlarına göre vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin, vergi ödevlerini, vergi sistemindeki kural ve ilkelere göre yerine getirip getirmediklerinin denetlenmesi amacıyla yapılan faaliyetlerin tamamı olarak ifade edilebilmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.209). Vergi denetimleri ile bilinçli bir şekilde vergi kaçıran mükelleflerin yanı sıra vergi ödevini yerine getirirken farkında olmadan hata yapan ve vergi kaybına yol açan mükelleflerin ve kayıt dışı faaliyetler ile vergilendirmeden kaçan mükelleflerin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.

Vergi denetimleri ile mükellefler nezdinde vergi bilinci inşa edilmeye çalışılırken aynı zamanda kanuna uygunluk açısından bir nizam sağlanmaya gayret edilmektedir. Denetimler ile vergi ödevini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmeyen mükellefler tespit edilerek onları vergiye uyumlu hale getirmek amaçlanmaktadır. Etkin bir vergi denetim sistemi, mükelleflerin her an denetlenebileceği ihtimalini güçlendirerek onları uyumlu olmaya teşvik edebilecektir (Candan, 2004, s.289).

Vergi denetimlerinin etkin ve yeterli bir şekilde gerçekleştirilmesi, vergiye karşı uyumsuz olan mükellefler açısından yapılan denetimler sonucunda yakalanma riskini artıracağı için vergi kaçırma eyleminden vazgeçmeye yönlendirebilecektir (Arslan ve Biniş, 2014, s.460). Aynı zamanda denetimler, gerçek vergileme kapasitesinin tespit edilmesine imkan verirken vergisel sınırların da genişlemesini sağlayabilecektir (Karabulut ve Şeker, 2018: 1052). Öte yandan etkin bir denetim sistemi vergiye uyumlu olan mükellefleri vergi kaçakçılık faaliyetlerinin az gerçekleşen ve yanlış bir faaliyet olduğu konusundaki düşüncesini güçlendirerek vergiye uyumunu kaybetmemesini sağlayabilecektir. Etkin olmayan ve yetersiz denetimler ise vergi uyumu düşük olmasına rağmen vergi ödevlerini eksiksiz bir şekilde yerine getiren dürüst mükelleflerin, etrafında vergi kaçıran ve yakalanmayan diğer mükellefleri gördükçe, onlardan etkilenerek vergi kaçırmanın normalleşmesine yönelik bir algıya kapılarak vergiye karşı olumsuz tavır sergilemesine neden olabilir (Demir ve Kaya, 2017, s.137). Bu durum hükümetler açısından çok güçtür; zira bir yandan vergiye karşı uyumsuz olan mükellefler tespit edilememekteyken, diğer yandan vergiye uyumlu olan mükellefler de kaybedilebilmektedir. Etkinsiz ve yetersiz denetimler belli bir süre sonrasında; toplumda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ve sahte belge kullanımının yaygın hale gelmesine, vergi bilinç ve ahlak düzeyinin gerilemesine, mükellefler nezdinde vergilemede adalet algısının zayıflamasına, dürüst olmayan mükelleflerin yanı sıra dürüst mükelleflerin de vergi kaçırma eğilimlerinin artmasına, tüm bunların bir sonucu olarak devletin vergi gelirlerinde önemli derecede düşüşlerin gerçekleşmesine neden olacaktır.

Vergi cezaları, denetimler gibi etkin uygulanması durumunda mükellefleri vergisel ödevlerini kanuna uygun bir şekilde yerine getirmeleri konusunda teşvik edecektir. Vergi cezalarında hapis, özellikle politik sebeplerle uygulanması tercih edilmeyen ve gelişmiş ülkeler de dahil çok nadir uygulanan bir ceza türüdür (Gerçek ve Yüce, 1998, s.24). Hapis cezasının çok nadir uygulandığı vergi cezaları, eğer denetimlerle desteklenmezse vergileme açısından etkinlik yaratabilme konusunda yetersiz kalabilecektir. Bu sebeple vergi kanunlarında çeşitli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Özellikle

cezaların caydırıcılık gücünün olması ve denetimlerin sık sık (Türkay, 2019, s.183) farklı mükellefiyet grupları üzerinde gerçekleştirilerek etkinliğin artırılması gerekmektedir. Mükellefler sık gerçekleştirilen denetimler sonucu, vergi kaçakçılık faaliyetlerinin tespit edilmesi durumunda, ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklarını bilirlerse vergi kaçırma eğilimleri zayıflayacaktır. Zira mükellefler, vergi kaçırarak elde ettikleri kazanç ile karşılaştıkları cezaları mukayese ettiklerinde vergi uyumu sergilemeleri daha makul ve mantıklı hale gelebilecektir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi sistemleri için etkin denetimlerin vergi cezalarıyla desteklenmesi gerek hükümetlerin gelir düzeyleri gerekse toplumdaki VAA üzerinde önemli etkilerinin olduğu görülmektedir.

Verginin Yansıtılması

Vergi yansıması, vergi yükümlüsünün diğer iktisadi koşulları aynı kalmak şartıyla kanunen ödemek zorunda olduğu vergiyi, gelir ve servet düzeyinde değişme olmayacak biçimde başkalarına devretmesi olarak ifade edilebilmektedir (Turhan, 1998, s.277). Başka bir tanıma göre vergi yansıması asıl mükellef tarafından ödenen vergilerin iktisadi koşullar ve fiyat mekanizması vasıtasıyla kısmen veya tamamen başkalarına aktarılmasıdır (Batı, 2021, s.100; Erol, 2018, s.439; Kalenderoğlu, 2002, s.181; Taşkın, 2012, s.81).

Her zaman kanunların mükellef olarak tanımladığı kişiler üzerinde kalmayan vergiler, bazen vergiyi ödeyenler tarafından başkalarına aktarılabilmektedir. Bu durumda vergiler, kanunun belirttiği asıl mükelleflerden alındığı halde başkalarınca ödenmektedir (Işık, 2014, s.174). Vergi yansımasının geçerli olduğu bu durum, bakış açılarına göre farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bahsi geçen bakış açıları; yansımanın yönü, dayanağı ve boyutu gibi ölçülere göre yansımanın çeşitlerini oluşturmaktadır. Yansımanın yönünü dikkate alan ölçü ile ileriye ve geriye doğru yansımadan, yansımanın dayanağını dikkate alan ölçü ile kanuni ve fiili yansımadan, yansımanın boyutunun dikkate alındığı ölçü ile de sınırlı ve sınırsız yansımadan bahsetmek mümkündür. Bunların yanı sıra mutlak ve diferansiyel yansıma da yansımanın çeşitleri arasında yer almaktadır (Akdoğan, 2021, s.320). Yansıma, her zaman söz konusu olamamaktadır. Zira yansıma; elde edilen gelirin türüne, verginin türüne ve kapsamına, vergilendirmenin tekniğine, vergilendirilen malın arz ve talep esnekliğine, piyasanın yapısı ve rekabet koşuluna, konjonktürel şartlara göre değişiklik göstermektedir (Yurdakul, 2013, s.99).

Vergi yükünün mükellefler arasında adil ve dengeli dağılımı ilkesi gereğince vergi mükelleflerinin adil vergi yüküne tabi tutulması ve gelirin yeniden dağılımı hususlarının sağlanabilmesi için vergi yansımasının iyi kavranması gerekmektedir. Vergi yükü; piyasa yapısı, vergi türü ve hukuki faktörlere göre başkalarına yansıtılabilmektedir. Kanuni mükellefi tarafından ödenen verginin, satılan malın fiyatına eklenmek suretiyle kısmen veya tamamen tüketiciler üzerine devredilmesi ileriye doğru yansıma olarak bilinmekle birlikte uygulamada en sık karşılaşılan yansıma türüdür. Ancak ekonomik kriz dönemlerinde verginin üretim faktörleri üzerine aktarılması ile ortaya çıkan geriye doğru yansıma da görülebilmektedir (Turhan, 1998, s.279).

Vergi yansımasının ekonomik, mali ve sosyal açıdan önemli sonuçları bulunmaktadır. Ekonomik ve mali açıdan, ödenmesi gereken verginin kanuni mükellef tarafından başkalarına yansıtılarak vergi yükünden kurtulan kişinin satın alma gücünü artırırken, verginin yansıdığı kişinin ise satın alma gücünde azalma meydana getirerek yatırım ve üretim kararlarını olumsuz etkileyebilmektedir. Sosyal açıdan ise yansıma sonucunda vergi yükü mükellefler arasında bazen adil dağıtılırken, bazen ise adaletsiz dağıtılabilmektedir (Uruş, 2017, s.45). Vergi yükünün adaletsiz dağılımına sebep olan yansıma aynı zamanda vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir.

Uzlaşma

Türkiye'de uzlaşma müessesesi VUK'ta düzenlenmekle birlikte tanımı yapılmamış olup (Arslaner, 2016, s.280) kelime anlamı olarak, taraflar arasındaki anlaşmazlıkların karşılıklı ödünler verilerek barış içinde çözüme kavuşturulması anlamına gelmektedir (Yüce, 2014, s.55). Vergi hukukunda ise uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmadan, karşılıklı anlaşarak çözülmesi olarak ifade edilmektedir (Bilici, 2014, s.139; Candan, 2006, s.259; Kızılot ve Kızılot, 2012, s.222; Kızılot ve Taş, 2013, s.147). Diğer bir tanıma göre uzlaşma, vergi idaresinin; ikmalen, re 'sen ve idarece tarh ettiği vergiler ve bunlara ilişkin tahakkuk edecek cezaların miktarı konusunda, mükellef ile vergi idaresinin kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde anlaşarak vergi alacağının zam ve cezaları ile birlikte tamamen veya kısmen ortadan kalkmasıdır (Oktar, 2012, s.153). Uzlaşma, Türk vergi sistemine 1963 yılında yürürlüğe giren VUK ile dahil olmuştur. Yürürlüğe girdikten sonra vergi hukukunda uzlaşma, çeşitli kanuni düzenlemelerle kapsamı genişletilmiş ve geliştirilmiştir. Uzlaşma müessesesi, mükellefler ile vergi idaresi arasında yaşanan vergisel anlaşmazlıkların çözümünde yargı yolu dışında alternatif bir çözüm yolu olarak değerlendirilmiş ve vergi sistemine dahil edilmiştir (Nas, 2008, s.31-32). Ancak 02.08.2024 tarihinde çıkarılan *"7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*[1]*"* ile birlikte vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkartılmıştır (Deloitte, 2024). Diğer bir ifadeyle yeni düzenlemeyle birlikte artık vergi idaresince; ikmalen, re 'sen ve idarece tarh edilen vergilere ilişkin cezalar uzlaşma konusu edilebilecektir.

Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresinin ikmalen, re 'sen ve idarece tarh ettiği vergi cezalarına (vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük) ilişkin mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan, vergi idaresiyle anlaşmak için başvurduğu bir yoldur. Tarhiyat öncesi uzlaşma, haklarında vergi inceleme süreci başlatılmış mükelleflerin, kendilerine vergi cezaları kesilmeden önce kullanabilecekleri bir haktır. İnceleme süreci sonucunda haklarında vergi cezası kesilerek kendilerini ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamamaktadır (GİB, 2024a, s.4). Tarhiyat sonrası uzlaşma ise haklarında vergi incelemesi yapılarak sonucunda vergi cezası kesilen ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesi sonrasında mükelleflerin kullanabildiği bir yoldur. Tarhiyat

[1] https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/08/20240802-2.htm

sonrası uzlaşma kapsamına; vergi idarelerinin tarh etmede yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 01.01.2024 tarihi itibariyle 23.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmek için mükelleflerin daha önce tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmamış olması ya da bulunmuş olmakla birlikte usulüne uygun olarak tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından vazgeçmiş olması gerekmektedir (GİB, 2024b, s.4-5). Başka bir ifadeyle mükellefler tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma haklarından sadece birisini kullanabilmektedir.

Uzlaşma müessesesi, vergilemede kanunilik ve eşitlik ilkelerini zedelemektedir. Uzlaşmada idarenin takdir yetkisi sınırlarının çizilmemesi ve verilen geniş takdir yetkisi bu durumu etkileyen en önemli faktörlerden birisidir. Diğer yandan vergi ödevini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getiren mükelleflerin, uzlaşmayı bir çıkar yol görebilmesine ve bu sebeple vergi ödevine karşı daha sorumsuz davranmasına yol açabilmektedir (Acar ve Merter, 2004, s.11). Ayrıca benzer durumda olan mükelleflerden uzlaşmaya başvuran ile başvurmayanın ödeyeceği vergi ve cezasının farklılaşması, hatta ikisinin de başvurması durumunda komisyonlar tarafından farklı tutarlarda uzlaşmanın sağlanması durumlarında vergilemede eşitlik ilkesi geçerliliğini kaybedecektir (Hocaoğlu, 2015, s.507). Uzlaşma müessesesinin zedelediği diğer bir husus, cezaların caydırıcılığı ilkesidir (Acar ve Merter, 2004, s.11). Zira uzlaşma neticesinde mükellefler, kendilerine tebliğ edilen cezalar için uzlaşma talebinde bulunmakta ve uzlaşma komisyonlarınca farklı oranlarda indirim yapılarak uzlaşılmaktadır. Bu durum mükellefler üzerindeki caydırıcı ceza algısını zedeleyebilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİLEMESİ: ADALETİ SAĞLAYICI VE GÜÇLEŞTİRİCİ MEKANİZMALAR İLE DURUMLAR

Çalışmanın ikinci bölümünde gelir vergisinin tarihsel gelişimi ve mevcut yapısı ile gelir vergilemesinde adaleti sağlayan ve bozucu etki yaratan mekanizma ve durumlara ilişkin; gelir vergisinin ortaya çıktığı ülke olarak İngiltere, dünyaya yayılmasında öncü rol oynayan Amerika Birleşik Devletleri, Türkiye'nin gelir vergisini esinlendiği ülke olarak Almanya, AB üyesi olmaları ve nispeten ekonomik olarak Türkiye ile benzerlik göstermeleri sebebiyle Macaristan ve Polonya ele alınacaktır. Bu bağlamda ülkelerin gelir vergisi sistemleri ve ilişkili kanunlar incelenecek ve değerlendirmeler yapılacaktır.

2.1. İngiltere

Bu başlık altında öncelikle İngiltere'de gelir vergisinin tarihsel gelişimi incelenecektir. İngiltere'de gelir vergisinin gelişiminde rol oynayan çeşitli gelişmeler ele alınacak olup İngiltere'de gelir vergisinin yapısı ve gelişimi detaylı olarak irdelenecektir. Bu bağlamda gelir vergisinin özellikleri, gelirin unsurları, gelir vergilemesinde hakim olan anlayış, kabul edilen gelir teorisi gibi birçok önemli hususa yer verilecektir. Sonrasında İngiliz vergi sistemi içerisinde gelir vergisinin gerek oran gerekse hasılat bakımından gelişimine değinilecek olup İngiliz gelir vergilemesinde yer alan adaleti sağlayıcı müesseseler ile başlık sonlandırılacaktır.

2.1.1. İngiltere'de Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Günümüz vergi sistemlerinin önemli gelir kaynakları arasında yer alan gelir vergisinin bugünkü konumu üzerinde İngiltere önemli rol oynamıştır. Diğer ülkelere nazaran İngiltere gelir vergisini daha sistematik bir şekilde kullanmakla birlikte verginin uygulanma tarihi Napolyon Savaşları'na kadar uzanmaktadır. Napolyon Savaşları İngiltere'nin mali yapısını zedelemiş ve bütçesinde önemli ölçüde bozulmalara yol açmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak İngiltere, -özellikle savaş- harcamalarını finanse edebilmek için yeni bir gelir kaynağı arayışına girişmiştir. Öte yandan mevcut vergilerin oranlarını artırmak suretiyle savaş harcamalarını karşılamak mümkün olamamıştır. Bu durumun bir sonucu olarak ilk kez 1799 yılında dönemin Başbakanı William Pitt tarafından savaş giderlerini karşılamak için uygulamaya konulmuştur (Douglas, 1999, s.40). Vergi, ilk etapta "olağanüstü bir vergi" türü olarak sisteme dahil edilmiştir. Hatta bu dönemde İngiltere'de "savaş vergisi" gibi isimlerle de anılan vergi (Daunton, 2001, s.45), geçici bir süreyle uygulamaya konulmuş ve savaşın bitmesi durumunda kaldırılacağı beyan edilmiştir (Özmert ve Şahin, 2014, s.69).

İngiltere'de uygulanan ilk dönem gelir vergisine yönelik toplum genelinde büyük bir eleştiri ve şikayet mekanizması oluşturduğu bilinmektedir. Bu bağlamda verginin uygulandığı ilk günden itibaren toplumda büyük bir fikir ayrılığı ve tartışma ortamının varlığından bahsetmek mümkündür. İlgili eleştirilerden en dikkat çekenler "A. Smith tarafından gelir vergisinin devletin despot bir yapıya bürüneceğine yol açacağını düşünmesi", "bu verginin ilk defa gönüllü bir ödeme ile değil herkes için zorunlu bir ödeme haline gelmesi" ve "bireysel beyannamenin gerçeği yansıtmaması gerekçesiyle vergi memurlarınca bazı kişilerin denetlenmesinin kişisel özgürlüğe müdahale ettiği" şeklindedir. Uygulanmasına ilk kez 19. yüzyılda başlanan gelir vergisi, düşük gelirli işçileri ve alt gelir grubundaki bireyleri vergi dışı bırakacak şekilde düzenlenmiştir. Bu sayede gelir vergisinin oluşturduğu vergisel yükün, orta ve üst gelirliler üzerinde paylaştırılması hedeflenmiştir. Nitekim 1800'lü yılların ikinci yarısında gelir vergisi konusunda yapılan tartışmalar gelirleri ayrıştırma -ayırma ilkesi- ve düz oran/artan oran üzerinde yoğunlaşmıştır (Özmert ve Şahin, 2014, s.70-73).

Dönemin Başbakanı Gladstone, gelirin farklı kaynaklardan elde edilmesi durumunda farklı vergi oranlarının uygulanması ve düz oranlı vergilemeden artan oranlı vergilemeye geçilmesi düşüncelerine karşı çıkmıştır. Gladstone, gelir vergisinin farklı sosyal sınıflar arasında ayrışma ve tartışma yaratmayacak, kapsayıcı ve eşit bir şekilde uygulanması gerektiğini savunmuştur. Aksi halde bir kesime ayrıcalık tanınması durumunda diğer gruplar da kendilerine özel muamele beklentisine girebilecektir (Daunton, 2001, s.98). Gladstone 'un vergileme konusundaki endişe ve düşünceleri aslında dönemin genel anlayışıyla örtüşmektedir. İngiltere'de dönemin önemli ekonomistlerinden biri olan ve ekonomik düşünceye yön veren kişilerin başında gelen John Stuart Mill'e göre düşük gelirli grupların korunmasına ya da pozitif ayrımcılık uygulanmasına gerek yoktur. Ülkenin yönetimi bütün bireyleri eşit şekilde ilgilendirdiği için herkesin ekonomiye eşit oranda katkı sunması gerektiğini savunmuştur. Yine Mill'e göre verginin herkes üzerinde eşit oranda bir yük ve baskı oluşturması gerekmektedir. Buna göre eşit vergilemeden bahsedebilmek için herkese aynı oranın uygulanması önemlidir. Zira artan oranlı vergileme komşusundan daha çok çalışan ve daha fazla kazanan bireyi cezalandırmaktan başka bir şeye yol açmayacaktır (Daunton, 2001, s.141-142). Eşit oranlı vergileme düşüncesi 20. yüzyıla geçiş sürecinde "marjinal fayda" ve "ayırma ilkesi" kuramlarının gittikçe kabul görmesiyle beraber değişmeye başlamış (Webber ve Wildavsky, 1986, s.348) ve siyasi koşulların da değişmesinin etkisiyle ilk defa 1907 yılında gelir türlerinde ayrıştırma yapılırken 1909'da ise artan oranlı vergilemeye geçilmiştir (Daunton, 2001, s.155).

İngiltere'de Napolyon savaşlarının sona ermesiyle birlikte şiddetli eleştirilere maruz kalan gelir vergisi 1816 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Öte yandan savaş yılları boyunca uygulamada olan gelir vergisi devlete öyle verimli bir gelir kaynağı sağlamıştır ki, 1816'da gelir vergisi yürürlükten kaldırıldıktan sonra İngiliz hükümeti savaş sırasında gerçekleştirilen borçlanmanın nasıl geri ödeneceği sorunuyla karşılaşmıştır. Sonrasında ise tekrar gümrük ve tüketim vergilerine ağırlık verilerek devletin gelir kaynakları korunmaya çalışılsa da artan vergi oranları ticaret ve sanayinin gelişiminde problemler yaratmıştır (Daunton, 2001, s.77). 1842'de serbest ticaret rejiminin bir sonucu olarak gümrük

gelirlerinin azalması yeni gelir arayışlarına yol açmış ve dönemin Başbakanı Robert Peel yeni mali reformlar aracılığıyla gelir vergisini tekrar gündeme taşımıştır. O tarihten sonra ise gelir vergisi hiç kaldırılmamış ve İngiliz vergi sisteminin vazgeçilmez bir gelir kaynağı haline gelmiştir (Salaine, 2003, s.3).

2.1.2. İngiltere'de Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi

İngiltere'de gelir, GVK'da tanımlanmamakla birlikte çeşitli kategoriler bazında vergilendirilecek gelirler belirtilmiştir. İngiltere'nin GVK'sına göre vergilendirilecek gelir kategorileri aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 11: İngiltere Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilecek Gelirler

Gelirin Türü	***Kanundaki Yeri***
Ücret Gelirleri	*Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003-Part 2*
Serbest Meslek Kazancı	*Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003-Part 9*
Emeklilik Geliri	*Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003-Part 10*
Ticaret Gelirleri	*Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005-Part 2*
Mülk Gelirleri	*Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005-Part 3*
Faiz Gelirleri ve Yatırımlardan Elde Edilen Temettüler	*Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005- Part 4*
Çeşitli Diğer Gelirler	*Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005-Part 5*

Kaynak: Income Tax Act 2007, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_en.pdf

Tablo 11'de belirtilmiş olan gelir türlerinden ilk altısının kaynak teorisine göre gelir kabul edildiği düşünülse de çeşitli diğer gelirler kapsamında vergilendirmeye tabi tutulan gelirler ile net artış teorisi uygulaması gerçekleştirilmektedir (Armağan ve İçmen, 2017, s.23). İngiltere gelir vergisinde mükellefiyet ise tam ve dar olmak üzere iki farklı şekildedir. Bir yıllık süre içinde İngiltere'de 183 günden fazla bulunan kişiler veya dört yıl peş peşe yapılan mutat ziyaretlerinin, her bir vergi yılındaki süresi 91 gün veya daha fazla olanlar beşinci yıldan itibaren (Ubay, 2013, s.109) yerleşik kabul edilmekte ve İngiltere dışındaki gelirlerini de beyan etmek zorundadır. Bu süreyi doldurmayan kişiler ise sadece İngiltere'de elde ettikleri gelirlerini beyan etmekle yükümlü kılınmışlardır (English Income Tax Act, 2007, s.416).

Tablo 12: İngiltere'de Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir Vergisinin	Gelir vergisinin mükellefleri gelir elde eden gerçek kişilerdir.
	Gelir vergisi yıllık gelir üzerinden hesaplanmaktadır. Gelir vergisi dönemi 6 Nisan'da başlamakta ve bir sonraki yıl 5 Nisan'da tamamlanmaktadır (Income Tax Act, 2007, s.4).
	Gelir vergisi tarifesi artan oranlı bir yapıya sahiptir.

	Gelir vergisi mükellefin beyanı üzerinden hesaplanıp, tahsil edilmektedir (Ubay, 2013, s.119).
	Gelir vergisi hesaplanırken gelirin elde edilmesi için katlanılan masrafların düşülmesine ve diğer bazı indirimlerin yapılmasına imkan verilmektedir (Ubay, 2013, s.109).
	Gelir vergisi verimli bir vergidir. Zira artan oranlı olarak uygulanmakta ve gelir esnekliğine sahiptir.

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 12, İngiltere'de uygulanan gelir vergisinin temel özelliklerini göstermektedir. Mükelleflerinin gerçek kişiler olması, gelir vergisinin yıllık olarak hesaplanması, tarifenin artan oranlı olması ve verginin beyan usulüne göre tarh edilmesi İngiliz gelir vergisinin temel özellikleri arasındadır. Uygulana gelir vergisi sistemi bakımından değerlendirildiğinde ise İngiltere'de üniter gelir vergisi sistemi benimsendiği görülmektedir. Üniter gelir vergisi sistemi tek ve çift elemanlı olmak üzere iki farklı şekilde uygulanabilmekle birlikte İngiltere'de çift elemanlı sistem uygulanmaktadır. Bu sistemde çeşitli gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratlar toplanarak öncelikle düz oranlı tarifeye tabi tutulmakta ve bu toplamın belli bir tutarı aşması durumunda ise artan oranlı tarifeye tabi tutulmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017, s.191).

Tablo 13: İngiltere'de Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022)

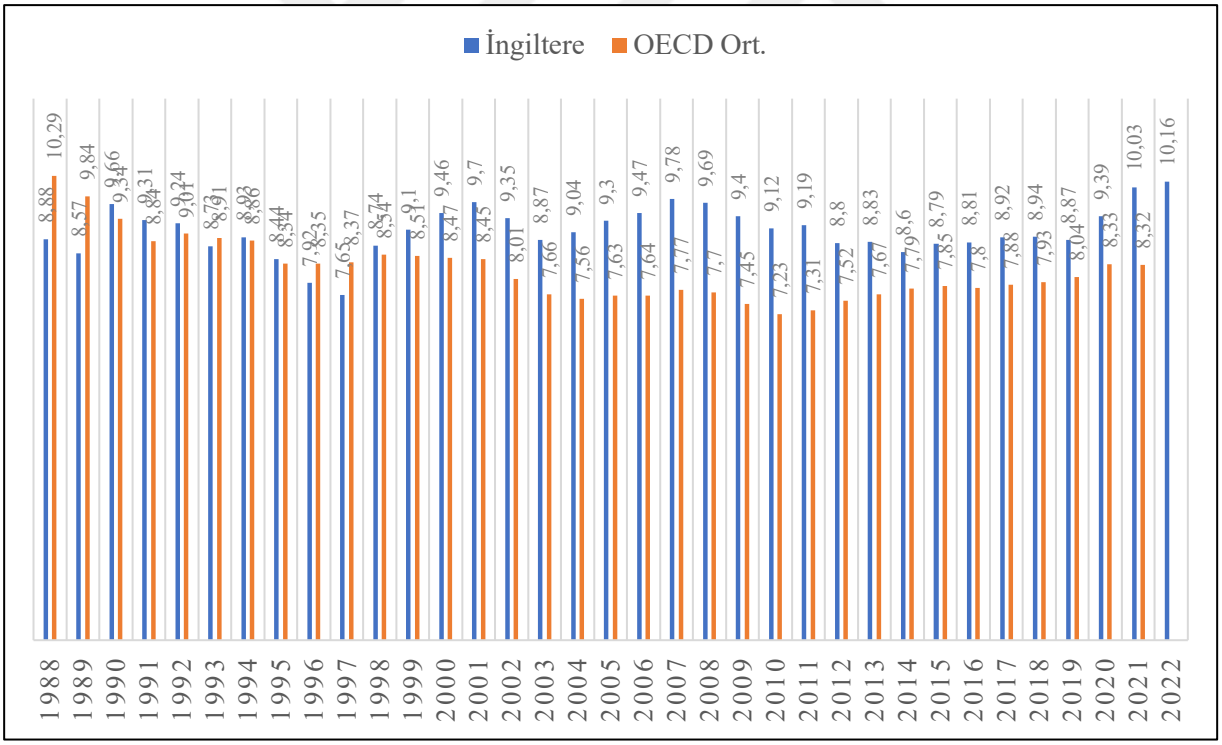
Yıllar	***Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)***	**Yıllar**	***Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)***
1988	26,3	***2006***	28,9
1989	26,0	***2007***	29,7
1990	29,4	***2008***	30,1
1991	29,4	***2009***	30,3
1992	29,9	***2010***	28,5
1993	29,2	***2011***	28,0
1994	29,2	***2012***	27,4
1995	28,8	***2013***	27,6
1996	27,3	***2014***	27,1
1997	25,7	***2015***	27,6
1998	28,0	***2016***	27,2
1999	28,6	***2017***	27,2
2000	29,0	***2018***	27,3
2001	30,1	***2019***	27,3
2002	29,8	***2020***	28,7
2003	28,5	***2021***	29,2

2004	28,2	***2022***	28,8
2005	28,6		

Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (03.09.2023)

İngiltere'de 1988-2022 yılları arasında gerçekleşen kişisel gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve gelişimi Tablo 13'te gösterilmiştir. 1988-2022 döneminde -34 yıl-kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının ortalaması %28,36'dır. İngiltere'de ilgili dönem incelendiğinde veriler hakkında yapılacak ilk değerlendirme verilerin önemli bir değişikliğe uğramadığı ve belirli bir ortalamada seyretmesidir. Diğer bir değerlendirme ise İngiltere'de toplam vergi gelirlerinin neredeyse 1/3'ünü dolaysız vergiler arasında yer alan kişisel gelir vergisinin oluşturmasıdır. İngiltere'de dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payının ortalama %66 seviyelerinde (OECD Revenue Statistics, 2023, s.166) olduğu da göz önüne alındığında dolaysız vergilerin çok büyük bir bölümünü kişisel gelir vergisinin oluşturduğu söylenebilir. Buradan hareketle İngiltere'de vergi yükünün adil dağılımı hususunda vergilerin dolaylı ve dolaysız ayrımına bakıldığında vergilemede adalete yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Grafik 1: İngiltere'de Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (03.09.2023)

Grafik 1'de, kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı İngiltere ve OECD ülkelerinin -38 ülke-ortalaması olarak gösterilmektedir. 1988-2022 dönemi için verilen değerler incelendiğinde İngiltere'nin genellikle OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Bu veriler İngiltere vergi sisteminin büyük bölümünü oluşturan dolaysız vergilerin, dolaysız vergilerin de büyük çoğunluğunu oluşturan kişisel gelir vergisi olduğunu doğrulamaktadır. Dolaysız vergiler, -özellikle kişisel gelir vergisi-

mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına göre değişiklik gösterebilen sübjektif karakterli vergiler olup adil bir vergilemeye zemin oluşturmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde İngiltere'de genel olarak vergi sisteminin özel olarak da kişisel gelir vergisinin vergilemede adalete hizmet ettiği söylenebilir.

2.1.3. İngiliz Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler

Ayırma ilkesi, matrahın gerçek usulde tespiti, vergilemede üniter sistemin kullanılması, en az geçim indirimi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamaları ve artan oranlı vergi tarifesi gelir vergilemesinde adalete hizmet eden müesseselerdir. Değerlendirilecek ilk müessese ***ayırma ilkesidir***. Ayırma ilkesi, OECD üyesi ülkelerin neredeyse tamamında genel olarak çok düşük düzeyde gelir elde eden ailelere vergi indirimi ve istihdamı teşvik edici politikalar aracılığıyla uygulanmaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013, s.283). Uygulamada en sık karşılaşılan araç "Kazanılmış (Emek) Gelir Vergisi Kredisi" (Earned Income Tax Credit- EITC) uygulamasıdır. Bu uygulama literatürde negatif gelir vergisi olarak da kabul edilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.109). İngiltere, ABD, Fransa, Finlandiya, İsveç ve Kanada Kazanılmış Gelir Vergisi İndirimini uygulayan başlıca ülkelerden bazılarıdır (OECD, 2012, s.46). İngiltere'de her bir vergi mükellefi için uygulanan kişisel indirim miktarı vardır. Bu miktar her mali yılın başında güncellenmekle birlikte 2025 mali yılı için 12.570 euro olarak belirlenmiştir. Ancak yıllık brüt kazancı 125.140 euro üzerinde olan mükellefler, söz konusu muaf kazanç hakkından yararlanamamaktadır (GOV.UK, 2025).

Vergilemede ***matrahın gerçek usulde tespiti*** gelir vergilemesinde adaleti tesis eden diğer bir müessese olarak değerlendirilmektedir. Öyle ki mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergi hesaplanırken katlandıkları bazı giderlerin düşülmesine ve bazı indirimlerin yapılmasına imkan verilmekte ve gerçek gelire ulaşılmaktadır. İngiliz gelir vergisinde de vergilendirilebilir gelir öncelikle gerçek gelirin belirlenmesiyle hesaplanmaktadır. Mükellefin toplam geliri, her bir gelir kaynağının elde edilebilmesi için yapılan giderlerin ve bazı özel indirimlerin düşülmesiyle geriye kalan tutarı ifade etmektedir. Sonrasında bu tutardan kişisel indirimler çıkarılarak nihai vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır (Income Tax Act, 2003, s.5-6; Nazalı, 2008, s.1; Ubay, 2013, s.109).

Gelir vergilemesinde ***üniter sistemin kullanılması*** vergilemede adaleti sağlayan diğer bir müessesedir. Bu sistem daha önce belirtildiği üzere İngiliz gelir vergisinde çift elemanlı olarak uygulanmaktadır. Burada sistemde tek ya da çift elemanlı üniter sistemin uygulanması değil, üniter sistemin var olması vergilemede adaleti sağlamak adına yeterlidir. Çünkü vergilemede adalet için önem arz eden husus mükellefin farklı kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplanması, çeşitli indirimlerin yapılması ve kalan tutar üzerinden ödenecek verginin hesaplanmasıdır.

En az geçim indirimi gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı diğer bir müessese olmakla birlikte İngiltere'de uygulanmaktadır. Mükelleflerin vergi tarifesine göre vergileri hesaplanmadan önce o vergilendirme dönemi için belirlenen temel kişisel indirim miktarı, mükellefin brüt ücretinden indirilmekte ve kalan tutar üzerinden ödenecek vergi hesaplanmaktadır. İngiltere'de 2025-2026 mali yılı

için mükelleflere uygulanacak vergiden muaf indirim/en az geçim indirimi tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 14: İngiltere'de En Az Geçim İndirimi Tutarları (2025-2026 Mali Yılı)

<table>
<tr><td>Temel Kişisel İndirim Tutarı</td><td colspan="2">12.570euro</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Evli Çiftlerin Çalışıp-Çalışmamasına Göre</td><td>Maksimum</td><td>Minimum</td></tr>
<tr><td>11.270euro</td><td>4.360euro</td></tr>
<tr><td>Görme Engelli Mükellefler</td><td colspan="2">3.130euro</td></tr>
<tr><td>Kar Payı Kazançları</td><td colspan="2">500euro</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Kişisel Tasarruflarda</td><td>Temel Orandan Vergilendirilenler(%20)</td><td>Yüksek Orandan Vergilendirilenler(%40)</td></tr>
<tr><td>1.000euro</td><td>500euro</td></tr>
</table>

Kaynak: https://www.gov.uk/browse/tax/income-tax (04.09.2023)

Tablo 14'te, İngiltere'de 2025-2026 mali yılı için belirlenen en az geçim indirimi tutarları gösterilmektedir. İngiltere'de en az geçim indirimi müessesesinin birden fazla bileşeninin olduğunu söylemek mümkündür. Zira en az geçim indirimi tutarı, temel kişisel indirimin (12.570 euro) yanı sıra mükellefin evli olup olmaması, görme engelinin bulunup bulunmaması ve kazancın kar payı ve tasarruf olmasına göre değişiklik göstermektedir. Ayrıca en az geçim indirimi uygulaması düşük ve orta düzeyde gelir elde eden mükellefler için daha fazla önem arz etmesi sebebiyle yıllık brüt geliri 100.000 euro üzerinde olan mükelleflerde en az geçim indirimi tutarı kademeli olarak azaltılmakta -bu limiti aşan her 2 sterlin için en az geçim indiriminden 1 sterlin düşülür- ve yıllık brüt geliri 125.140 euro olan mükellefler için kişisel indirim uygulanmamaktadır (GOV.UK, 2023).

Sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar, vergilemede adaleti sağlayıcı bir diğer müessesedir. İngiltere'de gelir vergisinin unsurları farklı kanunlarda düzenlenmiş olup ilgili kanunlarda yer alan sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 15: İngiltere Gelir Vergisi Kanun'larında Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Kanun/Madde-Muafiyet/İstisna Türü	***Amaç***
Income Tax Act. 2007/Part 3/Chapter 2 Temel Kişisel İndirim	*Her mali yılda mükellefler için yeniden belirlenen temel kişisel indirim miktarı gelir vergisinin kapsamı dışındadır. Burada amaç mükelleflerin geçimlerini sağlayacak temel seviyedeki gelir üzerinden vergi alınmamasıdır.*

Income Tax Act. 2003/Part 4/Chapter 9 Ölüm veya Emeklilik Ödemeleri	*Bir çalışana, işvereni tarafından emeklilik veya ölüm yardımı dolayısıyla yapılan planlı ödemeler gelir vergisi kapsamı dışındadır.*
Income Tax Act. 2003/Part 4/Chapter 4 İşle İlgili Eğitim Ödemeleri	*Bir çalışana işle ilgili aldığı eğitim ve eğitime bağlı herhangi bir menfaatin sağlanması dolayısıyla yapılan ödemeler gelir vergisi kapsamı dışındadır.*
Income Tax Act. 2003/Part 4/Chapter 11 Çocuk Bakımı Ödemeleri	*Mükelleflerin 0-15 yaş arasındaki engelli (bakıma muhtaç) çocukları için iş vereni tarafından belli bir programa bağlı olarak yapılan ödemeler gelir vergisi kapsamı dışındadır.*

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Artan oranlı tarifenin, vergilemede adalet açısından önem arz ettiği bilinmekle birlikte İngiliz gelir vergisinde kullanıldığını söylemek mümkündür. 2025-2026 mali yılı için İngiltere'de gelir vergilemesinde esas olan oran ve tutarlar aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 16: İngiltere'de Gelir Vergisi Tarifesi (2025)

Vergilendirilecek Tutar	***Vergi Oranı (%)***	***Gelir Dilimleri***
12.570 euro'ya kadar	*0*	*Kişisel İndirim*
12.571-50.270 euro arası	*20*	*Temel Oran*
50.271-125.140 euro arası	*40*	*Yüksek Oran*
125.140 euro üzeri	*45*	*Ek Oran*

Kaynak: https://www.gov.uk/income-tax-rates (15.03.2025)

Tablo 16'da İngiltere'de gelir vergisi tarifesinin dört dilimden oluştuğu, ilk dilim oranı %0 iken son dilim oranı ise %45'tir. İkinci dilimden üçüncü dilime marjinal vergi oranındaki artış dikkat çekicidir. Zira artış oranı 20'dir. Temel kişisel indirim tutarı olan 12.570 euro'ya kadar mükellefler için vergi oranı sıfırdır, dolayısıyla ödenecek vergi oluşmamaktadır. Geliri temel kişisel indirim tutarını aşmakla birlikte 50.270 euro'yu geçmeyen mükellefler için uygulanan vergi oranı %20'dir ve bu temel oran olarak kabul edilmektedir. Gelir düzeyi 50.271 ile 125.140 euro arasında olan mükellefler için vergi oranı yüksek oran olan %40'tır. Son dilimde ise 125.140 euro üzerinde gelir elde eden mükellefler için ek oran olan %45 üzerinden vergileme yapılmaktadır.

İngiltere gelir vergisi vergilemede adaleti sağlayıcı müesseseler açısından incelendiğinde; ayırma ilkesinin temel kişisel indirim çatısı altında uygulandığını söylemek mümkündür. Mükelleflerin matrahın gerçek usulde tespit edildiği ve üniter vergileme sisteminin yanı sıra en az geçim indiriminin kapsamlı bir şekilde uygulandığı, çeşitli -özellikle engelli bireylere yönelik- sosyal amaçlı muafiyet ve

istisna uygulamalarının yer aldığı görülmektedir. Son olarak artan oranlı vergi tarifesine -dört farklı dilim- yer verildiği görülmektedir.

2.1.4. İngiliz Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar

Daha önce de belirtildiği üzere çok sayıda faktörün etkisi ile ortaya çıkan kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin oranı İngiltere'de 2003-2016 dönemi için ortalama %10,58 olarak gerçekleşirken, son verilere göre -WB 2020- %10,1 olarak belirlenmiştir (World Economics, 2024). İlgili veriler incelendiğinde İngiltere'de 2003-2020 döneminde kayıt dışı ekonominin ortalama %10 civarlarında varlık gösterdiği görülmektedir. 2016 yılı AB üyesi ülkelerinde kayıt dışı ekonomi oranının ortalama %17,9 (Schneider, 2016, s.48) seviyelerinde olduğu düşünüldüğünde İngiltere'nin bu hususta iyi bir konumda olduğunu söylemek mümkündür.

Vergi afları, gelir vergisinde mükelleflerin vergi algısını olumsuz etkileyerek vergi adaletini de bozan ikinci unsur olarak çalışmada ele alınmaktadır. İngiltere'de hükümet vergi affı uygulamalarına başvurmaktadır. Bu kapsamda İngiltere'de HMRC (HM Revenue and Customs) tarafından, daha önce beyan edilmemiş kazancı veya eksik beyanı olan bütün vergi mükelleflerine yönelik olarak 2012 yılında vergi affı uygulanmıştır (Money to the Masses, 2024). Yine İngiltere'de 2009-2010 yılları arasında offshore bir varlığı olan ve bunu beyan etmeyen mükelleflere yönelik olarak vergi affı getirilmiştir (OECD, 2015, s.120-122).

Gelir vergisinde mükelleflerin adalet algısını olumsuz etkileyen diğer bir husus ***vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma*** faaliyetleridir. Vergi kaçakçılığı farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Vergi mükellefleri; gelirini beyan etmeyerek, gelir, satış ya da servetini eksik beyan ederek veya kanunen kabul edilen giderlerini olduğundan fazla göstererek vergi kaçırabilmektedir (Tanzi ve Shome, 1993, s.809). İngiltere'de HM Revenue and Customs (HMRC) tarafından gerçekleştirilen vergi kaybının tespit edilmesi çalışmaları neticesinde 2022-2023 vergi yılında toplam vergi açığının %4,8 -39,8 milyar sterlin- düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, 2022-2023 yılları arasında İngiltere'deki HMRC tüm vergilerin %95,2'sini tahsil etmiştir (HM Revenue & Customs, 2024). Tax Justice Network tarafından yayınlanan "State of Tax Justice" raporunun 2024 yılı verilerine göre İngiltere, dünyanın her yıl offshore servet vergisi kaçakçılığı nedeniyle kaybedilen 145 milyar ABD dolarının yaklaşık 1/3'ünden sorumlu tutulmaktadır. Bu verilere göre İngiltere, dünyada toplamda 48,3 milyar ABD doları vergi kaybına neden olmaktadır (Tax Justice Network, 2024, s.39). Yine aynı rapora göre; İngiltere, Hollanda, Lüksemburg ve İsviçre vergiden kaçınma ekseninde toplam vergi kaybının %33'ünden sorumlu tutulmaktadır (Tax Justice Network, 2024, s.8). Diğer bir ifadeyle bu dört ülkede gerçekleştirilen vergiden kaçınma faaliyetleri, oluşan toplam vergi kaybının üçte birini oluşturmaktadır.

Gelir vergilemesinde adaleti etkileyen ve mükelleflerin vergi uyumları üzerinde de olumsuz etki oluşturan diğer bir unsur ***vergi denetimleri ve cezalarıdır.*** Vergi idaresine sunulan beyannamelerin doğru olup olmadığını tespit edilmesi için uzman personel tarafından gerçekleştirilen inceleme

faaliyetleri vergi denetimi olarak ifade edilebilmektedir (Olaoye ve Ogundipe, 2018, s.81). Bu incelemeler neticesinde -varsa- oluşan matrah farkları üzerinden de mükelleflere vergi cezaları kesilmektedir. İngiliz Gelir İdaresi (HM Revenue and Customs-HMRC) tarafından gerçekleştirilen denetimler neticesinde 2022-2023 mali yılında 34 milyar İngiliz sterlini toplanmıştır. Aynı yıl HMRC tarafından 299.000 vergi denetimi başlatılmış olup, başlatılan denetimlerin 280.000'i tamamlanmıştır (National Audit Office, 2023, s.20-24). HMRC ortalama olarak bir yıl içinde 4.900 vergi mükellefini rastgele denetim yöntemiyle incelemeye almaktadır (Advani, Elming ve Shaw, 2023, s.26). HMRC tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri neticesinde tespit edilen matrah farkları dolayısıyla kesilen ceza miktarı 2022-2023 mali yılında 6.2 milyon İngiliz sterlini olarak gerçekleşmiştir (HMRC, 2023). Mükellefler ile vergi otoritesi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmaksızın ilgili taraflar arasında görüşülerek ortadan kaldırılmasına dayanan ***uzlaşma*** müessesesi (Kızılot ve Kızılot, 2012, s.223), gelir vergilemesinde mükelleflerin adalet algısını etkileyen bir diğer husustur. İngiltere vergi sisteminde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde idari ve yargı aşaması olmak üzere iki farklı yol bulunmaktadır (Toker ve Tekin, 2022, s.2141). Ancak İngiltere'de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkların öncelikli olarak idari aşamada çözümlenmesi gerekmektedir. Eğer söz konusu uyuşmazlık mükellef ve vergi otoritesi arasında çözümlenemezse sırasıyla Bölge Genel Komiseri ve İç Gelir Komiserliği'ne taşınmaktadır. İç Gelir Komiserliği, vergi otoritesinin temsilcileri ile bölgenin ileri gelen iş adamlarından oluşmaktadır. Ayrıca İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarını sadece hukuki boyutta değerlendiren İç Gelirler Özel Komisyonu bulunmaktadır (Kotay, 2008, s.108). Vergi mükellefleri söz konusu iki komisyonda da vergi ve cezalara ilişkin anlaşmaya varamazlarsa söz konusu uyuşmazlığı yüksek mahkemeye taşıyabilmektedir. Uyuşmazlık özel bir durum taşıyorsa, son aşama olarak temyiz mahkemesine de taşınabilmektedir (Çelikel, 2000, s.13). İngiltere'de gelir vergisi mükellefleri beyannamelerini her yıl nisan ayında vermekte ve vergi otoritesi ise nisan ayının sonunda başlayarak aralık ayına kadar ilgili beyanları inceleyerek doğru olup olmadığını kontrol etmektedir. Vergi otoritesi tarafından gerçekleştirilen incelemeler sonucunda bir hata veya eksiklik tespit edilirse mükellef ile irtibata geçilmektedir. Mükellef ile yapılan görüşmeler neticesinde uzlaşılan tutar üzerinden vergi tarh edilmektedir. Vergi tarh edilmeden, uyuşmazlık daha ortaya çıkmadan bir uzlaşmanın sağlanmasına imkan sunan bu işlem Türkiye'deki tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine benzemektedir (Karatay, 2013, s.62).

2.2. Almanya

Bu kısımda Almanya'da uygulanılan gelir vergisi; tarihsel gelişimi, yapısı ve vergi yükü dağılımında adaleti sağlayıcı müesseselerin durumu bakımından ele alınacaktır.

2.2.1. Almanya'da Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

1800'lü yılların başında Almanya'da federasyon yönetimi hakim olmuştur. 1920'ye kadar federasyon içerisinde bulunan her bir devlette az çok birbirinden farklı vergi sistemleri benimsenmiştir. Bunun yanı sıra 19. yüzyılda "baş vergilerinin"[2] iktidar gücüne göre alınması, federe devletlerinin tamamında gelir vergisinin uygulanmasını kolaylaştırmış ve Birinci Dünya Savaşı'ndan önce Almanya'nın tamamına yerleşmesine imkan vermiştir. Örneğin 1820'de Prusya'da, Fransız reel vergilerinden esinlenerek tahsil edilen; bina, arazi ve kazanç vergilerini tamamlamak amacıyla bireylerin servetlerine göre derecelenmiş bir sınıf vergisi getirilmiştir. Bu vergi, 1951'de geliri 1000 talerden[3] fazla olan mükellefler için umumi bir gelir vergisi haline dönüştürülmüştür. Bugünkü anlamda bir gelir vergisi Almanya'da ilk kez Hassen'de (1869), Saksonya'da (1874) ve Baden'de (1884) uygulanmış olup bütün Alman devletlerinin vergi sistemlerine Birinci Dünya Savaşı'na kadar dahil olmuştur (Zarakolu, 1954, s.111). Bunların yanı sıra gelir vergisine benzer uygulamaların tarihi ise daha önceki dönemlere uzanmaktadır. Özellikle Prusya'da 1811 yılında mevcut vergi sisteminin güncellenmesi, Fransız Devrimi'nin yarattığı mali sorunlara karşı çözüm arayışları ve eski vergilerin kaldırılması neticesinde ortaya çıkan gelir ihtiyacı gibi sebepler kişisel gelir vergisinin ortaya çıkışında önemli kaynaklar arasında yer almaktadır (Seligman, 1914, s.223-224).

Alman vergi sisteminin temellerinin Prusya'ya dayandığını söylemek mümkündür. Zira ilk büyük vergi reformu tasarısı 1891 yılında Berlin'de Prusya Maliye Bakanı Johann von Miquel tarafından oluşturulmuştur. Johann von Miquel, yeni bir vergiye işaret ederek gelir ve servetin vergilendirilmesi gerektiğine dair düşüncelerini açıklamış ve gelir vergisini Alman vergi sistemine kazandıran kişi ünvanına sahip olmuştur (Çakmak, 2021, s.1299). 1891 tarihli Prusya GVK, Alman gelir vergilerine esas teşkil etmekle birlikte bugünkü kurumlar vergisinin de temelini oluşturduğu söylenebilir. 1920 tarihli GVK, 1920-1923 döneminde Almanya'da etkili olan yüksek enflasyon sebebiyle gerektiği gibi uygulanamamış, 1923 Alman para reformunun akabinde Hitler yönetimi altında bazı vergi reformları hayata geçirilmiştir (Yılmaz, 2019, s.13).

Birinci Dünya Savaşı döneminde diğer birçok alanda olduğu gibi gelir vergisinde de önemli değişiklikler meydana gelmiş ve yeni bir GVK yürürlüğe girmiştir. Güncel kanunda gelirin kapsamı genişletilmiş ve özellikle patrimuan -mülk, gelir, miras- üzerindeki her nevi artış gelir olarak kabul edilmiştir. Savaş sonrası dönemde gelir vergisi, Alman vergi sisteminin vazgeçilmez bir parçası haline gelerek diğer ülkelere de örnek teşkil edecek bir kaynak olarak kabul edilmiştir (Yılmaz, 2019, s.13). Zira geliri açıklayan teorilerin kaynağına bakıldığında Alman iktisatçıların önemli role sahip oldukları görülmektedir. Örneğin geliri açıklayan teorilerden kaynak teorisini ilk olarak öne süren iktisatçı Alman von Hermann'dır. Sonrasında ise Alman vergi hukukçuları olan Wagner ve Fuisting tarafından geliştirilmiştir. Safi artış teorisi ise Alman iktisatçı Schanz tarafından geliştirilmiştir (Tosuner, Bay ve Sirkeci, 2009, s.108; Ortaç, 1999, s.107).

[2] Bireyler arasında ekonomik güç farklılıklarının olmadığı varsayımıyla kişi başına eşit miktarda alınan vergidir.
[3] 15. ve 19. yüzyıllar arasında çeşitli Alman kentlerinde basılan gümüş paraların genel adıdır.

2.2.2. Almanya'da Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi

Almanya'da gelir vergisine dair bütün esas ve usuller *"Einkommensteuergesetz" (EStG)* isimli GVK'da düzenlenmiş ve ilgili Kanun'da gelire ve vergilendirilmesine ilişkin kurallar ve yükümlülükler belirtilmiştir. Alman GVK'sından hareketle gelir vergisinin temel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

Tablo 17: Almanya'da Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir Vergisinin Özellikleri	Gelir vergisinin mükellefi gelir elde eden gerçek kişilerdir.
	Gelir vergisi bakımından vergilendirme dönemi yıllık olup, 1 Ocak - 31 Aralık tarihleri arasında kalan 12 aylık süreyi kapsamaktadır.
	Gelir vergisinin tahsili beyana dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu sistemde mükelleflere güvenilmekte ve vergi matrahını en iyi kendisinin bileceği varsayımından hareket edilmektedir.
	Gelir vergisi, mükelleflerin gerçek ve safi gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelirin safi olması, elde edilmesi için katlanılan masrafların düşülmesi suretiyle kalan kısmı ifade etmektedir.
	Gelir vergisi artan oranlı olarak uygulanmakta ve gelir esnekliğine sahiptir. Bu sebeple milli gelirdeki değişikliklere karşı değişiklik göstermektedir.
	Gelir vergisine tabi bireyler sadece bireysel ekonomik kapasitelerine göre vergilendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle ödeme gücü ilkesine göre vergileme yapılmaktadır.

Kaynak: Alman Gelir Vergisi Kanunu'ndan hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Tablodan hareketle Alman gelir vergisinin özelliklerini; yıllık olma, gerçek kişilerden alınma, safi olma, beyan usulüne göre tahsil edilme ve artan oranlı tarifeye sahip olma şeklinde sıralamak mümkündür. Alman GVK'da *(EStG)* gelirin net bir tanımını yapılmaksızın esas olarak gelirin unsurları tek tek belirtilmiştir. Bunlar: Ziraat ve ormancılık gelirleri, ticari kazançlar, ücret, serbest meslek kazançları, sermaye gelirleri, kiralama ve leasing gelirleri (gayrimenkul ve bazı hakların kiralanması) ve diğer gelirler şeklindedir (Einkommensteuergesetz, 2009, s.199). Gelirin unsurları, geliri açıklayan teoriler bakımından değerlendirildiğinde bahsi geçen yedi gelir unsurunun ilk altısında kaynak teorisinin geçerli olduğu görülmekle birlikte Almanya'dan esinlenerek oluşturulan Türk GVK ile Alman GVK'nın önemli ölçüde benzerlik gösterdiği söylenebilir.

Kişinin ikamet ettiği yer, Avrupa'nın birçok ülkesinde olduğu gibi Almanya'da da vergi sisteminin temel noktasını oluşturmaktadır (Akçay, 2017, s.29; Bay, 2006, s.86; Yağcı, 2023). Genel bir ifadeyle kişinin sürekli kalma maksadıyla oturduğu yer ikametgah olarak kabul edilmektedir. Almanya VUK'unun *(Abgabenordnung)* 9. maddesinde bir takvim yılında altı aydan fazla oturan ya da iki takvim yılına ait olmakla birlikte birbirini takip eden altı ay boyunca Almanya'da oturanlar ile yaşam merkezi

Almanya'da bulunan yabancı kişiler daimi ikametgah sahibi olarak kabul edilmekte ve bu kişilerin vergileme işlemleri tam mükellefiyet kapsamında yürütülmektedir. Dolayısıyla Almanya'da sürekli ikametgahı bulunanlar vatandaşlığına bakılmaksızın tam mükellefiyete tabi olarak (Ekinci, 2012, s.192; Ubay, 2012, s.95; Tosuner, Bay ve Sirkeci, 2009, s.109) gerek Almanya'da gerekse Almanya dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler. Diğer yandan bir takvim yılında Almanya'da altı aydan kısa süre yaşayanlar ise vergileme bakımından dar mükellefiyet kapsamında olup bu kişiler sadece Almanya'da elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödemekle yükümlüdür (Einkommensteuergesetz, 2009, s.9).

Alman gelir vergisinde işverenlerin çalışanlarının bordro vergilerini hesaplamalarına yardımcı nitelikte olan vergi sınıfı uygulaması bulunmaktadır. Almanya'da ücretli çalışanlara ait vergi sınıfları aylık net olarak ne kadar ödeme alınacağını ve bu ödemenin ne kadarının doğrudan vergi dairesine gideceğini göstermektedir. İlgili sistemde toplam altı tane vergi sınıfı bulunmakla birlikte medeni hal ve iş durumuna göre hangi sınıfa dahil olunacağı ise vergi idaresince belirlenmektedir. Bahsi geçen vergi sınıfları aşağıdaki gibidir (Handbook Germany, 2024).

- ***Vergi sınıfı I,*** bekar kişileri, yani, bekar, boşanmış, ayrı yaşayan veya dul kalmış tüm çalışanları kapsamaktadır, (istisnalar için Vergi Sınıfı III'e bakılmalıdır).
- ***Vergi sınıfı II,*** evlenmemiş (tek başına olan), çocuklarıyla yaşayan ve çocuk parası alma hakkına veya çocuk parasına sahip olan ve başka bir yetişkinle aynı evi paylaşmayan bekar ebeveynleri kapsamaktadır. Vergi sınıfı II, ancak bir önceki yıl bu vergi sınıfında yer alındıysa kullanabilmektedir.
- ***Vergi sınıfı III,*** dullar için geçerlidir. (Eşlerinin öldüğü yıl ve bir sonraki yıl) Evli çiftler de eşlerden biri çalışmıyorsa veya çok az kazanıyorsa bu vergi sınıfına girebilmektedir. Daha az geliri olan veya geliri olmayan eş, otomatik olarak vergi sınıfı V kapsamına girmektedir.
- ***Vergi sınıfı IV,*** evli çiftler bu sınıfa girmektedir. Çiftler evlendiğinde otomatik olarak vergi sınıfı IV kapsamına dahil olmaktadır. Eşlerin kazançlarının neredeyse aynı miktarda olması durumunda geçerlidir.
- ***Vergi sınıfı V,*** evli çiftlerde, eşlerden birinin vergi sınıfı III'te olması durumunda diğer eş vergi sınıfı V kapsamına girmektedir.
- ***Vergi sınıfı VI,*** kişiler ana işlerinin yanı sıra başka işlerle de uğraşıyorsa vergi sınıfı VI kapsamına girmektedir.

Almanya'da vergilendirilebilir gelirin hesaplanması gelirin unsurlarına göre değişiklik göstermektedir. Ticari kazanç, ziraat ve ormancılık gelirlerinde net varlık karşılaştırma yöntemi -faaliyet döneminin sonundaki varlık ile önceki faaliyet döneminin sonundaki varlık arasındaki net değer- kullanılırken, diğer gelir unsurlarında net gelir yöntemi -toplam gelirden kasa tahsilatları ve kasa ödemeleri yöntemleri ile alakalı harcamaların düşüldükten sonra kalan değer- kullanılmaktadır. Mükellefin elde ettiği tüm gelir unsurları için net değerler toplanmakta ve toplam gelir üzerinden kişisel indirimler yapıldıktan sonra varsa istisna (Ubay, 2012, s.96) ve muafiyetler uygulanarak vergi matrahına ulaşılmaktadır.

Buradan hareketle mükelleflerin tüm kaynaklardan elde ettiği gelirlerin birleştirilerek vergilendirildiği üniter gelir vergisi sisteminin Almanya'da uygulandığı söylenebilmektedir.

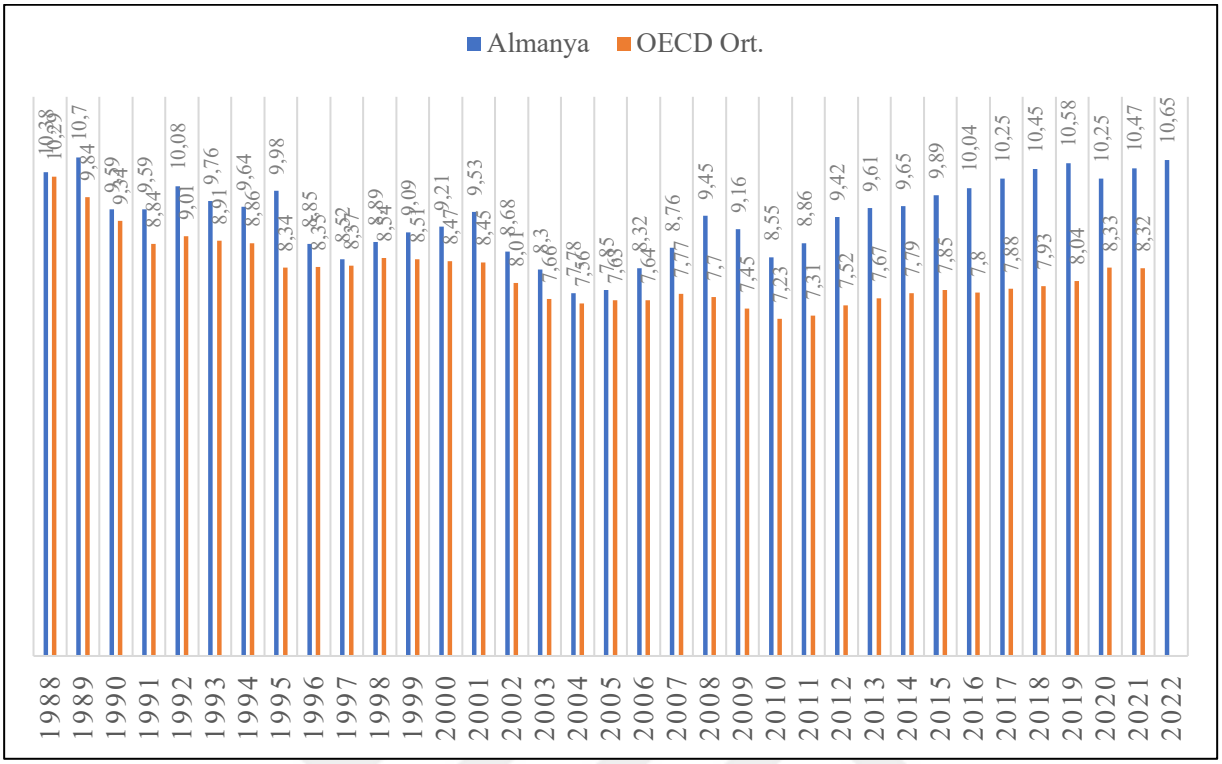
Tablo 18: Almanya'da Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022)

Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*	Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*
1988	28,9	***2006***	23,8
1989	29,5	***2007***	24,8
1990	27,6	***2008***	26,3
1991	27,5	***2009***	25,0
1992	28,2	***2010***	24,1
1993	27,3	***2011***	24,5
1994	26,6	***2012***	25,6
1995	27,5	***2013***	26,0
1996	24,8	***2014***	26,2
1997	24,1	***2015***	26,5
1998	25,0	***2016***	26,6
1999	25,1	***2017***	27,2
2000	25,3	***2018***	27,2
2001	27,1	***2019***	27,4
2002	25,1	***2020***	27,0
2003	23,9	***2021***	26,6
2004	22,7	***2022***	27,1
2005	22,8		

Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (10.09.2023)

Tablo 18, Almanya'da 1988-2022 yılları arasında gerçekleşen kişisel gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payını göstermektedir. İlgili dönemde kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %26 olarak gerçekleşmiştir. Almanya'da toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %73'ü dolaysız vergilerden, %27'si ise dolaylı vergilerden oluşmaktadır (OECD Revenue Statistics, 2023, s.118). Diğer bir ifadeyle Almanya'da vergi gelirlerinin neredeyse 3/4'ünü dolaysız vergiler oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler arasında en büyük pay sahibi ise kişisel gelir vergisidir. Vergilemede adalet açısından vergilerin dağılımına bakıldığında, vergilemede mükelleflerin durumuna göre kişiselleştirmeye uygun olan dolaysız vergilerin ağırlıkta olması ve vergilemede kişi ayırt etmeksizin her gelir grubuna aynı ölçüde vergilendirmenin yapıldığı dolaylı vergilerin payının az olması vergi sistemleri için istenen bir durumdur ve vergilemede adaleti sağlayıcı vergi sistemi yapısının olduğu söylenebilir.

Grafik 2: Almanya'da Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (1988-2022)(%)



Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (10.09.2023)

Grafik 2, kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payını Almanya'da ve OECD ülkelerindeki ortalamasını göstermektedir. 1988-2022 döneminde gerçekleşen veriler incelendiğinde Almanya'nın, OECD ortalamasının üzerinde seyrettiği görülmektedir. Alman vergi sisteminin neredeyse 3/4'ünün dolaysız vergilerden, dolaysız vergilerin de büyük çoğunluğunun kişisel gelir vergisinden oluştuğu göz önüne alındığında, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumuna göre değişiklik arz edebilen sübjektif karakterli bu vergilerin ağırlıkta olması vergilemede adaletin zemini açısından önem arz ettiği söylenebilir.

2.2.3. Alman Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler

OECD ülkelerinin uygulamaları göz önüne alındığında ***ayırma ilkesinin*** tam olarak uygulandığı ülke bulunmadığı görülmektedir. Aksine çoğu OECD ülkesinde -özellikle İskandinav ülkelerinde- sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün emek gelirleri üzerindeki vergi yükünden daha az olduğu söylenebilmektedir. Ancak birçok OECD ülkesinin vergi sisteminde düşük gelirli ailelerin korunması ve istihdama yönelik teşvik politikalarına yer verilmektedir. Uygulamada en sık karşılaşılan araç "Kazanılmış (Emek) Gelir Vergisi Kredisi" (Earned Income Tax Credit- EITC) uygulamasıdır (Gök, Biyan ve Akar, 2013, s.283). Diğer yandan; Almanya, Avustralya, Macaristan, Japonya, Kore, Meksika ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde istihdama yönelik vergi teşvikleri uygulanmaktadır (OECD, 2012, s.46). Vergilemede ***matrahın gerçek usulde tespiti*** gelir vergilemesinde adaleti tesis eden diğer bir müessesedir. Burada amaç mükelleflerin elde ettiği gelir ve kazançları üzerinden vergi hesaplanırken

katlanmış oldukları giderlerin düşülmesine ve bazı indirimlerin yapılmasına imkan vererek mükelleflerin gerçek gelirine ulaşabilmektir. Bu usul Alman gelir vergisinde benimsenmekte ve uygulanmaktadır (IHK, 2024). Alman gelir vergisi mükellefleri kanunda belirtilen her bir gelir unsurunu elde ederken katlanmış olduğu (kanunun izin verdiği) maliyetleri başka bir deyişle geliri elde etmek için yaptıkları giderleri düşmekte ve varsa indirim, muafiyet, istisna gibi tutarları da indirdikten sonra gerçek gelirine ulaşarak bu tutar üzerinden vergi öderler.

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı diğer bir müessese ***üniter sistemin kullanılmasıdır.*** Üniter gelir vergisine göre kaynağı ne olursa olsun mükelleflerin belli bir dönemde elde ettikleri nakdi ve ayni değerlerin toplamı vergilendirilebilir geliri oluşturmaktadır. Burada gelirin mutlak şartla üretim faktörlerinden elde edilmesi ve süreklilik arz etmesi gibi hususlar önem arz etmemektedir (Plasscheart, 1988, s.43). Üniter gelir vergisi sistemi Almanya'da tek elemanlı olarak uygulanmaktadır. Alman vergi mükelleflerinin tüm kaynaklardan elde ettikleri gelirler toplanmakta, toplam kazanç vergiye tabi tutulmaktadır.

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı bir diğer müessese ***en az geçim indirimidir.*** En az geçim indirimi müessesesi, vergilendirme yapılırken çeşitli faktörlere (medeni durum, sağlık durumu vb.) göre matrahın azalmasına imkan vererek mükellefler arasında adaleti sağlamaya yardımcı olmaktadır. Alman gelir vergisi sisteminde söz konusu müessese uygulanmakla birlikte 2025 mali yılı için belirlenen en az geçim indirimi tutarları Tablo 24'te gösterilmektedir.

Tablo 19: Almanya'da En Az Geçim İndirimi Tutarları (2025)

Yıllık Kazanç (Bekar mükellefler için)	***Vergi Oranı (%)***
12.096 euro'ya kadar	*0*
12.097 euro'dan 68.480 euro'ya kadar	*14*
68.481 euro'dan 277.825 euro'ya kadar	*42*
277.826 euro ve üzeri	*45*
Yıllık Kazanç (Evli mükellefler için)	***Vergi Oranı (%)***
24.192 euro'ya kadar	*0*
24.193 euro'dan 136.860 euro'ya kadar	*14*
136.861 euro'dan 555.650 euro'ya kadar	*42*
555.651 euro ve üzeri	*45*

Kaynak: PWC, https://taxsummaries.pwc.com/germany/individual/taxes-on-personal-income (23.02.2025)

Tablo 19, Alman gelir vergisinde vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için uygulanan en az geçim indirimi tutarlarını göstermektedir. Alman gelir vergisinde en az geçim indirimi tutarları ve vergi tarifesi mükelleflerin medeni durumlarına göre değişiklik arz etmektedir. Bu bağlamda 2025 mali yılında bekar mükellefler için 12.096 euro, evli mükellefler için 24.192 euro tutarındaki gelir, vergi dışında bırakılmaktadır. En az geçim indirimi olarak değerlendirilebilecek olan bu tutarlar gerek ücret geliri elde edenler için gerekse diğer gelir unsurlarından gelir elde edenler için uygulanmaktadır (Kaplan, 2012,

s.374). Diğer bir ifadeyle en az geçim indiriminden faydalanabilmek için gelirin kaynağına bakılmamaktadır. Tabloda gösterilen en az geçim indirimi tutarları mükelleflerin çocuk sahibi olmaları (çocuk başına 219 euro) durumunda ilaveler yapılabilmektedir (PWC, 2024).

Sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar, özellikle en az geçim indirimi uygulaması olmayan ülkelerde bu açığı telafi etmek üzere önem taşımaktadır. Alman gelir vergisi uygulamasında yukarıda da belirtildiği üzere medeni hale göre farklı miktarlarda gelir vergi dışında bırakılmaktadır. Bunu yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu sosyal amaçlı muafiyet ve istisnaları düzenlemiştir. Söz konusu muafiyet ve istisnalara Tablo 20'de yer verilmiştir.

Tablo 20: Alman Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Kanun-Madde/Muafiyet-İstisna Türü	***Amaç***
Einkommensteuergesetz 2009/ § 4 Çocuk Bakım ve Eğitim Masrafları	*Devlet mükelleflere çocuk bakım masrafları konusunda da yardımcı olmaktadır. Mükellefler çocuk bakım masraflarının üçte ikisini özel masraf olarak vergi beyannamelerinden düşebilmektedir. Ayrıca mükellefler çocuğun bakımı ve mesleki eğitimi için yapılan masrafları da olağanüstü masraf olarak indirmeyi talep edebilmektedir.*
Einkommensteuergesetz 2009/ § 4 Engelli Bakım Yardımı	*Mükellefler, bakmakla yükümlü olduğu bir engelli yakını için bakım parası talep edebilmekte ve vergilendirilebilir gelirini azaltabilmektedir. Diğer bir ifadeyle aldıkları bakım parasını matrahlarından indirebilme imkanları bulunmaktadır.*
Einkommensteuergesetz 2009/ § 4 Hepatit C ve HIV Virüsü Bulaşan Kişilere Yardım	*Hepatit C ve HIV Virüsü bulaşan mükelleflere ilgili kuruluş ve vakıflar tarafından sağlanan yardım ve destekler gelir vergisinden muaftır.*
Einkommensteuergesetz 2009/ § 4 İşveren Yardımları	*İşveren tarafından belli şartların sağlanması durumunda (çocuğun 14 yaşını doldurmaması/engelli çocuk ise 25 yaşını doldurmaması) çocuk bakım hizmetleri için maaşına ek olarak verilen ücret (yıllık 600 euro) gelir vergisinden muaftır.*

Einkommensteuergesetz 2009/ § 4 İşveren Katkıları	*İşveren tarafından mükellefler adına yapılan; sağlık sigortası, kaza sigortası, sakatlık ve yaşlılık sigortası ödemeleri vergiden muaftır.*

Kaynak: Alman Gelir Vergisi Kanunu'ndan hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Artan oranlı tarife, Alman gelir vergilemesinde kullanılmakla birlikte 2025 mali yılı için Alman gelir vergilemesinde esas olan sınır ve oranlar aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 21: Almanya'da Gelir Vergisi Tarifesi (2025)

Yıllık Kazanç (Bekar mükellefler için)	***Vergi Oranı (%)***
12.096 euro'ya kadar	*0*
12.097 euro'dan 68.480 euro'ya kadar	*14*
68.481 euro'dan 277.825 euro'ya kadar	*42*
277.826 euro ve üzeri	*45*
Yıllık Kazanç (Evli mükellefler için)	***Vergi Oranı (%)***
24.192 euro'ya kadar	*0*
24.193 euro'dan 136.860 euro'ya kadar	*14*
136.861 euro'dan 555.650 euro'ya kadar	*42*
555.651 euro ve üzeri	*45*

Kaynak: PWC, https://taxsummaries.pwc.com/germany/individual/taxes-on-personal-income (15.02.2025)

Almanya'da 2025 mali yılı için uygulanacak olan gelir vergisi tarifesi Tablo 21'de gösterilmektedir. Tablodan görülebileceği üzere tarife bekar ve evli mükellefler için farklı, evlilerde daha geniş basamak genişliği içerecek şekilde toplam dört dilimden oluşan ve ilk dilime sıfır vergi oranının son dilime %45 oranın uygulandığı bir yapıdadır. Vergi oranının sıfır olduğu tutar en az geçim indirimi tutarını göstermektedir. Evli mükelleflerin en az geçim indirimi tutarı bekarların iki katıdır. En az geçim indirimi olarak değerlendirilen 12.096 euro'luk gelir, vergiden muaftır ve bu gelir diliminin vergi oranı da sıfırdır. Alman gelir vergisi tarifesinin en önemli özelliği artan oranlılığının yanı sıra tarifenin mükelleflerin medeni durumlarına göre değişiklik göstermesidir. Diğer bir ifadeyle Almanya'da vergi mükelleflerinin evli veya bekar olmalarına göre tabi oldukları vergi tarifesi tutarları değişiklik arz etmektedir. Alman gelir vergilemesindeki adaleti sağlayıcı müesseselerin durumu topluca değerlendirildiğinde öncelikle söz konusu müesseselerin neredeyse tamamının var olduğu görülmektedir. Sadece ayırma ilkesi -diğer OECD ülkelerinde olduğu gibi- tam olarak uygulanmamaktadır. Bunun yanı sıra matrahın gerçek usulde tespiti, üniter vergileme sistemi, en az geçim indirimi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar ile artan oranlı tarife gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı nitelikte uygulanmaktadır.

2.2.4. Alman Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar

Gelir vergilemesinde adaleti olumsuz etkileyen ve dolayısıyla mükelleflerin de vergiye karşı tutumları üzerinde etkili olan, çalışma kapsamında ele alınan ilk unsur ***kayıt dışı ekonomidir.*** Hükümetlerin bilgisi dışında gerçekleşen faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilen kayıt dışı ekonomi, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde önemli toplumsal, sosyal ve mali sorunları da beraberinde getirmektedir. Kayıt dışı ekonomi, bir yandan hükümetlerin önemli istatistiki hesaplarında sapmalara yol açarken diğer yandan yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren dürüst mükellefler açısından haksız rekabet ortamı yaratmaktadır (Bilen, 2007, s.134). Almanya'da kayıt dışı ekonominin oranı 2003-2016 döneminde ortalama % 13,42 (Schneider, 2016, s.48) olarak gerçekleşirken son verilere göre -WB 2020- %11,2 olarak hesaplanmıştır (World Economics, 2024). 2016 yılı AB ülkeleri ortalaması olan %17,9'un (Schneider, 2016, s.48) altında bir orana sahip olan Almanya'nın, kayıt dışı ekonomi hususunda diğer birçok Avrupa ülkesine göre daha iyi konumda olduğu görülmektedir.

Vergilemede adaleti ve dolayısıyla mükelleflerin vergiye bakış açısını olumsuz etkileyebilen bir diğer husus ***vergi aflarıdır.*** Vergi affının, önceden belirlenen, kısa süreli ve gelecekte tekrarlanması beklenmeyen bir defaya mahsus uygulanan bir program olarak yapılmış tanımına (Lerman, 1986, s.325) uygun bir durum Almanya'da görülmektedir. Başka bir deyişle Almanya diğer ülkelerin aksine ilgili tanıma uygun bir şekilde hareket ederek vergi aflarını genellikle vergi sistemi veya kanununda meydana gelen köklü değişikler sonucunda uygulanmaktadır (Turan ve Güler, 2020, s.25). Almanya genellikle vergi aflarını olağanüstü dönemlerde uygulamaktadır. Örneğin Birinci Dünya Savaşı öncesinde -1913- "Savaşa Katkı Yasası" kapsamında 1914 yılı için gelir ve servetini beyan eden mükelleflere yönelik olarak vergi aslı ve cezaları af kapsamına alınmıştır. İlerleyen dönemde birçok vergi affı uygulanmış ancak kamuoyu nezdinde beklentileri karşılamakta yetersiz kalmıştır. 1988 yılında uygulanan vergi affının çerçevesi oldukça sınırlı hazırlanmış ve sadece sermaye kazançları af kapsamına alınmıştır (Kellner, 2004, s.340). 2004 yılında uygulanan vergi affında ise vergi idaresine borcu olan mükelleflere borçlarını ödemeleri karşılığında cezalarının silineceği tebliğ edilmiş ve 2005 yılında vergi borçlarının %35,'i tahsil edilmiştir (Martin, 2013, s.30).

Gelir vergilemesinde adalet algısını ve mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen diğer husus ***vergi kaçırma ve vergiden kaçınmadır.*** 2018 yılında araştırmacı gazetecilerden oluşan bir ekip, kar payı dağıtımından faydalanarak elde edilen haksız vergi iadesi üzerinden vergi dolandırıcılığına yol açan "Cum-ex Files" (Cum-ex Dosyaları) belgelerini yayınlamıştır. Bu kapsamda gerçekleştirilen işlemler dolayısıyla 2002-2012 yılları arasında Avrupa'da yaklaşık 55 milyar euro vergi kaybı ortaya çıkmıştır. Cum-ex işlemleri AB üyesi ülkelerin birçoğunda ortaya çıkarılırken 31 milyar euro zarar ile en büyük vergi kaybı yaşayan ülkenin ise Almanya olduğu belirtilmiştir (European Parliament, 2022, s.1). Tax Justice Network tarafından 2024 yılında yayınlanan rapora göre Almanya tek başına küresel ölçekte 3.6 milyar dolar vergi kaybına yol açmakta ve bu miktar küresel ölçekte gerçekleşen vergi kaynının %3.27'sine karşılık gelmektedir (Tax, Justice Network, 2024, s.52). Bu kapsamda değerlendirildiğinde Almanya'da, gerek vergi kaçırma gerekse vergiden kaçınma faaliyetlerinin küçümsenemeyecek ölçüde gerçekleştiği görülmektedir.

Gelir vergilemesinde mükelleflerin vergi algısını etkileyen diğer bir husus ***vergi denetim ve cezalarıdır.*** Vergi denetimi, vergi mükelleflerince gerçekleştirilen vergisel yükümlülüklerin vergi idaresince görevlendirilen uzman memur tarafından ilgili kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğunun araştırılmasıdır (Çavdar, 2019, s.128). Devletin en önemli gelir kaynağının eksiksiz ve zamanında kamu hesaplarına aktarılmasına imkan sunan (Karakuş Büyükben ve Güngör, 2023, s.1) vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi, mükelleflerin vergi kanununa göre hareket ettirilmesi ve vergi bilincinin yerleştirilmesi amaçlanmaktadır (Çavdar, 2019, s.128). Bu kapsamda Almanya'da 2023 yılında ülke genelinde 12.394 vergi denetçisi denetimlerinde görev alırken, gerçekleştirilen denetimlerde yaklaşık 13.2 Milyar Avroluk gelir elde edilmiştir. Vergi idarelerine kayıtlı 8.409.661 işletmenin, 146.516 tanesi denetim kapsamına alınmıştır. Diğer bir ifadeyle 2023 yılında Almanya'da vergi denetimi oranı (146.516/8.409.661) ortalama %1,7 olarak gerçekleşmiştir (BMF, 2024).

Uzlaşma, gelir vergilemesinde mükelleflerin adalet algısı üzerinde olumsuz etki oluşturan diğer bir hususdur. Alman vergi sisteminde 1977 yılına kadar yasal dayanağı olan ve uygulanan uzlaşma müessesesi, anayasaya ve vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçeleriyle kaldırılmıştır (Tüleykan ve Aslan, 2019, s.751). Alman vergi sisteminde yasal olarak uygulama alanı olmayan uzlaşma, "Son Konuşma" ismiyle fiilen uygulanmaktadır. "Son konuşma" olarak adlandırılan uygulama, vergi incelemelerinden sonra gerçekleştirilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2012, s.76). Alman vergi sisteminde, vergi incelemesi sonrasında mükellefler ile usulen gerçekleştirilen konuşmaya ilk konuşma adı verilmektedir. Anlaşmanın sağlanmadığı durumda ikinci ve son konuşma yapılmaktadır. Son konuşma öncesi mükellefe incelemeye ilişkin bilgi verilerek hazırlanma imkanı da verilmektedir (Frotscher, 2005, s.55). Gerçekleşen son konuşmada, yani benzetilen haliyle uzlaşmada, matrah miktarı üzerinde durulmamakta ve sadece vergiyi doğuran olayın bulunup bulunmadığı ve belirlenen farkın, kanunlara göre matrah olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği üzerinde durulmaktadır (Alemdar, 2008, s.151).

2.3. Amerika Birleşik Devletleri

Bu başlıkta ilk olarak ABD'de gelir vergisinin tarihsel gelişimine yer verilecektir. Amerikan gelir vergisinin tarihsel sürecinin akabinde gelir vergisinin yapısı, özellikleri ve gelişimi incelenecektir. Sonrasında Amerikan gelir vergisinde kabul edilen gelir unsurları, kabul edilen gelir vergisi sistemi gibi çeşitli hususlar ele alınacaktır. Son olarak da Amerikan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı müesseselerin durumu incelenecek ve bu bağlamda değerlendirmeler yapılacaktır.

2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

ABD'de gelir vergisine dair ilk uygulamalar her ne kadar "Amerikan İç Savaşı" ile ilişkilendirilse de esasen bu tarihten önce -1643 yılında- Massachusetts'te gelir vergisine yönelik bir kanun tasarlanmıştır.

Bunun yanı sıra federal ölçekte ilk gelir vergisi ise İngiltere'de olduğu gibi olağanüstü bir ortamda uygulamaya konulmuştur. Bu anlamda ABD'de ilk gelir vergisi, Amerikan İç Savaşı'nı finanse edebilmek amacıyla Başkan Lincoln döneminde 1861 yılında kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle İngiltere'de olduğu gibi savaşın finanse edilebilmesi zorunluluğunun bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. ABD'de uygulanan bu ilk dönem gelir vergisi, yoğun ve kapsamlı bir şekilde uygulanmasa da belirli ölçüde kamu geliri elde edilmesine imkan vermiştir. İlk federal gelir vergisi uygulamasında; geliri 600 dolar-10.000 dolar arasında olanlardan %3, geliri 10.001 dolar ve üzerinde olanlardan ise %5 oranında vergi alınmıştır. İlerleyen süreçte 1867'ye gelindiğinde tarife güncellenerek geliri 1.000 dolar üzerinde olanlara %5 oranında uygulanmıştır. 1872'de ise İç Savaş'ı finanse etmek için getirilen gelir vergisi uygulamasına son verilmiştir (Nadaroğlu, 1981, s.372; Raabe, Whittenburg ve Sanders, 2011, s.86-87). 1894 yılında ABD Kongresi tarafından yeni bir GVK kabul edilmiş ve bu uygulama toplumsal eleştirilerin odak noktası haline gelmiştir (Seligman, 1914, s.414). Ülkenin güney ve batı eyaletlerinde çok fazla tepki almasa da özellikle doğu eyaletlerinde gelir vergisine karşı önemli derecede direnç gösterilmiştir. Bu yönüyle gelir vergisi o dönemde siyasi bir mesele olarak da gündeme gelmiş ve popülist siyasetin önemli bir argümanı haline dönüşmüştür (Raabe, Whittenburg ve Sanders, 2011, s.87). Gelir vergisi ABD'de toplumsal bir tepkiye neden olduğu için özellikle 1867-1868 yıllarında halkın karşıtlığını yumuşatmak amacıyla önemli değişikliklere uğramıştır. Bu kapsamda vergi oranları toplumun isteği doğrultusunda yeniden düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra 1863-1913 yılları arasındaki gelir vergisi tahsilatının çok büyük bir kısmı sadece bira, şarap, likör ve tütün üzerinden elde edilmiştir (Internal Revenue Service, 2023). Diğer taraftan ABD Anayasası'nın doğrudan vergilere ilişkin getirdiği önemli kısıtlamalar nedeniyle, 1895'te Yüksek Mahkeme gelir vergisinin, doğrudan bir vergi olması ve eyaletler arasında nüfus seviyesinin gözetilmemesi gerekçeleriyle Anayasa'ya aykırı bulmuştur. Yaşanan bu gelişmelerden sonra 1909 yılında Başkan Taft, yeni bir gelir vergisi uygulamasına dair anayasa değişikliği önerisini Kongre'ye bildirmiştir. Süreç, 1913'te yapılan değişiklikler neticesinde Kongre'nin gelir üzerinden vergi alabilme konusunda yetkilendirilmesiyle sonuçlanmıştır (Laffer, Domitrovic ve Sinquefield, 2022, s.13; Stanley, 1995, s.151).

Kongre'ye verilen yetki, gelirin kaynağına ve nüfusun büyüklüğüne bakılmaksızın gelir vergisi tahsil edebilmeyi mümkün hale getirmiştir. Zira yaşanan bu gelişmelerden sonra 3.000 dolar üstündeki kazançlara %1, 500.000 dolar üstündeki kazançlara ise %6 oranında ek gelir vergisi uygulanmıştır. İlerleyen dönemde Birinci Dünya Savaşı'nın finansmanını sağlayabilmek için yeni bir GVK kabul edilmiş ve tarifedeki en yüksek oran %77'ye kadar yükseltilmiştir (Genovese, Scheve ve Stasavage, 2016, s.39). Savaş sonrası oranlar düşürülse de 1929 yılında yaşanan Büyük Buhran sonrası tekrar artırılmıştır. 1942'de Başkan Roosevelt'in "Amerikan tarihinin en büyük vergi yasası" olarak tanıttığı GVK ile birlikte vergiye tabi mükellef grupları ve gelirin kaynakları genişlerken, gelir vergisi Amerikan vergi sisteminin nihai bir parçası haline gelmiştir (Magness, 2019).

2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi

ABD'de vergi sistemi federal ve eyaletler olmak üzere iki farklı düzey üzerine inşa edilmiştir. 1913 tarihli Anayasa değişikliği ile Kongre'ye herhangi bir kaynağı gelir vergisi kapsamına dahil etme yetkisi verilmiştir (National Archives, 2022). Böylece gelir vergisi Amerika'da eyaletler, bazı yerel idareler ve federal hükümet tarafından toplanabilir duruma gelmiştir. Birçok eyalet, eyalette ikamet eden veya eyalet sınırları içerisinde gelir elde eden kişilerden federal gelir vergisine ilave olarak gelir vergisi almaktadır. Eyalet bazında tahsil edilen gelir vergilerinde uygulanan usul ve esaslar genellikle federal gelir vergisiyle benzeşmektedir. Eyalet gelir vergisi hesaplanırken genellikle federal gelir beyannamesi esas alınmaktadır. Yani mükellefler eyalet gelir vergisi beyannamelerini düzenleyebilmek için öncelikle federal gelir vergisi beyannamelerini düzenlemektedir (Demir, 2008, s.281). Bazı eyaletlerde -Nevada- gelir vergisi uygulanmasa da vatandaşlar federal gelir vergisi ödemekle yükümlü kılınmışlardır. Amerikan vergi sisteminin federal ve eyalet vergileri olmak üzere farklı kaynaklar üzerine inşa edilmesi vergi sisteminin karmaşık bir yapıya dönüşmesine neden olmuştur (Armağan ve İçmen, 2017, s.14).

Tablo 22: Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir Vergisinin Özellikleri	Amerika'da, federal ve eyaletler tarafından iki farklı gelir vergisi uygulanmakta ve vergi oranları eyaletlere göre değişiklik gösterebilmektedir (Grape Law, 2023).
	Gelir vergisinin mükellefleri gelir elde eden gerçek kişilerdir.
	Gelir vergisi yıllık gelir üzerinden hesaplanmakta ve gelir vergisi dönemi 1 Ocak-31 Aralık dönemini kapsamaktadır (Grape Law, 2023).
	Gelir vergisi tarifesi artan oranlı bir yapıya sahiptir.
	Gelir vergisi mükellefin beyanı üzerinden hesaplanıp, tahsil edilmektedir.
	Gelir vergisi hesaplanırken gelirin elde edilmesi için katlanılan masrafların düşülmesine ve diğer bazı indirimlerin yapılmasına imkan verilmektedir.

Kaynak: Amerikan Gelir Vergisi Kanunu'ndan hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Tablodan da görülebileceği üzere Amerikan gelir vergisinin temel özellikleri; federal ve eyalet olmak üzere iki yapıya sahip olma, gerçek kişilerden tahsil edilme, yıllık olarak hesaplanma, artan oranlı vergi tarifesine sahip olma, beyan usulüne göre tarh edilme şeklindedir. Amerikan GVK'da gelir şu şekilde ifade edilmiştir: Herhangi bir kaynaktan elde edilen gelirin tamamı brüt gelir *(gross income),* bu gelir elde edilirken yapılan giderler ve kanunda belirtilen diğer giderler düşüldükten sonra kalan gelir ayarlanmış brüt gelir *(adjusted gross income)* ve bu tutardan kişisel indirim miktarı -en az geçim indirimi- düşüldükten sonraki gelire ise vergilendirilebilir gelir *(taxable income)* tanımlaması yapılmıştır (Cornell Law School, 2024).

Gelirin tanımı ve unsurları Amerikan GVK'nın 61. maddesinde brüt gelir kavramı içerisinde belirtilmiştir. Bu kapsamda Kanun'un ilgili maddesinde gelirin unsurları sayılmakla birlikte gelirin bu unsurlarla sınırlı olmadığı ve herhangi bir kaynaktan elde edilen tüm gelirin kabul edildiği de açıkça belirtilmiştir. Amerikan GVK'da gelirin unsurları; ücretler, komisyonlar, maddi yardımlar, ücret dışı ödemeler, ticari kazançlar, faiz gelirleri, kira gelirleri, mülkiyet işlemlerinden elde edilen gelirler, telif

kazançları, kar payları, yıllık ödenekler, nafaka ve ayrı bakım ödenekleri, hayat sigortası ve bağış sözleşmelerinden elde edilen gelirler, emekli maaşları, ortaklık gelirinden alınan paylar, borçların silinmesi ile ortaya çıkan gelirler ve ölüme bağlı gelirler şeklinde tek tek belirtilmiştir (Cornell Law School, 2024). Buradan hareketle Amerikan gelir vergisinde, mükelleflerin bir mali yılda elde ettikleri tüm gelirlerin vergileme kapsamına alındığı ve gelirin tanımlanmasında ağırlıklı olarak kaynak teorisinin benimsendiği söylenebilir.

Amerikan GVK'ya göre Amerikan vatandaşları ve ülkede ikamet eden yabancı kişiler ABD'de gelir elde etmeleri durumunda gelir vergisi mükellefi sayılmaktadır (Batırel, 1997, s.1; Öz ve Akdemir, 2002, s.168). Amerika'da mevcut yıl içinde en az 31 gün ya da geçmiş iki yıl da dahil olmak üzere son 3 yılda 183 gün bulunan mükellefler tam mükellef bu şartları sağlamayanlar ise dar mükellef olarak kabul edilmektedir (Grape Law, 2023). Tam mükellef kişiler Amerika ve dışındaki ülkelerde elde ettikleri gelirlerinin tamamı üzerinden federal hükümete karşı sorumlu iken dar mükellef kişiler sadece Amerika'da elde ettikleri gelirler üzerinden sorumludur. Amerika Birleşik Devletleri, hem ikamet hem de vatandaşlık esasını mükellefiyette kullanan nadir ülkelerden biri konumundadır. Zira gelir vergilemesinde mülkilik ve şahsilik ilkelerinin ikisi aynı anda uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle Amerikan vatandaşları, ister kendi ülkesinde ister başka bir ülkede yaşasın dünyanın her yerinde elde ettiği toplam gelir üzerinden Amerikan vergi idaresine beyanname vermek zorundadır (Kılıç, 2015, s.11). ABD'de mükelleflerin vergi matrahı; tüm ekonomik faaliyetler, varlıklar ve gelirlerden oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle bir Amerikan vatandaşı hangi kaynaktan gelir elde ederse etsin elde ettiği toplam gelir üzerinden vergisini ödemektedir (Investopedia, 2023). Bu tanımlama vergilemede üniter gelir vergisi sistemi olarak bilinmektedir. Bu kapsamda Amerikan gelir vergilemesinde işlemlerin üniter gelir vergi sistemine göre yürütüldüğü söylenebilir.

Tablo 23: Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022)

Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*	Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*
1988	36,7	***2006***	36,3
1989	37,5	***2007***	38,2
1990	37,7	***2008***	39,5
1991	36,3	***2009***	34,3
1992	35,8	***2010***	34,8
1993	35,8	***2011***	38,8
1994	35,5	***2012***	38,5
1995	36,3	***2013***	38,8
1996	37,8	***2014***	39,0

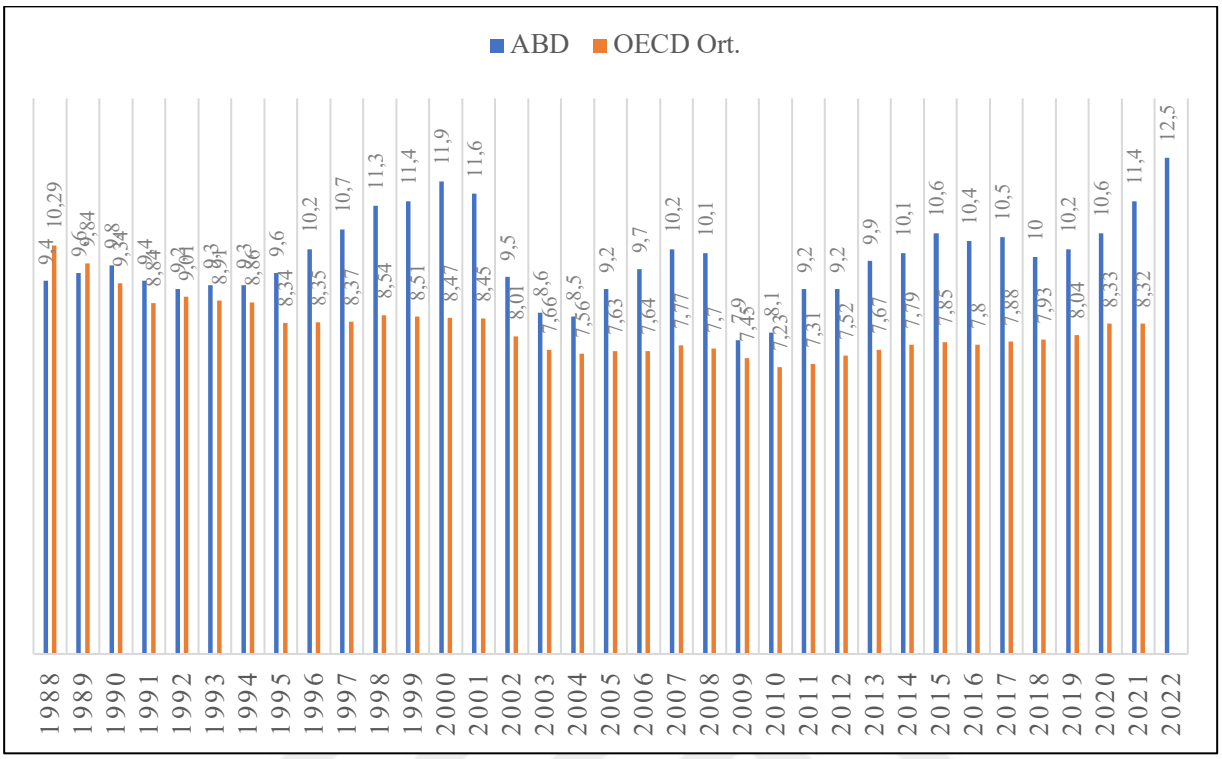
1997	39,0	***2015***	40,4
1998	40,4	***2016***	40,3
1999	40,9	***2017***	39,2
2000	42,2	***2018***	40,2
2001	42,5	***2019***	40,7
2002	38,0	***2020***	41,0
2003	35,3	***2021***	42,9
2004	34,2	***2022***	45,3
2005	35,2		

Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (03.07.2023)

Tablo 23'te ABD'de 1988-2022 yılları arasında gerçekleşen kişisel gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmektedir. İlgili dönemde kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %38 olarak gerçekleşmiştir.

Ayrıca 2022 yılı itibariyle Amerika'da toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %83'ü dolaysız vergilerden, %17'si ise dolaylı vergilerden oluşmaktadır (OECD Revenue Statistics, 2023, s.168). Diğer bir ifadeyle Amerika'da vergi gelirlerinin 4/5'i dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergiler arasında en büyük pay sahibi ise kişisel gelir vergisidir. Vergilemede adalet açısından vergilerin dağılımına bakıldığında, vergilemede mükelleflerin durumuna göre kişiselleştirmeye uygun olan dolaysız vergilerin ağırlıkta olması ve vergilemede kişi ayırt etmeksizin her gelir grubuna aynı ölçüde vergilendirmenin yapıldığı dolaylı vergilerin payının az olması vergi sistemleri için istenen bir durumdur ve vergilemede adaleti sağlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir.

Grafik 3: Amerika Birleşik Devletleri'nde Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (12.08.2023)

Grafik 3, kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payını Amerika'da ve OECD ülkelerindeki ortalamasını göstermektedir. 1988-2022 döneminde gerçekleşen veriler incelendiğinde Amerika'nın, OECD ortalamasının üzerinde seyrettiği görülmektedir. Amerikan vergi sisteminin 4/5'inin dolaysız vergilerden, dolaysız vergilerin de büyük çoğunluğunun kişisel gelir vergisinden oluştuğu göz önüne alındığında, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumuna göre değişiklik arz edebilen sübjektif karakterli gelir vergisinin ağırlıkta olması ABD'nin vergi yükünün adil dağılımı bakımından uygun bir vergi yapısına sahip olduğunu göstermektedir.

2.3.3. Amerikan Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler

Ayırma ilkesi, çalışma kapsamında ele alınan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı ilk müessesedir. Ayırma ilkesi, OECD üyesi ülkelerin neredeyse tamamında genel olarak çok düşük düzeyde gelir elde eden ailelere vergi indirimi ve istihdamı teşvik edici politikalar aracılığıyla uygulanmaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013, s.283). Uygulamada en sık karşılaşılan araç "Kazanılmış (Emek) Gelir Vergisi Kredisi" (Earned Income Tax Credit- EITC) uygulamasıdır. ABD'de de söz konusu araç uygulanmak suretiyle kısmi bir ayırma ilkesinin varlığından söz etmek mümkündür.

Vergilemede ***matrahın gerçek usulde tespiti*** gelir vergilemesinde adaleti tesis eden diğer bir müessesedir. Burada amaç mükelleflerin elde ettiği gelir ve kazançları üzerinden vergi hesaplanırken katlanmış oldukları giderlerin düşülmesine ve bazı indirimlerin yapılmasına imkan vererek

mükelleflerin gerçek gelirine ulaşabilmektir (Wikipedia, 2023). Bu usul Amerikan gelir vergisinde benimsenmekte ve uygulanmaktadır Amerikan gelir vergisi mükellefleri öncelikle elde ettikleri toplam gelirden bazı indirimleri düşerek düzeltilmiş toplam gelirlerine ulaşmaktadır. Sonrasında düzeltilmiş toplam gelirlerinden kişisel muafiyetleri ile standart indirim veya diğer bazı indirim kalemleri düşülerek vergiye tabi gelirlerine ulaşmaktadır (Demir, 2008, s.287).

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı diğer bir müessese daha önceleri de belirtildiği üzere ***üniter vergileme sistemidir.*** Üniter gelir vergisine göre kaynağı ne olursa olsun mükelleflerin belli bir dönemde elde ettikleri nakdi ve ayni değerlerin toplamı vergilendirilebilir geliri oluşturmaktadır. Burada gelirin mutlak şartla üretim faktörlerinden elde edilmesi ve süreklilik arz etmesi gibi hususlar önem arz etmemektedir (Plasscheart, 1988, s.43; Şen ve Sağbaş, 2023, s.207). Amerika'da gelir vergisinde benimsenmekte olan bu yönteme göre mükellefler kanunun belirttiği gelir unsurlarından bir veya birkaçı fark etmeksizin elde ettikleri bütün gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır (Öz ve Akdemir, 2002, s.88).

Gelir vergilemesinde vergilendirme yapılırken çeşitli faktörlere (medeni durum, sağlık durumu vb.) göre matrahın azalmasına imkan vererek mükellefler arasında adaleti sağlamaya yardımcı olan ***en az geçim indirimi*** müessesesi, vergilemede adaleti sağlayıcı bir diğer müessesedir. Amerikan gelir vergilemesinde 2017 yılına kadar uygulama alanı bulan en az geçim indirimi müessesesi, 2017 yılında kabul edilen*"Tax Cuts and Jobs Act" -Vergi Kesintileri ve İş Kanunu- (TCJA)* başlıklı vergi düzenlemesiyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır (Internal Revenue Service, 2024). Yani Amerikan gelir vergisi mükellefleri kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu eşi ve varsa çocukları için artık muafiyet talebinde bulunamamaktadır.

2017 öncesinde mükelleflerin medeni durumuna göre belirlenen kişisel muafiyet miktarı diğer bir ifadeyle en az geçim indirimi miktarı düşüldükten sonra ayrıca standart indirim de uygulanmaktayken artık sadece standart indirim miktarının mükellefin gelirinden indirilmesine imkan verilmektedir.

Tablo 24: Amerika Birleşik Devletleri'nde Standart İndirim Miktarı (2024/2025)

Medeni Durum	***İndirim Miktarı***
Bekar	*15.000 dolar**
Evli (Ortak Beyan)	*30.000 dolar**
Hane Reisi	*22.500 dolar**
Evli Yaşlılar için Ek Tutar	*1.550 dolar***
Evli Olmayan Yaşlılar için Ek Tutar	*1.950 dolar***

Kaynak: * Internal Revenue Service, 2024d. https://www.irs.gov/newsroom/irs-releases-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2025#:~:text=Standard%20deductions.,%24800%20from%20tax%20year%202024 (09.01.2025)

**Internal Revenue Service (2023b), www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-23-34.pdf.

Tablo 24, Amerikan gelir vergilemesinde 2024 mali yılı için uygulanacak standart indirim miktarını göstermektedir. Standart indirim miktarı tablodan görüleceği üzere mükellefleri en az geçim indirimi gibi kişisel ve ailevi durumlarına göre ayırmamakta ve her bir mükellefe uygulanmaktadır. Ayrıca standart indirimin yanı sıra yaşlılara yönelik ek indirimin de uygulandığı görülmektedir.

Vergilemede adaleti sağlayıcı bir diğer müessese, ***sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimlerdir***. Sosyal nitelikli bu uygulamalar vasıtasıyla toplumdaki özellikle düşük gelir gruplarının karşı karşıya kaldığı gelir eşitsizlikleri ve adaletsiz vergi yükünün iyileştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda Amerikan GVK'da yer alan sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 25: Amerikan Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Kanun-Madde/Muafiyet-İstisna Türü	***Amaç***
Internal Revenue Code (IRC) Standart İndirim	*Her bir gelir vergisi mükellefine uygulanan standart indirim miktarı, mükellefin evli, bekar ve aile reisi olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde standart indirim, mükellefin gelir düzeyini göz ardı etse de evli veya bekar olma durumunu gözetmesi vergilemede adalet için önemlidir.*
Internal Revenue Code (IRC) Kazanılmış Gelir Vergisi Kredisi/İndirimi	*Kazanılmış Gelir Vergisi Kredisi, düşük ve orta gelirli mükelleflere ve ailelere vergi indirimi sağlamaktadır. Bu yönüyle negatif gelir vergisine de benzetilmektedir. Söz konusu uygulama neticesinde mükellefin yararlanabileceği indirim tutarı, mükellefin; çocuğunun olmasına, bakmakla yükümlü olduğu kişilerin bulunmasına veya engellilik durumuna göre değişmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde mükellefin şahsi kriterlerinin dikkate alınması vergilemede adalet açısından önem arz etmektedir.*
Internal Revenue Code (IRC) Hayırsever Katkı Ödemeleri	*Mükellefler tarafından hayır kurumlarına (Kiliseler, devletin bazı idareleri vb.) yapılan ödemelerin belli bir bölümü vergiden muaf tutulmaktadır. Amaç sosyal nitelikli olan kurum ve kuruluşların desteklenerek toplumsal geri kazanımların artırılmasıdır.*

Internal Revenue Code (IRC) İşle İlgili Eğitim Giderleri	*Engelli bireylerin engellilikleriyle ilgili eğitimleri dolayısıyla katlanılan giderler ve Kanun'da belirtilen diğer bazı durumlarda mükelleflerin katlandıkları giderler gelir vergisinden indirilmektedir. Özellikle engelli bireylere sağlanan faydaların sosyal yönüyle vergilemede adalete hizmet ettiği söylenebilir.*
Internal Revenue Code (IRC) Kaza, Afet ve Hırsızlık Kayıpları	*Mükellefler kaza, doğal afet ve hırsızlık gibi olağanüstü olaylar neticesinde (Kanun'da belirtilen özel şartlara tabi olmak koşuluyla) sahip oldukları mülklerinde meydana gelen kayıplarını ilgili yılda verdikleri beyanlarında belirterek vergiden indirebilmektedir. Zor durum ile karşı karşıya kalan mükelleflerin en azından ilgili hasar ve zayiatlarının vergiden indirilmesine imkan verilmesi sosyal açıdan vergilemeyle örtüştüğü söylenebilir.*

Kaynak: Amerikan Gelir Vergisi Kanunu'ndan hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Çalışma kapsamında değerlendirilen gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı son müessese ***artan oranlı tarifedir.*** İlgili müessese Amerikan gelir vergilemesinde kullanılmakla birlikte 2025 mali yılı uygulanacak tarife aşağıdaki gibidir.

Tablo 26: Amerika Birleşik Devletleri'nde Gelir Vergisi Tarifesi (2025)

Yıllık Kazanç (Bekar mükellefler)	***Vergi Oranı (%)***
0-11.925dolar' a kadar	*10*
11.925-48.475 dolar arası	*12*
48.475-103.350 dolar arası	*22*
103.350-197.300 dolar arası	*24*
197.300-250.525 dolar arası	*32*
250.525-626.350 dolar arası	*35*
626.350 dolar ve üzeri	*37*
Yıllık Kazanç (Evli Ayrı Beyan Veren mükellefler)	***Vergi Oranı (%)***
0-11.925dolar' a kadar	*10*
11.925-48.475 dolar arası	*12*
48.475-103.350 dolar arası	*22*
103.350-197.300 dolar arası	*24*
197.300-250.525 dolar arası	*32*
250.525-375.800 dolar arası	*35*

375.800 dolar ve üzeri	*37*
Yıllık Kazanç (Evli Ortak Beyan Veren Mükellefler)	***Vergi Oranı (%)***
0-23.850 dolar'a kadar	*10*
23.850-96.950 dolar arası	*12*
96.950-206.700 dolar arası	*22*
206.700-394.600 dolar arası	*24*
394.600-501.050 dolar arası	*32*
501.050-751.600 dolar arası	*35*
751.600 dolar ve üzeri	*37*
Yıllık Kazanç (Hane Reisi)	***Vergi Oranı (%)***
0-17.000 dolar'a kadar	*10*
17.000-64.850 dolar arası	*12*
64.850-103.350 dolar arası	*22*
103.350-197.300 dolar arası	*24*
197.300-250.500 dolar arası	*32*
250.500-626.350 dolar arası	*35*
626.350 dolar ve üzeri	*37*

Kaynak: https://www.forbes.com/advisor/taxes/taxes-federal-income-tax-bracket/ (12.02.2025)

Tablo 26'da ABD'de 2025 yılı gelir vergisi tarifesi gösterilmektedir. Amerikan gelir vergisi tarifesinde matrah yedi dilime ayrılmış olup vergi oranları ise %10-37 arasında değişmektedir. Amerikan gelir vergisi tarifesi, mükellefin; bekar, evli ortak beyan, evli ayrı beyan ve hane reisi olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Burada bekar hiç evlenmemiş ya da evlenip boşanmış kişileri, hane reisi evli olmamakla birlikte bir evin giderlerinin yarısından fazlasını karşılayan ve evde bakmakla yükümlü olduğu kişilerin olduğu kişileri, evli ortak beyan birlikte tek bir beyanname veren kişileri ve evli ayrı beyan ise evli olmakla birlikte ayrı ayrı beyanname veren kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde farklı tarife düzenlemesi yapılmıştır (Kızılot, Kılıç ve Müderrisoğlu, 2006, s.60-61). Amerikan gelir vergisi adaleti sağlayıcı müesseseler bakımından değerlendirildiğinde ayırma ilkesi ve en az geçim indiriminin uygulanmadığı söylenebilir. Öte yandan üniter gelir sistemi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar ile artan oranlı gelir vergisi tarifesinin ise vergilemede adalete hizmet edecek şekilde uygulandığı görülmektedir.

2.3.4. Amerikan Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar

Gerek vergilemede adaleti gerekse mükelleflerin vergi algısını olumsuz etkileyen ***kayıt dışı ekonomi,*** çalışmada vergi adaletini olumsuz etkilemede ele alınan ilk husustur. Kayıt dışı ekonomi; yeraltı ekonomisi, yarı kayıtlı ekonomi ve hiç kayıtlara girmeyen ekonomi olmak üzere üç farklı unsuru içinde barındırmaktadır (Aydemir, 1995, s.76). Yeraltı ekonomisi, toplumda zararlı ve ahlak dışı olarak

benimsenen ve kanunen yasaklanan -silah, maden, uyuşturucu kaçakçılığı, rüşvet, tefecilik gibi- faaliyetleri kapsamaktadır (Aydemir, 1994, s.14). Yarı kayıtlı ekonomi, mükelleflerce yapılması yasal olmakla birlikte bu faaliyetlerden elde edilen kazançların kayıt dışı bırakılması sonucu oluşmaktadır hiç kayıtlara girmeyen ekonomi ise aktif olarak ekonomik faaliyet göstermekle birlikte bu faaliyetlerini vergi dairesine bildirilmemesi -işportacılar, hamallar, inşaat işçileri gibi- sonucunda ortaya çıkmaktadır (Aydemir, 1995, s.77-80). Her ne sebeple olursa olsun ülkelerin toplumsal, ekonomik ve sosyal yapısı açısından olumsuz etkiler ortaya çıkaran kayıt dışı ekonomi ABD'de de varlığını sürdürmektedir. ABD'de 2003-2016 döneminde kayıt dışı ekonomi ortalaması %7,14 (Schneider, 2016, s.50) olarak gerçekleşirken son verilere göre -WB 2020- %7,20 olarak hesaplanmıştır (World Economics, 2024). İlgili oran AB üyesi ülkelerin ortalamasının oldukça altında olmakla birlikte ABD'de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün yaklaşık olarak son 20 yılda %7 seviyelerinde gerçekleştiğini söylemek mümkündür. Diğer ülkelerle kıyaslandığında ABD'nin bu konuda iyi bir konumda olduğu görülmektedir.

Vergi afları, vergilemede adaleti ve mükelleflerin vergi algısını olumsuz yönde etkileyen bir husustur. Vergi affı uygulamaları ABD'de sıklıkla ve genellikle eyalet düzeyinde uygulanmaktadır. Amerika'da özellikle 1980 sonrasında birçok eyalet vergi affına mali programlarında yer vermiştir. Bu dönemde otuz farklı eyalette ortalama otuz beş kez vergi affı çıkarılmıştır. 1990'lı yıllarda vergi aflarının uygulanma sıklığında önemli düşüş gerçekleşmiş ve o dönemde ortalama on sekiz kez vergi affı uygulamasına başvurulmuştur. 2000'li yıllara gelindiğinde ise vergi aflarının uygulanma sıklığında önemli artışlar -neredeyse altmış kez- yaşanmıştır (Mikesell ve Ross, 2012, s.533-534). En güncel vergi affı uygulaması, Massachusetts eyaletinde 1 Kasım-30 Aralık 2024 döneminde, kişisel gelir vergisi, kurumsal tüketim vergileri ve emlak vergisi mükelleflerinden beyanname vermeyenlerin eski dönemlere ait ödenmemiş vergi ve faiz borcunu ödemeleri durumunda cezaların çoğundan feragat edilecektir (Mass, 2024).

Gelir vergilemesinde adaleti etkileyen ve mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tutum takınmalarına sebep olan diğer bir husus ***vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmadır.*** Vergi kaçakçılığı yasadışı faaliyetlerle ödenecek verginin ödenmemesini, vergiden kaçınma ise yasal faaliyetlerle -muafiyet, istisnadan yararlanma vb.- verginin ödenmemesini ifade etmektedir (Congressional Research Service, 2022, s.1). Mükellefin gerçekleştirdiği faaliyet ister hukuki isterse hukuka aykırı olsun neticede hükümet açısından vergi kaybı oluşmaktadır. 2024 yılında Tax Justice Network tarafından yayınlanan "State of Tax Justice 2024" raporuna göre ABD, İrlanda, Birleşik Krallık ve Lüksemburg gibi ülkeler vergi kaçırma ve vergiden kaçınma dolayısıyla büyük kayıplar yaşanmakta ve bu ülkelerin birçoğu aynı zamanda diğer ülkelerin de büyük vergi kayıpları yaşamasına neden olmaktadır. Aynı rapora göre ABD tek başına küresel ölçekte 37.5 milyar dolar -küresel vergi kaybının %25.97'si- vergi kaybına yol açmaktadır (Tax Justice Network, 2024, s.53). Görülebileceği üzere Amerika'da vergi kaçırma ve vergiden kaçınma dolayısıyla özellikle vergi cennetleri üzerinden önemli derecede vergi kaybı

yaşanmaktadır. Bu ise Amerikan Vergi Hukuku açısından büyük bir sorun olmakla birlikte küresel ölçekte bazı problemleri de beraberinde getirmektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi adaleti algılarını etkileyen ve dolayısıyla vergiye karşı olumsuz tutum sergilemelerine neden olabilecek diğer bir husus ***vergi denetim ve cezalarıdır.*** Vergi denetimi, vergi ödemekle yükümlü olan kişilerce gerçekleştirilen işlemlerin vergi kanunlarına ve ilgili diğer mevzuat (özelge, sirküler, genelge vb.) hükümlerine uygunluğunun tespit edilmesi için gerçekleştirilen faaliyetleri ifade etmektedir (Erkuş ve Ünal, 2014, s.83). Amerikan vergi sisteminde vergi kanunlarının uygulanmasından -birkaç özel vergi dışında- sorumlu olan IRS -Internal Revenue Service- (Öner, 2005, s.93) vergi denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden de sorumludur. 2024 yılında IRS tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri neticesinde, 2.12 milyar dolar vergi dolandırıcılığı tespit edilmiştir. Denetimler kapsamında gerçekleştirilen 1373 inceleme, vergi soruşturmasına dönüşmüş ve 674 kişi ve kurum için takip önerisi getirilmiştir. Gerçekleştirilen takipler neticesinde de 615 sanık hapis cezasına çarptırılmıştır (Internal Revenue Service, 2024a, s.10-11). 2023 mali yılında IRS, gerçekleştirildiği denetimler sonucu, ek vergi borcu olan beyannamelerden 104.1 milyar dolar ve zamanında verilmeyen beyannameler üzerinden 25.6 milyar dolar ek gelir elde etmiştir. Yine 2023 yılında gerçekleştirilen denetimler sonucunda mükelleflere 65.6 milyar dolar ceza kesilmiştir (Internal Revenue Service, 2023a, s.59-60). Ayrıca Amerika'da gerçekleştirilen denetimler için harcanan zamanın %69,2'si vergi denetimlerine ayrılmaktadır (Internal Revenue Service, 2024a, s.10). Bu durum Amerikan vergi sisteminde vergi denetimlerine verilen önemin en büyük göstergesidir.

Uzlaşma müessesesi gelir vergilemesinde mükelleflerin adalet algısı üzerinde olumsuz etki oluşturan diğer bir husustur. Uzlaşmayı, mükelleflerin toplam vergi borcunu azaltabilmek için vergi idaresiyle aralarında yaptıkları bir anlaşma olarak tanımlamak mümkündür (Internal Revenue Service, 2024b). Diğer bir ifadeyle uzlaşma, ilgili vergi otoritesi ile mükellefler arasında gerçekleşen, mükelleflerin bazı vergi yükümlülüklerinin affedilerek azaltıldığı bir prosedürdür. Uzlaşmaya, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı şekilde başvuru yapılabilmektedir. Amerikan vergi otoritesi (IRS) uzlaşma müessesesini sonraki dönemlerde tahsil edilebilecek yüksek tutarda ama belirsiz olan vergi alacağını mümkün olabildiğince yüksek bir tutarını tahsil edebilmek olarak değerlendirmektedir (İnaltong, 2012, s.32-33). Bu sebeple Amerikan vergi mükellefleri gerçek ödeme güçleri doğrultusunda bir uzlaşma teklifi hazırlamak zorundadır. Aksi halde IRS, mükellefin ödeyebileceği tutardan daha düşük tutarda bir uzlaşma teklifi sunduğunu tespit ederse uzlaşma teklifi reddedilmektedir (Internal Revenue Service, 2024b). Amerika'da 2023 mali yılında vergi mükellefleri tarafından, mevcut vergi borçlarından daha az tutarda vergi ödemek için toplam 30.163 uzlaşma teklifi yapılmıştır. Yapılan uzlaşma tekliflerinden 12.711 tanesi IRS tarafından kabul edilmiş olup -kabul oranı %42- kabul edilen uzlaşmaların tutarı ise 214.5 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir (Internal Revenue Service, 2023a, s.59). Buradan hareketle Amerikan vergi otoritesinin uzlaşma müessesesi hususunda oldukça net ve katı bir tavır sergilediğini söylemek mümkündür. Zira uzlaşma başvurularının kabul oranı bu durumun en önemli göstergesidir.

2.4. Macaristan

Bu başlıkta ilk olarak Macaristan gelir vergisi incelenecektir. Öncelikle Macaristan gelir vergisinin tarihsel süreçte gelişimi sonrasında verginin yapısı, özellikleri ve gelişimi incelenecektir. Akabinde Macaristan gelir vergisinde kabul edilen gelir unsurları, kabul edilen gelir vergisi sistemi gibi çeşitli hususlar ele alınacaktır. Son olarak da Macaristan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı müesseselerin durumu incelenecek ve bu bağlamda değerlendirmeler yapılacaktır.

2.4.1. Macaristan'da Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

1980'li yılların başında Macaristan'ın yaşadığı ekonomik sorunlar, ekonomide dışa açılmayı zorunlu hale getirmiştir. Ücretler hızla düşerken, devlet eliyle sunulan bazı sübvansiyonların kaldırılması ile fiyatlar yükselmeye başlamıştır. 1986 yılı sonunda ücretlerin dört ay süreyle dondurulmasına karar verilmiştir. 1987 Nisan ayında ücret sınırlamaları kaldırılmış ve ücretlerin kişi ve kurumların verimliliği ile orantılı olarak belirlenmesine karar kılınmıştır. Ekonomide yaşanan olumsuz gelişmeler hükümette de değişikliklere neden olmuş ve Karoly Grosz Başkabanlık koltuğuna getirilmiştir. Grosz, tüm gözleri üzerine çekme pahasına bir istikrar programı uygulamaya koymuş ve üretimde verimlilik artışı, özel sektörü genişletme ve işletmelere ücret politikalarını kendi belirleme ilkeleri gündeme gelmiştir. Ayrıca 1988'de vergi sistemine Katma Değer Vergisi ile Kişisel Gelir Vergisi dahil edilmiştir. (Wikipedia, 2024).

Macar vergi sisteminin 1988'de gerçekleştirilen yeniliklerden önceki gelirlerinin neredeyse üçte ikisi kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından ödenen vergilerden oluştuğu bilinmektedir. İlgili dönemde Macaristan'dan farklı olarak Batı ülkelerinde işletmelere nazaran bireyler üzerindeki vergi yükü daha fazlaydı. Macar vergi sistemindeki bu keskin farklılık Batı Avrupa'daki ülkelere benzemek için önemli değişikliklerin gerekli olduğuna işaret etmekteydi. Öte yandan kamu iktisadi teşebbüs gelirlerine önemli ölçüde bağlı olan Macar vergi sisteminin, o dönemde dünyada etkili olan özelleştirme hareketlerine karşı sürdürülebilir olmayacağı da açıkça ortadaydı (Hussain, 1993, s.271).

Merkezi güdümlü diğer bir ifadeyle sosyalist yapılı bir ekonomide devlet, kendi bünyesinde yer alan kurum, kooperatif ve bireyler üzerinden vergi ve benzeri kamu gelirlerini toplayarak kamusal ihtiyaçları, yeni yatırımları ve çeşitli sübvansiyon ödemelerini gerçekleştirmek üzere dağıtmaktadır. 1980'li yılların sonlarında Macaristan vergi sisteminin yapısı oldukça karmaşıktı. Devletin tüm şirketlere yönelik uyguladığı az sayıda vergi kuralı vardı ve bireysel işletmelere hatta bazen aynı sektördeki işletmelere de farklı vergi uygulamaları söz konusu olabiliyordu. Bunların yanı sıra devlet, mali açıdan zor durumda olan işletmelere sıklıkla bir defaya mahsus olmak üzere vergi muafiyeti uygulamaktaydı (Burant, 1989, s.123).

Macaristan 1988 yılında, Katma Değer Vergisi ve Kişisel Gelir Vergisini uygulamaya koyan ilk komünist ülke ünvanına sahiptir. İlk etapta Macar hükümeti, söz konusu bu yeni vergiler ile sermaye,

tasarruf ve işletmeler üzerindeki vergi yükünü hafifletmeyi amaçlamakla birlikte mevcut vergilerin yapısını da tam olarak değiştirmemiştir. Macar hükümeti Katma Değer Vergisi ile gelir kaynağını işletmeler üzerinden tüketiciler üzerine kaydırmayı hedeflemiştir. Bu sayede fiyatların artmasını sağlayarak devletin sunduğu sübvansiyon destekleri düşürülmek istenmiştir. Öte yandan kişisel gelir vergisi ile hükümet, kooperatifler ile özel sektör arasındaki gelir farklılıklarını en aza indirmeyi amaçlamıştır. Burada kayıt dışı ekonominin büyümesini yavaşlatmak, daha önce bildirilmeyen gelirleri sisteme dahil etmek ve vergileri enflasyona göre ayarlamak öncelikli hedefler arasında yerini almıştır. Aynı zamanda kişisel gelir vergisi ile üretkenliği olumsuz yönde etkileyen diğer vergilerin ortadan kaldırılması da amaçlanmıştır (Burant, 1989, s.124).

2.4.2. Macaristan'da Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi

Macaristan'ın gelir vergisine dair bütün esas ve usulleri "1995.évi CXVII. Törvény a Személyi Jövedelemadóról" *(Act CXVII of 1995 on Personal Income Tax)"* isimli GVK'da düzenlenmiş ve ilgili Kanun'da gelire ve vergilendirilmesine ilişkin kurallar ve yükümlülükler belirtilmiştir. Macar GVK'sından hareketle gelir vergisinin temel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

Tablo 27: Macaristan'da Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir Vergisinin Özellikleri	Gelir vergisinin mükellefi gelir elde eden gerçek kişilerdir.
	Gelir vergisi bakımından vergilendirme dönemi yıllık olup, (1 Ocak-31 Aralık) 12 aylık süreyi kapsamaktadır.
	Gelir vergisinin tahsili beyana dayalı olarak gerçekleştirilmektedir.
	Gelir vergisi, mükelleflerin gerçek ve safi gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelirin safi olması, elde edilmesi için katlanılan masrafların düşülmesi suretiyle kalan kısmı ifade etmektedir.
	Gelir vergisi tarifesi sabit/düz oranlı olarak uygulanmaktadır.
	Gelir vergisi, mükelleflere ait muhasebe kayıt ve belgeler üzerinden hesaplanmaktadır. Burada amaç mükellefin gerçek gelirine ulaşabilmektir.

Kaynak: Macar Gelir Vergisi Kanunu'ndan hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Tablodan hareketle Macar gelir vergisinin özellikleri; yıllık olma, gerçek kişilerden alınma, safi olma, beyan usulüne göre tahsil edilme ve sabit/düz oranlı tarifeye sahip olma şeklinde sıralanabilmektedir. Macar GVK'da gelir açık ve net bir şekilde tanımlanmamakla birlikte "gerçek bir kişi tarafından başkalarından elde edilen vergiye tabi tüm gelirlerden bu Kanun'da öngörülen sabit giderler düşüldükten sonra kalan kısım" şeklinde bir ifadeyle belirtilmiştir. 'Vergiye tabi tüm gelir' ifadesi kanunun sonraki maddelerinde detaylandırılarak gelir vergisinin kapsamına giren unsurlar sayılmıştır: Ücret/maaş ödemeleri, düzenli komisyon ödemeleri, özel girişimlerden (ticari faaliyetler vb.) elde edilen kâr, mülklerin (arazi, bina, araba vb.) satışından elde edilen kazançlar, temettü ödemeleri, faiz gelirleri,

sermaye kazançları (döviz kuru kazançları), emeklilik geliri, devredilebilir veya pazarlanabilir değer hakları (ICNL, 2010, s.15-16). İlgili Kanun'un *"Income from Self-Employment Activities"(Serbest Meslek Faaliyetlerinden Gelirler)* başlıklı 16. bölümünde, kanunda serbest meslek dışındaki alanlara dahil edilmeyen bütün faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olduğu belirtilmiştir. Özellikle özel girişimcilerin, küçük ölçekli tarımsal üreticilerin ve mülkünü kiraya veren kişilerin elde ettikleri gelirlerin bu kapsamda olduğu açıkça ifade edilmiştir (ICNL, 2010, s.26). Macar gelir vergisinin unsurları, geliri açıklayan teoriler bakımından değerlendirildiğinde ise kaynak teorisinin geçerli olduğu söylenebilir. Şöyle ki gelir olarak değerlendirilen unsurlara bakıldığında, kanunda "diğer kazanç ve iratlar" gibi bir unsurun bulunmadığı görülmektedir. Öte yandan Macar vergi sisteminde; piyango, bahis, kart oyunları gibi birçok faaliyetten elde edilen gelirler genellikle gelir vergisinden muaftır. Ancak bu tür gelirlerin sürekli olarak elde edildiği tespit edilirse vergileme kapsamına alınmaktadır (WTS, 2024).

Vergi mükellefiyeti bakımından Macar gelir vergisinde tam ve dar olmak üzere iki tür vergi mükellefi bulunmaktadır. Macar Vergi Kanunu'na göre Macaristan vatandaşları, Macaristan'da ikamet edenler ve bir takvim yılı içinde 183 günden fazla Macaristan'da bulunan kişiler tam mükellef (yerleşik özel kişi) olarak kabul edilmektedir. Söz konusu şartlar dışında kalanlar ise dar mükellef (yerleşik olmayan kişi) olarak değerlendirilmektedir (World Wide Tax, 2023). Tam mükellefler, gerek Macaristan'da gerekse Macaristan dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergi öderken, dar mükellefler ise sadece Macaristan'da elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödemekle yükümlü kılınmışlardır (ICNL, 2010, s.4; RSM, 2022).

Macar gelir vergisi üniter sisteme göre vergilendirme yapmaktadır. Zira Macar GVK'nın Genel Hükümler başlıklı ilk kısmında "Vergi bazı istisnalar dışında her takvim yılı için toplam gelir üzerinden tarh edilir" ifadesi bulunmaktadır (Monoktamas, 2024). İlgili maddede yer alan toplam gelir, mükellefin bir takvim yılı içinde farklı kaynaklardan elde ettiği kazançların toplamını göstermektedir. Dolayısıyla tek bir beyanname üzerinden verginin hesaplandığı üniter gelir vergisinin Macar gelir vergisinde geçerli olduğu görülmektedir.

Tablo 28: Macaristan'da Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022)

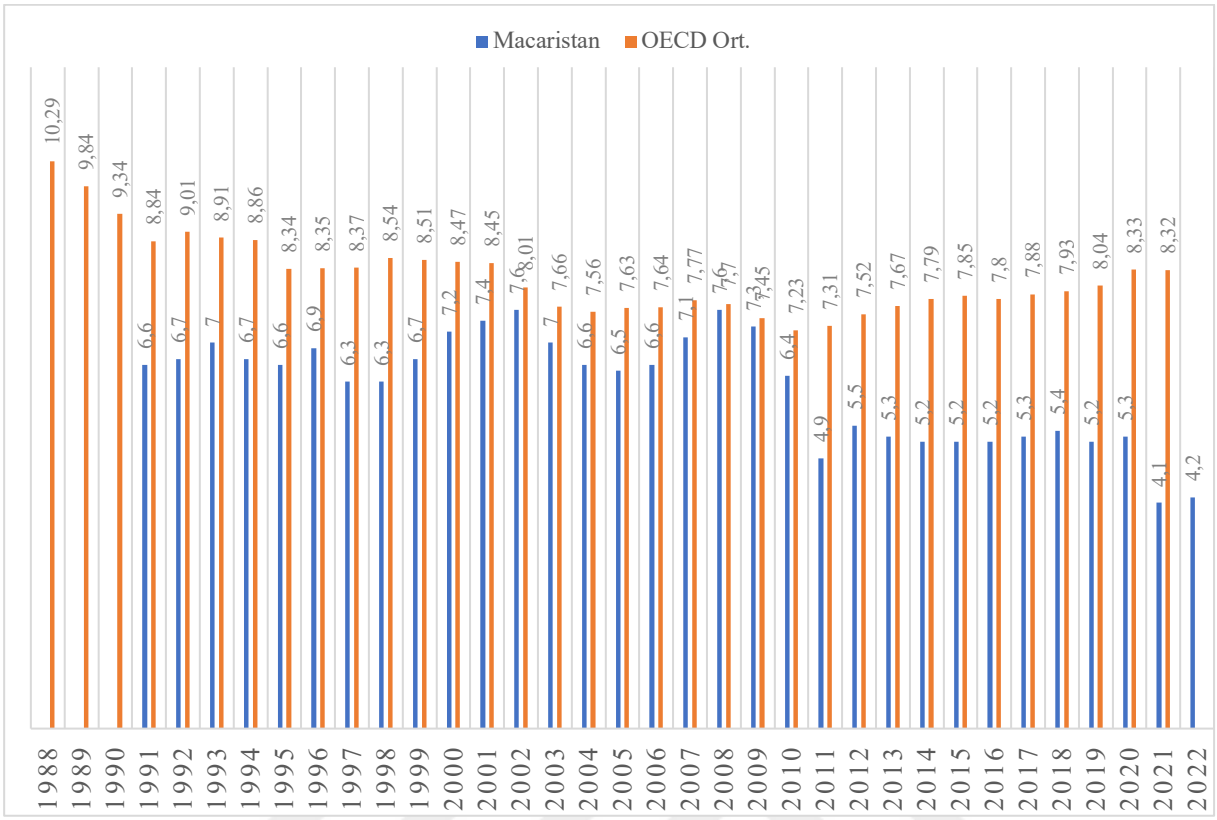
Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*	Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*
1988	-	***2006***	18,2
1989	-	***2007***	18,2
1990	-	***2008***	19,3
1991	14,8	***2009***	18,8
1992	15,2	***2010***	17,4
1993	15,6	***2011***	13,6
1994	15,7	***2012***	14,1

1995	16,1	***2013***	13,8
1996	17,5	***2014***	13,6
1997	16,8	***2015***	13,5
1998	16,8	***2016***	13,2
1999	17,5	***2017***	14,1
2000	18,6	***2018***	14,7
2001	19,6	***2019***	14,2
2002	20,2	***2020***	14,6
2003	18,9	***2021***	12,1
2004	17,8	***2022***	12,6
2005	17,9		

Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (02.06.2023)

Tablo 28, Macaristan'da 1991-2022 yılları arasında gerçekleşen kişisel gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payını göstermektedir. İlgili dönemde kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %16 olarak gerçekleşmiştir. 2021 yılı itibariyle Macaristan'da toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %53'ü dolaysız vergilerden, %47'si ise dolaylı vergilerden oluşmaktadır (OECD Revenue Statistics, 2023, s.124). Macaristan'daki vergi gelirlerinin dolaylı ve dolaysız dağılımına bakıldığında neredeyse eşit bir dağılımın olduğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin, vergilendirme yapılırken kişinin şahsi durumunu gözetmemesi ve gelir düzeyi ne olursa olsun her kişiye aynı ölçüde vergi yükü oluşturması vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir. Bu açıdan Macar vergi sistemi değerlendirildiğinde dolaysız vergilerin oranının diğer gelişmiş OECD ülkelerine göre düşük olduğu ve bu durumun Macar gelir vergilemesinde adaletsizliğe yol açtığını söylemek mümkündür.

Grafik 4: Macaristan'da Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (12.06.2023)

Grafik 4'te Macaristan'daki kişisel gelir vergisi gelirlerinin GSYH'ye oranı, OECD üyesi ülkeler ortalaması ile birlikte yer almaktadır. 1991-2022 dönemi veriler incelendiğinde söz konusu oranın Macaristan'da, OECD ortalamasının altında seyrettiği görülmektedir. Macar vergi sisteminin %53'ünün dolaysız vergilerden, dolaysız vergilerin de 1/3'ünün kişisel gelir vergisinden oluştuğu göz önüne alındığında, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumuna göre değişiklik arz edebilen sübjektif karakterli bu verginin dolaylı vergilere yakın bir ağırlıkta olmasının Macaristan'da vergi yapısının vergi yükü dağılımında adaleti sağlamak bakımından çok da güçlü olmadığını göstermektedir.

2.4.3. Macar Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler

Ayırma ilkesi, çalışma kapsamında ele alınan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı ilk müessesedir. Ayırma ilkesi, OECD üyesi ülkelerin neredeyse tamamında genel olarak çok düşük düzeyde gelir elde eden ailelere vergi indirimi ve istihdamı teşvik edici politikalar aracılığıyla uygulanmaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013, s.283). 2010 yılına kadar Macaristan gelir vergilemesinde artan oranlı tarife kullanılmakta ve ücret gelirlerine (Türkiye'deki gibi) farklı vergi oranları uygulanmaktaydı (OECD, 2012, s.46). Ancak 2011 ve 2013 yılları arasında Macar vergi sisteminde önemli ölçüde değişiklik yapılmış ve bu kapsamda kişisel gelir vergisinde %16'lık tek/düz oranlı vergilemeye geçilmiştir. 2015 yılında ise %15'e düşürülen kişisel gelir vergisi oranı halen aynı oranda uygulanmaktadır (Kreko vd.,

2023, s.485). Bu doğrultuda Macaristan'da 2010 yılına kadar uygulanmakta olan ayırma ilkesinin günümüzde uygulanmadığını söylemek mümkündür.

Vergilemede ***matrahın gerçek usulde tespiti*** gelir vergilemesinde adaleti tesis eden diğer bir müessesedir. Burada amaç mükelleflerin elde ettiği gelir ve kazançları üzerinden vergi hesaplanırken katlanmış oldukları giderlerin düşülmesine ve bazı indirimlerin yapılmasına imkan vererek mükelleflerin gerçek gelirine ulaşabilmektir (Neumark, 1946, s.27; Saraçoğlu, 2000, s.82). Macaristan gelir vergisinde mükelleflerin gelirleri gerçek usulde tespit edilmektedir. Macaristan'ın GVK'sında mükelleflerin elde ettikleri gelirlerden bu gelirleri elde etmek için katlandıkları giderlerin düşülmesiyle vergi matrahına ulaşılacağı belirtilmiştir (ICNL, 2010, s.15). Burada vergi matrahını oluşturan safi tutarın gerçek usulde tespiti mükellefin beyanı üzerinden gerçekleştirilmekte ve beyan edilen tüm hasılat ve giderlerin belgelere dayandırılarak bunlar üzerinden gerçek vergi matrahına ulaşılması esas alınmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, s.247).

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı diğer bir müessese ***üniter vergileme sistemidir.*** Üniter gelir vergisine göre kaynağı ne olursa olsun mükelleflerin belli bir dönemde elde ettikleri nakdi ve ayni değerlerin toplamı vergilendirilebilir geliri oluşturmaktadır. Macar gelir vergisinde üniter sistem uygulanmaktadır. Zira Macar GVK'nın Genel Hükümler başlıklı ilk kısmında "Vergi bazı istisnalar dışında her takvim yılı için toplam gelir üzerinden tarh edilir" ifadesi bulunmaktadır (Monoktamas, 2024). İlgili maddede yer alan "toplam gelir" ile mükellefin bir takvim yılı içinde farklı kaynaklardan elde ettiği kazançların toplamı belirtilmektedir. Dolayısıyla Macar gelir vergilemesinde üniter sistem geçerli uygulanmaktadır.

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı bir diğer müessese ***en az geçim indirimidir.*** En az geçim indirimi müessesesi asgari geçim indirimi adıyla da uygulanabilmekle birlikte vergilendirme yapılırken çeşitli faktörlere (medeni durum, sağlık durumu vb.) göre matrahın azalmasına imkan vererek mükellefler arasında adaleti sağlamaya yardımcı olmaktadır. Asgari geçim indirimi müessesesi Macaristan'da artan oranlı gelir vergisi tarifesinin kaldırılmasına kadar geçen süreçte -2013 yılına kadar- uygulanmıştır (Kreko vd., 2023, s.485). Macar gelir vergisinin düz/sabit oranlı olarak uygulanmaya başlanmasıyla birlikte asgari geçim indirimi müessesesinin uygulamasına da son verilmiştir. En az geçim indiriminin kaldırılması, mükelleflerin toplam gelirlerine uygulanan vergi oranı, tüm gelir düzeyindeki vergi mükellefleri için eşitlenmiştir. Bu durumun yaratabileceği vergi adaletsizliği ise çocuk sayısına ve gelir düzeyine bağlı olarak çocuklar için sağlanan vergi muafiyetleri ile giderilmeye çalışılmaktadır (Kreko vd., 2023, s.494).

Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimler, vergilemede adaleti sağlayıcı bir diğer müessesedir. Sosyal nitelikli bu uygulamalar ile toplumdaki özellikle düşük gelir gruplarının karşı karşıya kaldığı gelir eşitsizlikleri ve adaletsiz vergi yükünün iyileştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda Macaristan GVK'da yer alan sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 29: Macaristan Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Kanun-Madde/Muafiyet-İstisna Türü	***Amaç***
Törvény a Személyi Jövedelemadóról 1995 Dört Çocuklu Anneler için Vergi Muafiyeti	*Macaristan'da dört veya daha fazla çocuğa sahip olan annelerin, elde ettikleri ücretleri ya da diğer gelirleri için %15 gelir vergisi ödemeleri gerekmemektedir. Evlat edinilen çocuklar da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Burada amaç dört ve üzerinde bakmakla yükümlü olunan çocukların oluşturabileceği maddi yükü hafifletebilmektir.*
Törvény a Személyi Jövedelemadóról 1995 25 Yaş ve Altındaki Kişilere Vergi Muafiyeti	*2022 yılı itibariyle uygulanmasına başlanan muafiyet ile 25 yaş ve altındaki gençler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Burada bir taraftan öğrenciler/gençler vergilendirilmeyerek çalışmaya teşvik edilirken diğer taraftan gençlerin hayatlarını kurması ve geleceğe yönelik beklentilerinin iyileşmesi amaçlanmaktadır.*
Törvény a Személyi Jövedelemadóról 1995 30 Yaş Altındaki Annelere Vergi İndirimi	*Macaristan'da 2023 yılı itibariyle uygulanmasına başlanan vergi indirimi ile 30 yaş altındaki genç annelere aylık olarak ortalama bir önceki yılın brüt asgari ücret tutarı kadar indirim hakkı tanınmıştır (GrantThornton, 2023). İlgili vergi indirimi ile genç annelerin vergi yükleri hafifletilerek, sosyal ve mali açıdan desteklenmeleri amaçlanmaktadır.*
Törvény a Személyi Jövedelemadóról 1995 Engellilik İndirimi	*Engellilik indiriminden ağır engellilik raporuna sahip olan kişiler yararlanabilmektedir. İlgili indirimden yararlanabilen kişilere, asgari ücretin brüt tutarının 1/3'ü oranında vergi indirimi sağlanmaktadır.*
Törvény a Személyi Jövedelemadóról 1995 Yeni Evliler için Vergi İndirimi	*Yeni evlenen eşlerden en az birisinin ilk evliliği olması koşuluyla, yeni evli çiftlere yönelik vergi indirimi uygulanmaktadır. Sadece bir partnerin ilk evliliği olması diğer partnerin indirimden yararlanmasını engellememektedir. Evli çiftler evlendikten sonraki ilk ay itibariyle indirimden yararlanmaya başlamakla birlikte*

	yirmi dört ay süreyle söz konusu indirimi talep edebilmektedirler (Helpers Finance, 2023).
Törvény a Személyi Jövedelemadóról 1995 Aile Vergi İndirimi	*Aile vergi indirimi, ebeveynlerin veya velilerin çalışma durumlarıyla ilgili olmakla birlikte net maaşlarını artırıcı etkiye sahiptir. Vergi indirimi tutarı, bakmakla yükümlü olunan çocuk -Kanun'da belirtilen bağımlı çocuk tanımına dahil olan- sayısına göre değişiklik göstermekle (Terez Varga, 2023, s.100) birlikte söz konusu uygulama kişilerin daha az vergi ödemesini sağlayarak onları desteklemeyi amaçlamaktadır.*

Kaynak: Macaristan Gelir Vergisi Kanunu'ndan hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Çalışma kapsamında değerlendirilen gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı son müessese ***artan oranlı tarifedir.*** Artan oranlı tarife, vergi matrahı ile oranı arasındaki doğru yönlü ilişkiye dayalı, dolayısıyla vergi matrahındaki yükselmeler karşısında vergi oranının da yükseldiği tarife tipidir. Sahip olduğu bu özelliği ile artan oranlı tarife vergilemede adaletin yapıtaşları olan dikey ve yatay adalet ilkelerinin gerçekleştirilmesine elverişlidir (Akgül Yılmaz, 2006, s.242). Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergilemede adalete yaklaşılması ve adil vergi yükünün mümkün olabildiğince sağlanabilmesi açısından bir vergi sistemi için artan oranlı tarifenin varlığı gereklidir. Ancak Macar gelir vergisi daha önce de belirtildiği üzere kişisel gelir vergilemesinde %15 sabit/düz oranlı bir tarife yapısı kullanmaktadır. Macar gelir vergisinin bu yönüyle vergilemede adaletten uzaklaştığını söylemek mümkündür. Öte yandan oluşabilecek vergisel adaletsizlikler, hükümetin sunduğu muafiyet ve indirimler ile telafi edilmeye çalışılmaktadır.

2.4.4. Macar Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar

Çalışmada ele alınan gelir vergisinde adaleti bozucu etki yaratan uygulamalardan ilki ***kayıt dışı ekonomidir.*** Macaristan'da İş Kanunu'na göre; reşit olmayanların istihdam edilmesi, işçilerin asgari ücretin altında çalıştırılması, çalışma saatlerine uyulmaması, yazılı sözleşmelerin yapılmaması gibi birçok husus nedeniyle düzensiz olan istihdam biçimleri cezalandırılmaktadır. Macaristan'da kayıt dışı faaliyetlerin oluşumunda; işverenlerin çalışanlarını resmi kurumlara bildirmemesi, yabancı uyruklu kişilerin izinsiz çalıştırılması ve çalışanların asgari ücret üzerinden kayıt yaptırılması -aşan kısmın elden verilmesi- gibi hususlar önemli rol oynamaktadır (Juhász, 2008, s.9). Macaristan'da 2003-2016 döneminde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin oranı %23,22 olarak gerçekleşirken, son verilere göre -WB 2020- %23,5 olarak ölçülmüştür (World Economics, 2024). 2003-2016 döneminde AB üyesi ülkelerde kayıt dışı ekonomi oranının ortalama %17,9 (Schneider, 2016, s.48) olarak gerçekleştiği göz önüne alındığında Macaristan'ın ortalamanın üzerinde bir değere sahip olduğu ve kayıt dışı ekonomi

konusunda alınan önlemlerin yetersiz olduğu dolayısıyla bu hususta yeni düzenlemelerin gerekli olduğu görülmektedir.

Vergi affı uygulamaları, mükelleflerin vergi adaleti algısını olumsuz etkileyerek vergi uyumunu da azaltan ve gelir vergilemesinde adaleti bozucu etki yaratan diğer bir uygulamadır. Vergi afları uygulanırken hükümetlerin bazı hususlarda beklentileri bulunmaktadır: Gelecekteki vergi uyumunu iyileştirmek için mükellefleri (kayıtlı) artırabilmek, vergi tahsilatının süresini kısaltabilmek ve mükelleflerin vergi uyumsuzluğu konusunda veri oluşturarak reformun gerekli olduğu alanları tespit edebilmek (Alm ve Soled, 2021, s.7). Macaristan hükümeti de benzer amaçlarla vergi affı uygulamalarına başvurmaktadır. Bu bağlamda Macaristan hükümeti 2008 yılında bir vergi affı çıkarmıştır. Bu uygulama ile vergi cenneti ülkelerde kar payı elde eden mükelleflere, vergi cenneti ülkede elde ettikleri gelirlerinin en az yarısını devlet tahvillerine yatırmaları ve en az iki yıl tasfiye etmemeleri koşuluyla vergi matrahlarını %75 azaltma ve elde ettikleri gelir üzerinden de %10 oranında vergi ödeme imkanı verilmiştir (Deak, 2009, s.604). Ayrıca Macaristan'da 2013 yılında tanıtılan "Stability Savings Account" (İstikrar Tasarruf Hesabı) da vergi affına örnek teşkil etmektedir. Bu hesap ile Macar vatandaşlarının kamu borcunu finanse ederek devlet bütçesini istikrara kavuşturmak amaçlanmaktadır. İlgili hesaba 5 milyon HUF yatıran mükellefler aftan yararlanabilmiştir. Burada istikrar hesabına yatırılan tutarın ödeme anında elde edildiği varsayıldığı için paranın kaynağına gitmek mümkün değildir (Deak, 2014, s.344). Bu açıdan değerlendirildiğinde mükelleflerin kayıt dışı elde ettikleri gelirler kayıt altına alınmakta ve hükümet kara paranın aklanmasına bir nevi müdahale edememektedir.

Gelir vergilemesinde mükelleflerin adalet algısını etkileyen ve dolayısıyla vergi uyumlarını da düşürebilecek bir diğer husus ***vergi kaçırma ve vergiden kaçınma*** faaliyetleridir. Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin -vergi tabi tutarı gizlemek için- çeşitli hileli ve dolandırıcılık içeren tekniklere başvurarak ödemeleri gereken vergiyi ödemelerine dayanan riskli bir durumu ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı hazineye karşı dolandırıcılık suçunun işlenmesi suretiyle (Hussein, Mohamed ve Kurdi, 2016, s.233) devleti gelir kaybına uğratmaktadır. Vergiden kaçınma ise hazineye karşı suç işlenmediği durumu göstermektedir. Diğer bir ifadeyle mükelleflerin hukuki boşlukları ya da yasalarda belirtilen muafiyet ve istisna gibi uygulamaları kullanarak vergilerini ödememelerine/az ödemelerine imkan vermektedir. Tax Justice Network tarafından yayınlanan "State of Tax Justice 2024" rapora göre Macaristan küresel ölçekte 74.7 milyon dolar vergi kaybına neden olmaktadır. Bu miktar küresel ölçekte yaratılan vergi kaybının %0.07'sine tekabül etmektedir (Tax Justice Network, 2024, s.52). Görülebileceği üzere Macaristan'da -diğer ülkeler kadar önemli derecede olmasa da- vergi kaçırma ve vergiden kaçınma dolayısıyla özellikle vergi cennetleri üzerinden vergi kaybı yaşanmaktadır. Ayrıca Macaristan'da yapılan bir araştırmada vergi kaçırmanın en büyük nedeni olarak "yüksek vergi oranları" gösterilmiştir. Aynı çalışmada Macaristan'da mükellefler kaçakçılığın "faaliyetleri gizleyerek" gerçekleştirildiğini belirtmiştir (Hussein, Mohamed ve Kurdi, 2016, s.233).

Vergi denetimi, gelir vergilemesinde mükelleflerin adalet algılarını olumsuz etkileyerek vergi karşısında uyumsuz tavır sergilemelerine yol açabilecek diğer bir husustur. Vergi denetimi devletin yetkili birimleri tarafından gerçekleştirilen, vergilerin zamanında ve eşiksiz bir şekilde ödenmesini sağlamak için farklı önlem ve teknikler dahilinde yürütülen faaliyetleri ifade etmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.51). Bu yönüyle gerçekleştirilen vergi denetimleri, hükümetlerin vergiden bekledikleri mali amacın da gerçekleşmesinde büyük rol oynamaktadır.

Bu kapsamda Macaristan Ulusal Vergi ve Gümrük Dairesi (NAV) vergi denetimleri gerçekleştirmektedir. 2023 mali yılında NAV tarafından toplamda 149.019 vergi denetimi gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen yaklaşık 9.000 vergi denetimi neticesinde NAV, 151.9 milyar HUF net vergi farkı tespit etmiş ve toplamda 234.7 milyar HUF vergi cezası kesilmiştir. NAV ayrıca vergi performansı en yüksek ve en düşük olan mükelleflere yönelik toplamda 889 vergi denetimi gerçekleştirmiş ve bunların 599 tanesi soruşturmaya konu olmuştur. Gerçekleştirilen soruşturmalar sonucunda ise 10.1 milyar HUF net vergi farkı tespit edilirken 9.5 milyar HUF ise vergi cezası kesilmiştir (Nemzeti Adó- és Vámhivatal, 2024, s.28).

Gelir vergilemesinde mükelleflerin adalet algısını etkileyerek vergiye karşı gönüllü uyumlarını düşüren diğer bir husus ise ***uzlaşma*** müessesesidir. Mükellefler karşılaştıkları vergisel uyuşmazlıkları idari ve yargısal olmak üzere iki farklı yöntemle çözebilmektedir (Ateş Oktar, 2017, s.398). Uzlaşma müessesesi, mükelleflerin vergisel uyuşmazlıkları idari aşamada çözümleyebileceği bir yöntemdir. Macar vergi sisteminde vergisel uyuşmazlıkların çözümünde mükelleflerin başvurabileceği yollar; itiraz, denetleyici eylem ve yargısal denetimdir (Wtsklient, 2017). Diğer taraftan Macar vergi sisteminde uyuşmazlıkları çözücü alternatif yöntemleri oldukça sınırlıdır (Veres ve Kutasi, 2015, s.168). Buradan hareketle Macar vergi sisteminde uzlaşma müessesesinin uygulanmadığını söylemek mümkündür.

2.5. Polonya

Bu başlıkta Polonya gelir vergilemesi ele alınacaktır. Gelir vergisinin tarihsel süreç içindeki gelişimi, yapısı ve özellikleri vergi yükü dağılımında adaleti sağlayıcı mekanizmaların durumu bakımından irdelenecektir.

2.5.1. Polonya'da Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Polonya, 1945-1989 yılları arasında katı otoriter ve bürokratik bir rejimin hakim olduğu Sovyet sistemi ile yönetilmiştir (Uğur ve Doğan, 2017, s.30). Ancak 1989 yılında komünist sistemin çöküşü sonrasında ülkede siyasi ve ekonomik sistemde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Zira 1989 öncesi ekonomik yapı; vergilerin, fiyatların ve sübvansiyonların bir politika aracı olarak kullanılmasına dayanan merkezi planlı ekonomik modeli yansıtmaktaydı. Yine bu dönemde kişiler üzerinden maaş vergisi, dengeleme (ithalat dengeleme) vergisi, tarım vergisi ve gelir vergisi olmak üzere dört temel vergi tahsil edilmiştir. Ancak

1989'da komünist sistemin çöküşünden sonra Polonya tamamen yeni bir vergi sistemi için harekete geçmiştir (Heimann, 2001, s.22).

Polonya vergi sistemi, 1990'lı yıllarda AB standartlarına yakınlaşmak amacıyla vergilemede çeşitli reformlara tabi tutularak önemli ölçüde modernize edilmiştir (Król, 2022, s.149). Bu bağlamda kamu iktisadi teşebbüsleri yerine özel sektör gelirlerinin vergilendirilmesine dayalı bir vergileme anlayışına geçilmiştir. Yapılan vergi reformlarından en önemlileri, 1989 yılında Kurumlar Vergisi ve 1992 yılında Kişisel Gelir Vergisinin kabul edilmesidir (Piwowarski, 2007, s.11).

Ayrıca 1993 yılında ciro/muamele vergisi yerine Katma Değer Vergisi kabul edilmiştir. Diğer bir reform ise 1997 yılında yeni bir emeklilik fonu sisteminin kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Bu doğrultuda Sağlık Sigortası Kanunu yürürlüğe girmiş ve yerel yönetimlere mali kaynak sağlanmıştır. Polonya vergi sisteminde gerçekleştirilen reformlar neticesinde genel devlet gelirlerini oluşturan üç temel kategori - dolaysız vergiler, dolaylı vergiler ve sosyal güvenlik katkıları- oluşmuştur. Dolaylı ve dolaysız vergilerin büyük bir bölümü devlet bütçesinin finansmanı amacıyla toplanırken, sosyal güvenlik katkıları ise bütçe dışı sosyal güvenlik fonlarına tahsis edilmektedir (Lenain ve Bartoszuk, 2000, s.7)

Polonya vergi sisteminde gerçekleştirilen reformların bir sonucu olarak verginin tarafsız tahsis edilmesinde artışlar meydana gelmiş ve vergi sistemi şeffaf bir yapıya bürünmüştür. Ayrıca Polonya'nın yeni vergi sistemi vergi teşviklerinin ve indirimlerin, özellikle büyüme ve istikrarı sağlama gibi temel hükümet politikalarına ulaşabilmek için etkin bir biçimde kullanılmasını sağlamıştır (Heimann, 2001, s.23).

2.5.2. Polonya'da Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi

Polonya'nın gelir vergisine dair bütün esas ve usuller "*Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych*" isimli GVK'da düzenlenmiş ve ilgili Kanun'da gelire ve vergilendirilmesine ilişkin kurallar ve yükümlülükler belirtilmiştir. Polonya GVK'sından hareketle gelir vergisinin temel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

Tablo 30: Polonya'da Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir Vergisinin Özellikleri	Gelir vergisinin mükellefi gelir elde eden gerçek kişilerdir.
	Gelir vergisi bakımından vergilendirme dönemi yıllık olup, (1 Ocak-31 Aralık) 12 aylık süreyi kapsamaktadır.
	Gelir vergisinin tahsili beyana dayalı olarak gerçekleştirilmektedir.
	Gelir vergisi, mükelleflerin gerçek ve safi gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelirin safi olması, elde edilmesi için katlanılan masrafların düşülmesi suretiyle kalan kısmı ifade etmektedir.
	Gelir vergisi tarifesi artan oranlı olarak uygulanmaktadır.

	Gelir vergisi, mükelleflere ait muhasebe kayıt ve belgeler üzerinden hesaplanmaktadır. Burada amaç mükellefin gerçek gelirine ulaşabilmektir.

Kaynak: Polonya Gelir Vergisi Kanunu'ndan hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo incelendiğinde Polonya gelir vergisinin özellikleri; yıllık olma, gerçek kişilerden alınma, safi olma, beyan usulüne göre tahsil edilme ve artan oranlı tarifeye sahip olma şeklinde olduğu görülmektedir. Polonya GVK'da gelirin açık ve net bir şekilde tanımlanması yerine gelirin konusunu oluşturan unsurlar tek tek sayılmak suretiyle gelirin açıklanması tercih edilmiştir. Bu bağlamda; maaş ve ücret gelirleri, serbest meslek gelirleri, tarım dışı ekonomik faaliyet/ticari kazanç, kira gelirleri, emekli gelirleri, sermaye gelirleri (temettü ödemeleri, faiz geliri vb.), telif gelirleri, prim ve komisyon gelirleri, tarımsal üretimin özel bölümlerinden elde edilen gelirler kişisel gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych, 1991, s.26-29). Tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirlerin genellikle vergi dışı bırakıldığı ve dolayısıyla Polonya'da tarımsal faaliyetlerin ve üretimin önemli ölçüde desteklendiği görülmektedir.

Polonya gelir vergisinin unsurları, geliri açıklayan teoriler bakımından değerlendirildiğinde kaynak teorisinin geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Şöyle ki gelir olarak değerlendirilen unsurlara bakıldığında, kanunda "diğer kazanç ve iratlar" gibi bir unsurun bulunmadığı görülmektedir. Öte yandan Polonya vergi sisteminde; piyango, bahis, kart oyunları gibi birçok faaliyetten elde edilen gelirler belli bir tutara kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu tür gelirler kanunda belirtilen istisna tutarını aşması durumunda vergileme kapsamına alınmaktadır (Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych, 1991, s.56)

Vergi mükellefiyeti bakımından Polonya gelir vergisinde tam ve dar olmak üzere iki tür vergi mükellefi bulunmaktadır (Poplawski, 2008, s.50). Polonya Vergi Kanunu'na göre Polonya vatandaşları, Polonya'da ikamet edenler ve bir takvim yılı içinde 183 günden fazla Polonya'da bulunan kişiler tam mükellef (yerleşik özel kişi) olarak kabul edilmektedir. Söz konusu şartlar dışında kalanlar ise dar mükellef (yerleşik olmayan kişi) olarak değerlendirilmektedir (Accace, 2024). Tam mükellefler, gerek Polonya'da gerekse Polonya dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergi öderken, dar mükellefler ise sadece Polonya'da elde ettiği gelirler üzerinden vergi ödemekle yükümlü kılınmışlardır (Poplawski, 2011, s.139). Gelir vergilemesinde kabul edilen vergileme sistemi açısından ise Polonya gelir vergisinde üniter sistemin uygulandığını söylemek mümkündür (Poplawski, 2011, s.142). Zira Polonya'daki gelir vergisi mükellefleri -yıl içerisinde elde ettikleri gelirlerin kaynakları ne olursa olsun- tek bir beyanname üzerinden vergi ödemelerini gerçekleştirmektedir.

Tablo 31: Polonya'da Gelir Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022)

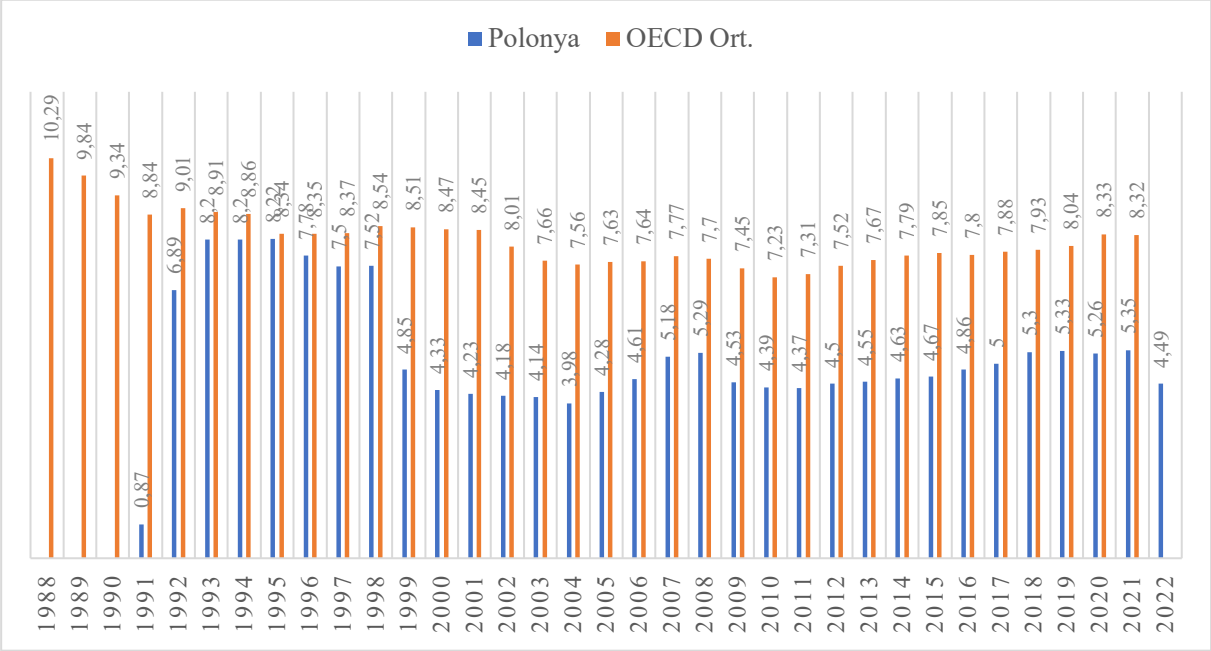
Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*	Yıllar	*Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)*
1988	-	***2006***	13,70
1989	-	***2007***	14,95

1990	-	***2008***	15,44
1991	2,57	***2009***	14,44
1992	19,05	***2010***	13,88
1993	20,94	***2011***	13,62
1994	22,53	***2012***	13,91
1995	22,47	***2013***	14,05
1996	21,29	***2014***	14,34
1997	20,79	***2015***	14,38
1998	21,33	***2016***	14,48
1999	13,88	***2017***	14,60
2000	13,18	***2018***	15,11
2001	12,87	***2019***	15,15
2002	12,67	***2020***	14,79
2003	12,78	***2021***	14,57
2004	12,46	***2022***	12,77
2005	13,00		

Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (12.07.2025)

Tablo 31, Polonya'da 1991-2022 yılları arasında gerçekleşen kişisel gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payını göstermektedir. İlgili dönemde kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %15 olarak gerçekleşmiştir. 2021 yılı itibariyle Polonya'da toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %62'si dolaysız vergilerden, %38'i ise dolaylı vergilerden oluşmaktadır (OECD Revenue Statistics, 2023, s.152). Polonya'daki vergi gelirlerinin dolaylı ve dolaysız dağılımına bakıldığında dolaysız vergilerin payının dolaylı vergilere göre yüksek oranda olduğu görülmektedir. Bu durum vergilemede adalet açısından olumlu olarak yorumlanabilmektedir. Zira dolaysız vergiler kişilerin şahsi ve ailevi durumlarına göre vergileme yapılabilmesini mümkün kılmaktadır.

Grafik 5: Polonya'da Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (23.07.2023)

Grafik 5, kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payını Polonya'da ve OECD ülkelerindeki ortalamasını göstermektedir. 1991-2022 döneminde gerçekleşen veriler incelendiğinde Polonya'nın, OECD ortalamasının altında seyrettiği görülmektedir. Polonya vergi sisteminin %62'sinin dolaysız vergilerden, dolaysız vergilerin de 1/5'inin kişisel gelir vergisinden oluştuğunu söylemek mümkünüdür (OECD Revenue Statistics, 2023, s.152). Bu bağlamda Polonya vergi sisteminde dolaysız vergilerin payının dolaylı vergilere oranla yüksek olması vergilemede adalete hizmet eden yapıda olmasını sağlamaktadır. Ancak kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı bakımından OECD ortalaması ile karşılaştırıldığında Polonya'nın düşük seviyelerde kişisel gelir vergisine sahip olduğunu söylemek mümkündür.

2.5.3. Polonya Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler

Ayırma ilkesi, çalışma kapsamında ele alınan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı ilk müessesedir. Ayırma ilkesi; emek ve sermayeye farklı vergi oranlarının uygulanması, sermaye üzerinden ilave vergi alınması, emek gelirine çeşitli indirimlerin yapılması ve vergi tarifelerine sınırlama konulması gibi çeşitli yöntemlerle uygulanabilmektedir (Budak, 2010, s.143). Polonya kişisel gelir vergisinde mükelleflerin vergi yükünü hafifletmek amacıyla vergi kredisi uygulanmaktadır. Bu uygulama ile mükelleflere -3.600 PLN/Zloty- temel yardım sağlanmaktadır. Buradan hareketle Polonya'da emek gelirlerine yapılan temel indirim ile kısmi bir ayırma ilkesi uygulamasından bahsetmek mümkündür.

Vergilemede ***matrahın gerçek usulde tespiti*** gelir vergilemesinde adaleti tesis eden diğer bir müessesedir. Bu müessese mükelleflerin elde ettiği gelir ve kazançları üzerinden vergi hesaplanırken katlanmış oldukları giderlerin düşülmesine ve bazı indirimlerin yapılmasına imkan vererek

mükelleflerin gerçek gelirine ulaşabilmeyi sağlamaktadır (Neumark, 1946, s.27; Saraçoğlu, 2000, s.82). Polonya GVK'da, bir gelir kaynağından elde edilen gelirin, o kaynaktan elde edilen gelir için vergi yılı içinde oluşan indirilebilir giderlerden geriye kalan fazla olarak belirtilmiştir (Poplawski, 2011, s.142). Dolayısıyla mükellefler gelirlerini elde ederken katlandıkları masrafları düşerek gerçek gelirleri üzerinden vergilerini ödemektedir.

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı diğer bir müessese ***üniter vergileme sistemidir.*** Üniter gelir vergisine göre kaynağı ne olursa olsun mükelleflerin belli bir dönemde elde ettikleri nakdi ve ayni değerlerin toplamı vergilendirilebilir geliri oluşturmaktadır. Zira Polonya GVK'nın 9. maddesinde "bir vergi yılındaki vergilendirmenin konusu mükellefin farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin toplamıdır" ifadesi yer almaktadır (Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych, 1991, s.23). Dolayısıyla çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin birleştirilerek tek bir beyanname üzerinden verginin hesaplandığı üniter gelir vergisinin Polonya gelir vergisinde geçerli olduğu görülmektedir.

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı bir diğer müessese ***en az geçim indirimidir.*** En az geçim indirimi müessesesi vergilendirmede çeşitli faktörlere (medeni durum, sağlık durumu vb.) göre matrahın azalmasına imkan vererek mükellefler arasında adaleti sağlamaya yardımcı olmaktadır. Polonya vergi sisteminde en az geçim indirimi olarak kabul edilebilecek "temel kredi" uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulama ile gelir vergisi mükelleflerinin -özellikle düşük gelirliler- vergi yükleri hafifletilmeye çalışılmaktadır. 2024 yılı itibariyle her bir vergi mükellefi için 3.600 PLN/Zloty temel indirim uygulanmaktadır (Accace, 2024; OECD, 2024, s.540; PWC, 2024a).

Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimler, vergilemede adaleti sağlayıcı bir diğer müessesedir. Sosyal nitelikli bu uygulamalar ile toplumdaki özellikle düşük gelir gruplarının karşı karşıya kaldığı gelir eşitsizlikleri ve adaletsiz vergi yükünün iyileştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda Polonya GVK'sında yer alan sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 32: Polonya Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Kanun-Madde/Muafiyet-İstisna Türü	***Amaç***
Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych (1991) Aile Vergi Kredisi	*Gelir vergisi mükelleflerine sahip oldukları çocuklar için vergi kredisi sağlanmaktadır. Bu tutar yıllık 2024 yılında birinci ve ikinci çocuk için 1.112 PLN, üçüncü çocuk için 2.000 PLN ve dört ve daha fazla çocuk için 2.700 PLN olarak uygulanmaktadır (*OECD, 2024, s.541-542).
Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych (1991) Engelli İndirimi	*Engelli bir gelir vergisi mükellefi ya da engellilere destek olan bir gelir vergisi mükellefi tarafından gerçekleştirilen rehabilitasyon amaçlı harcamalar Kanun'da belirtilen*

	*sınırlar dahilinde vergiden düşülmektedir (*OECD, 2024, s.541).
Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych (1991) 26 Yaş Altındaki Kişilere Vergi Muafiyeti	*Gelir vergisi mükellefi olmakla birlikte 26 yaşından küçük olan tüm mükellefler yıllık gelirlerinin 85.528 PLN'si gelir vergisinden muaftır (PWC, 2024a).*
Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych (1991) Emekli Olamayan Mükelleflere Vergi Muafiyeti	*Emeklilik yaşına ulaşmış olmalarına rağmen emekli maaşı almayan ve hala ekonomik olarak aktif olan çalışan yaşlılar için 85.528 PLN'ye kadar olan brüt ücretler gelir vergisinden muaf tutulmuştur (*OECD, 2024, s.541).
Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych (1991) 4 veya Daha Fazla Çocuklu Ailelere Vergi Muafiyeti	*4 veya daha fazla çocuklu aileler için yıllık gelirlerinin 85.528 PLN'ye kadar olan kısmı (vergi yılında ebeveynlik yetkisine, yasal vasi işlevine sahip olan vergi mükellefleri veya koruyucu aile işlevine sahip kişiler için) gelir vergisinden muaf tutulmuştur (*OECD, 2024, s.541).

Kaynak: Polonya Gelir Vergisi Kanunu ve OECD, 2024 s.541-544'ten hareketle yazar tarafından derlenmiştir.

Çalışma kapsamında değerlendirilen gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı son müessese ***artan oranlı tarifedir.*** Artan oranlı tarife, vergi matrahı ile oranı arasındaki doğru yönlü ilişkiye dayalı, dolayısıyla vergi matrahındaki yükselmeler karşısında vergi oranının da yükseldiği tarife tipidir. Sahip olduğu bu özelliği ile artan oranlı tarife vergilemede adaletin yapıtaşları olan dikey ve yatay adalet ilkelerini gerçekleşmesine uygun yapı sunmaktadır (Akgül Yılmaz, 2006, s.242).

Tablo 33: Polonya'da Gelir Vergisi Tarifesi (2025)

Yıllık Kazanç	***Vergi Oranı (%)***
0-120.000 PLN'ye kadar	*12*
120.000 PLN ve fazlası	*32*

Kaynak: Accace, 2025. https://accace.com/tax-guideline-for-poland/#:~:text=The%20tax%20rates%20applicable%20for,is%20PLN%2010%2C800%20%2B%2032%25* (23.02.2025)

Vergilemede adalete yaklaşılması ve adil vergi yükünün mümkün olabildiğince sağlanabilmesi açısından bir vergi sistemi için artan oranlı tarifenin varlığı gereklidir. Polonya gelir vergisi tarifesi incelendiğinde temel iki oranın -%12 ve %32- varlığından söz etmek mümkündür. Bu bakımdan artan oranlı tarifenin Polonya'da uygulandığını söylemek mümkündür.

2.5.4. Polonya Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar

Kayıt dışı ekonomi, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları üzerinde olumsuz etki yaratan bir uygulama olarak çalışmada incelenen ilk hususdur. Teorik literatür bireylerin kayıt dışı faaliyet göstermelerinin iki temel sebebi olduğunu öne sürmektedir. Birincisi, bireylerin kayıt dışı faaliyet gösterdiklerinde gelir vergisi ödemeyerek daha fazla gelir elde edeceğini ileri süren "çıkış hipotezi", ikincisi ise bireylerin kayıtlı sektörde iş bulamayıp mecburen kayıt dışı çalıştıklarını ileri süren "dışlama hipotezidir" (Liwiński, 2021, s.3). Polonya'da kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin en çok rastlandığı ve dolayısıyla en fazla riskin bulunduğu sektörler; motorlu taşıt onarımı, konaklama ve yiyecek hizmetleri ve toptan ve perakende ticarettir. Buna karşın kayıt dışılığın en az olduğu sektörler, eğitim ve sağlık hizmetleri ile kamu hizmetleridir (International Labour Organization, 2020). Polonya'da 2003-2016 döneminde ortalama kayıt dışı ekonomi oranı %25,3 (Schneider, 2016, s.48) olarak ölçülürken son verilere göre -WB 2020- %22,5 olarak hesaplanmıştır (World Economics, 2024). 2003-2016 döneminde AB üyesi ülkelerde kayıt dışı ekonomi oranı ortalama %17,9 (Schneider, 2016, s.48) olduğu hatırlandığında Polonya'nın AB ortalamasının üzerinde bir kayıt dışı ekonomiye sahip olduğu ve ilgili konuda iyileştirme politikalarına ihtiyacının olduğu söylenebilmektedir.

Vergilemede adaleti olumsuz etkileyerek mükelleflerin vergi uyumlarını da etkileyen ***vergi afları,*** bu bağlamda ele alınan ikinci hususdur. Vergi afları, belirli bir mükellef grubunun cezai kovuşturma korkusu olmadan önceki dönemlere ilişkin vergi yükümlülüklerinin affedilmesi karşılığında belirli bir miktarını ödemeleri için sınırlı süreyle sunulan bir fırsatı ifade etmektedir (Richards, 2022, s.105). Polonya vergi sisteminde vergi affı uygulamalarına yer verilmekle birlikte 1919 tarihli Devlet Başkanınca çıkarılan düzenleme vergi affının ilk uygulama örnekleri arasında gösterilebilmektedir. İlgili uygulama ile eski Rus paylaşım bölgesindeki mükelleflerden; dolaysız vergiler, idari harçlar, miras ve bağış vergilerine ilişkin düzenlemeleri ihlal edenler af kapsamına alınmıştır (Zaleśny, 2016, s.270).

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, gelir vergilemesinde mükelleflerin vergi karşısında olumsuz tutum sergilemelerine neden olan bir diğer hususdur. Kaçakçılık faaliyetleri, gerek gerçek gerekse tüzel kişilerin vergi yükümlülüklerini azaltabilmek için yaptıkları yasa dışı faaliyetleri ifade etmektedir. Vergiden kaçınma ise mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltabilmek için gerçekleştirdiği yasal faaliyetlerdir. Sebebi ne olursa olsun, vergi kaçakçılığının birkaç farklı açıdan zararı bulunmaktadır: Toplumsal hizmetler için ihtiyaç duyulan finansmanın kaybına neden olması, verimlilik kaybına yol açması ve halk arasında vergi sistemi için olumsuz bir algının oluşmasına sebep olmaktadır (European Commission, 2019, s.25). Tax Justice Network tarafından 2024 yılında yayınlanan rapora göre Polonya küresel ölçekte 75 milyon dolar vergi kaybına yol açmaktadır. Bu tutar küresel ölçekte gerçekleşen vergi kaybının %0.19'unu oluşturmaktadır (Tax Justice Network, 2024, s.52).

Vergi denetim ve cezaları, gelir vergilemesinde mükelleflerin adalet algıları üzerinde olumsuz etki yaratan diğer bir hususdur. Vergi yükümlülerinin vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğini, beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek amacıyla vergi idaresince gerçekleştirilen

faaliyetleri vergi denetimi olarak tanımlamak mümkündür (Taytak ve Akyüz Dalkıran, 2019, s.112). Gerçekleştirilen denetimler neticesinde -varsa- matrah farkları tespit edilerek mükelleflere vergi cezası kesilmektedir. Bu kapsamda Polonya Ulusal Maliye İdaresi (Polska Administracja Finansów Krajowych) tarafından 2023 mali yılında toplamda 13.023 vergi denetimi gerçekleştirilmiş ve toplamda 1.96 milyar PLN vergi farkı tespit edilmiştir. Ayrıca gümrük ve mali denetimlerle bağlantılı olarak 2.323 vergi soruşturması gerçekleştirilmiş ve sonucunda ise 4.91 milyar PLN vergi farkı ortaya çıkarılmıştır. Yine Ulusal Maliye İdaresi çalışanları tarafından 2023 mali yılında 2.282.906 vergi kontrolü gerçekleştirilmiş ve toplamda 7.59 milyar PLN vergi farkı diğer bir ifadeyle vergi kaçakçılığı tespit edilmiştir (Chambers and Partners, 2024).

Uzlaşma, mükelleflerin vergi adaleti algılarını olumsuz etkileyerek vergiye karşı olumsuz tutum sergilemelerine yol açan diğer bir husustur. Uzlaşma müessesesi, mükelleflerin karşılaştıkları vergisel uyuşmazlıkları çözebilmek için başvurabildikleri idari çözüm yollarından biri konumundadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s.282). Literatürde, Alternatif Uyuşmazlık Çözümleri (Alternative Dispute Resolutions-ADR) arasında değerlendirilen uzlaşma müessesesi, birçok ülkede uygulanmakla birlikte Polonya vergi sisteminde uygulanmamakta ve Vergi Kanunu'nda da bununla ilgili bir düzenleme yer almamaktadır (Filipczyk, 2023, s.218).

2.6. Türkiye

Bu başlık altında öncelikle Türkiye'de gelir vergisinin tarihsel gelişimi incelenecektir. Osmanlı'dan günümüze kadar geçen sürede gelir vergisinin gelişiminde rol oynayan çeşitli vergiler ele alınacak olup Türkiye'de gelir vergisinin yapısı ve gelişimi detaylı olarak irdelenecektir. Bu bağlamda gelir vergisinin özellikleri, gelirin unsurları, gelir vergilemesinde hakim olan anlayış, kabul edilen gelir teorisi gibi birçok önemli hususa yer verilecektir. Sonrasında Türk vergi sistemi içerisinde gelir vergisinin gerek oran gerekse hasılat bakımından gelişimine değinilecek olup son olarak Türk gelir vergilemesinde yer alan adaleti sağlayıcı müesseseler ele alınacaktır.

2.6.1. Türkiye'de Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de gelir vergisinin gelişiminin kavranabilmesi için Osmanlı Dönemi'ndeki vergi politikalarına değinilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda Aşar ve Temettü gibi vergilerin ilerleyen süreçte gelir vergisinin doğuşu ve gelişiminde başat rol oynadığı söylenebilir (Çakmak, 2021, s.1300). Aşar, ağnam[4] ve temettü vergisi gibi devlet gelirleri Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne aktarılan sınırlı sayıdaki kamusal gelirler arasındadır (Yılmaz, 2019, s.13). Kelime olarak onda bir anlamına gelen aşar, Osmanlı Devleti'nin bütçe gelirleri içerisinde önemli bir yere sahipti. Aşar, Müslümanların sahip olduğu topraklardan elde ettikleri ürünler üzerinden sabit oranda (1/10) ödedikleri bir vergiydi (Aydın ve

[4] Ağnam vergisi, Osmanlı Devleti'nde hayvanlar üzerinden alınan bir vergidir.

Caşkurlu, 2013, s.27). Diğer bir ifadeyle aşar vergisine tabi olabilmek için bazı şartların varlığı aranmaktaydı. Bunlar (Güran, 2006, s.65); arazi sahibinin Müslüman olması, mükellefin ürüne tam hakimiyeti ve arazi üzerinden ürün elde edilmesi.

Tanzimat ve Meşrutiyet dönemlerinde Aşar vergisi uygulamasında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Öncelikle verginin tahsilinde emanet usulüne geçilmiş ve başarısız olununca tekrar iltizam usulüne geri dönülmüş, vergi oranlarında önemli artışlar gerçekleştirilmiş ve verginin tamamı üzerinde kanuni değişiklikler yapılmıştır (Mutlu, 2009, s.63). 1923 yılında düzenlenen İzmir İktisat Kongresinde alınan kararla -o dönemde devletin toplam gelirinin yaklaşık %30'unu oluşturan- Aşar vergisi; tarım sektöründeki gelişime engel olması ve tarım sektöründen sanayiye yapılacak fon transferini güçleştirmesi gerekçeleriyle (Tüğen, 2002, s.1) 1925 yılında uygulamadan kaldırıldı (Kurdaş, 1971, s.54; Önder, 1985, s.141). Bu gelişmeler aslında Aşar'ın büyük bir revizyona ihtiyaç duyduğunun habercisi olmuş ve yöneticiler "Temettü Vergisi" adı altında yeni bir vergiyi sisteme dahil etmiştir (Mutlu, 2009, s.63).

Sözlük anlamı ile temettü, fayda elde etmek ve kâr sağlamak gibi anlamlar taşımaktadır. Buradan hareketle Temettü vergisi tüccar ve esnafların bir yıllık kazançları üzerinden alınan yani gelire dayalı bir vergi niteliğindedir. Temettü vergisi Türk vergi sisteminde üç farklı dönemde uygulanmıştır. İlk dönem 1863-1907 yılları arasında gerçekleşmekle birlikte bu dönemde ilgili vergiyi düzenleyen herhangi bir yasal mevzuattan ya da hukuki bir dayanaktan bahsetmek mümkün değildir. Ayrıca bu dönemde uygulanan Temettü vergisinde -kapitülasyonlar nedeniyle- yabancı uyruklu bireyler vergiden muaf tutulurken, vergi oranı ise %3-5 gibi makul seviyede tutulmuştur. Temettü Vergisinin ikinci dönemi ise 1907-1914 yıllarında gerçekleşmiştir. Bu dönemde ilgili vergi, bir nizamname ile desteklenerek yasal bir statüye kavuşturulmuştur. Kabul edilen nizamnameye göre vergi nispi ve maktu olmak üzere iki farklı şekilde uygulanmıştır. Nispi vergileme karine esasına göre gerçekleştirilirken iş yerinin emlak vergisi değeri esas alınmıştır. Maktu vergilendirme ise özel komisyonlarca mükelleflerin dört farklı gruba ayrılması suretiyle gerçekleştirilmiştir. Ancak bu nizamname de ihtiyaçlara karşılık vermediği gerekçesiyle 1914-1926 döneminde -üçüncü dönem- Fransız "patente" (işletme/meslek vergisi) vergisinden hareketle yeni bir sistem benimsenmiştir. Bu sistem mükellefleri ise üç farklı grupta (işyerinin safi iradının belli oranı üzerinden vergilendirilenler, ciro üzerinden belli oranda vergilendirilenler ve belli bir işyeri olmayan gelir sashipleri) toplarken, menkul ve gayrimenkul sermaye iradını ise vergi dışında tutmuştur. Ancak 1925 yılında Aşar vergisinin kaldırılmasıyla birlikte Temettü vergisi yerini 1926 yılında "Kazanç Vergisine" bırakmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022, s.14; Küsmenoğlu, 2010, s.320; Şahin, 2013, s.52-55; Ortaç, Ünsal ve Yılmaz, s.2016, s.76). Diğer bir ifadeyle Osmanlı'nın önemli gelir kaynakları arasında yer alan Aşar -1925- ve Temettü -1926- Vergisi Cumhuriyetin ilan edildikten sonra kaldırılmış ve sonrasında Kazanç Vergisi uygulamasına geçilmiştir. Temettü Vergisi 1926 yılında yürürlükten kaldırıldıktan sonra aynı yıl yerine Kazanç Vergisi getirilmiş ve 1950 yılında gelir, kurumlar ve esnaf vergileri yürürlüğe girene kadar uygulanmasına devam edilmiştir.

Kazanç Vergisinin, öncelikli olarak 1926'da kaldırılan Temettü Vergisinin yerine getirildiğini söylemek mümkündür. Temettü Vergisi, Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım kesiminden sonra dolaysız vergiler içerisinde en önemli yere sahip olması ve "ilk gelir vergisi" olarak değerlendirilmesinin yanı sıra Kazanç Vergisi ile birlikte daha kapsamlı bir yapıya dönüşmüştür. Buradaki ilk hedef gerek Aşar'ın -1925- gerekse Temettü Vergisinin -1926- kaldırılması neticesinde ortaya çıkan kamusal finansman ihtiyacının kazanç vergisi ile telafi edilmesidir. Diğer bir hedef ise Temettü Vergisini kapsam ve konu bakımından genişletmek suretiyle gelişmiş ülkelerdeki gibi bir gelir vergisi yapısı oluşturmaktır (Bulutoğlu, 1971, s.18-19).

Kazanç vergisinin konusu; şahıs ve sermaye şirketlerinin kazançları, gerçek kişilerin ticari, sınai, ücret, serbest meslek ve arazi kazançları ile kamu yararı gözeten dernek ve işletmelerin kazançlarından oluşturmaktaydı. Bu bağlamda değerlendirildiğinde Kazanç Vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi görevini üstlendiği ve gelire dair tüm vergileri kapsayan geniş bir vergi türü olduğu görülmektedir. Kazanç Vergisinin geniş ve kapsamlı yapısına rağmen uygulamada tahsilat açısından beklentileri karşılayamaması ve tarh konusunda istikrarlı bir karar verilememesi sebepleri revizyona gidilmesi gerekliliği gündeme gelmiştir (Bulutoğlu, 1971, s.18-19). Ayrıca Gelir Vergisine kaynaklık eden Kazanç Vergisinin; gayrimenkul sermaye iradını büyük ölçüde vergileme dışında bırakması, sedüler yapıya sahip olması, artan oranlı tarife ve en az geçim indirimi gibi vergilemede adaleti sağlayıcı müesseselere sahip olmaması ve genellik prensibine aykırı olacak şekilde ticari ve sınai işletmeleri farklı şekilde vergilendirmesi gibi gerekçeler kazanç vergisinden gelir vergisine geçiş sürecini hızlandırmıştır (Taş, 1995, s.368). Sürecin devamında 1934 yılında Kazanç vergisi yeni bir yapıya kavuşturulmuş ve 1946 ile 1949 yıllarında gerçekleştirilen reformlar ile birlikte 1950'li yıllara gelindiğinde bu vergi yerini Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanun'larına dayalı daha modern bir vergilendirme sistemine bırakmıştır (Bulutoğlu, 1971, s.18-19).

1949 Tarih ve 5421 sayılı GVK ile birlikte vergi sistemi üniter yapıya kavuşturulurken, tüm kazanç ve iratlar verginin konusuna dahil edilerek vergiye tabi kazançlar hususunda daha adil bir vergi sistemine geçiş sağlanmıştır. Genel hatlarıyla 5421 sayılı Kanun Avrupa gelir vergisi kanunlarıyla benzer olsa da ilgili Kanun'un tasarımında Alman gelir vergisi referans olarak alınmıştır. Alman ekolünün referans olarak alınmasında Fritz Neumark (Aldemir ve Atağan, 2018, s.92) ve Alman vergi sisteminin son derece gelişmiş bir gelir vergisine sahip olması önemli rol oynamıştır (Çakmak, 2021, s.1304).

1950'li yıllarda uygulanmasına başlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi, Kazanç Vergisinin eksik kaldığı ve cevap veremediği konulara yenilikler getirmiştir. Bu kapsamda gerçek kişilerin vergilendirilmesi GVK'ya, kurumların vergilendirilmesi ise Kurumlar Vergisi Kanunu'na bırakılmıştır. Ayrıca vergi, mükelleflerin elde ettiği gelirlerinin toplamı üzerinden -üniter vergileme sistemi- alınmaya başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle Kazanç Vergisinin emek gelirini, ticari kazancı, serbest meslek kazancını ayrı ayrı vergilendirdiği ve menkul sermaye iratlarının büyük ölçüde, gayrimenkul sermaye iratlarının ise tamamen vergileme dışında bırakıldığı sistem tam anlamıyla terk ediliyordu (Giray, 2020, s.310). Bunun yerine gerçek kişilerin çeşitli gelir unsurlarından elde ettikleri gelirlerin toplandığı, yani mükelleflerin

bütün gelirlerinin vergi matrahını oluşturduğu, sonrasında ise bu matrah üzerinden vergi borcunun hesaplandığı ve bir beyanname ile vergi idarelerine bildirmelerine dayanan yeni bir sisteme geçilmiştir (Bulutoğlu, 1971, s.19).

Ancak 1950 yılında uygulanmasına başlanan Gelir Vergisi tarımsal faaliyetler üzerinden elde edilen kazançları vergilendirme kapsamına almamıştır. Sonrasında bu durum önemli ölçüde eleştirilmiş ve gelir vergisinin yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğunun altı çizilmiştir. Nitekim 1960 tarih ve 193 sayılı GVK yürürlüğe konularak gelir vergisi güncellenmiştir. Yıllar itibariyle ilgili Kanun üzerinde çok sayıda düzenlemeler yapılsa da günümüzde gelirin vergilendirilmesinde halen ilgili Kanun geçerliliğini korumaktadır (Armağan, 2007, s.228; Mutlu, Arslan ve Kartalcı, 2014, s.58).

2.6.2. Türkiye'de Gelir Vergisinin Yapısı ve Gelişimi

Türkiye'de gelir vergilemesi, 193 sayılı GVK'da belirlenen kurallar dahilinde düzenlenmiş olup söz konusu Kanun vergiye tabi gelirin tanımını, unsurlarını, mükellefini, vergiyi doğuran olay, matrahın hesabı ve tarifesinin yanı sıra vergileme sürecine dair hususları ayrıntıları ile düzenlemiştir. 193 sayılı GVK'nın 1. maddesinde gelir, "*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*" şeklinde tanımlanmaktadır (GVK, 1961, s.1). Söz konusu tanımdan da hareketle gelir vergisinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

Tablo 34: Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir Vergisinin Özellikleri	Gelir vergisi, gelir elde eden gerçek kişilerden tahsil edilmektedir. Bu durum mükelleflerin ailevi ve şahsi durumunun gözetilmesini yani ödeme gücünün göz önünde bulundurulması suretiyle bazı indirimlerin yapılmasına imkan sunmaktadır (Buchanan, 1965, s.255).
	Gelir vergisi mükellefleri gelir elde eden gerçek kişiler olduğu için geniş tabanlı bir vergidir. Muafiyetlerin sınırlılığı ölçüsünde genellik ilkesine uygundur. Ancak gelir vergisinin bu evrensel niteliği geliri "asgari geçim sınırının" altında olan kişilerin vergi dışı bırakılması ve çeşitli istisnalara yer verilmesine engel teşkil etmemektedir (Çelikkaya, 1998, s.9).
	Gelir vergisi, genellikle bir yıllık dönemi -1 Ocak/31 Aralık- esas almakta ve yıllık gelir üzerinden tarh işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu sayede elde edilen toplam gelirden gerekli olan indirimler yapıldıktan sonra artan oranlı tarifenin uygulanmasına imkan sağlanmaktadır (Akdoğan, 2021, s.269).
	Gelir vergisinin tarh ve tahakkuku beyana dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu sistemde mükelleflere güvenilmekte ve vergi matrahını en iyi kendisinin bileceği varsayımından hareket edilmektedir. Böylece bir taraftan vergi, mükellefin özelliklerine

	göre kişiselleştirilebilirken diğer taraftan çeşitli teşvik uygulamalarına imkan verilmektedir (Şener, 1995, s.171).
	Gelir vergisi, mükelleflerin gerçek ve safi gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelirin safi olması, elde edilmesi için katlanılan masrafların düşülmesi suretiyle kalan kısmı ifade etmektedir. Burada gelirin elde edilmesi için yapılan zorunlu masrafların düşülmesinin yanı sıra çeşitli kaynaklarda oluşan kâr ve zararın da mahsup edilmesine imkan verilebilmektedir (Özbalcı, 2001, s.79).
	Gelir vergisinin yansıtılması -kısa dönemde- iktisadi imkanlar elverişli ise elverişliliği ölçüsünde gerçekleşebilmektedir. Çünkü mükellefi önceden belli olup doğrudan kişilerden tahsil edilmektedir. Ancak her bir gelir unsurunun yansıma olanakları birbirinden farklılık gösterebilmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.377).
	Gelir vergisinin; konusu, kaynağı ve matrahı arasında tam bir ayniyet vardır. Bu sayede diğer vergi türleri ile kavranması mümkün olmayan irat ve kazançlar doğru ve kapsamlı bir şekilde vergilemeye dahil edilebilmektedir (Turhan, 1998, s.113).
	Gelir vergisi verimli bir vergidir. Zira mükellefi ve konusu oldukça geniştir.
	Gelir vergisi artan oranlı olarak uygulanmakta ve gelir esnekliğine sahiptir. Bu sebeple milli gelirdeki değişikliklere karşı değişiklik göstermektedir. Özellikle artan oranlı tarife yapısı, milli gelirin arttığı dönemde vergi hasılatının da artmasına imkan sunmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.377).

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tablodan hareketle gelir vergisinin kendine özgü olarak da atfedilebilecek özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür; yıllıktır, gerçek kişilerden alınır, kişiseldir (sübjektiftir) ve safidir (Sandford, 1978, s.92-93). Günümüzde kabul edilen gelir tanımı, geniş bir tanımdan ziyade -daha önce açıklanan- kaynak ve safi artış teorilerinin birleşiminden oluşan karma bir esasa dayanmaktadır. Bu birleştirme işleminde adı geçen teorilere ait unsurların bileşimi zamana ve mekana göre değişiklik göstermektedir. Bazı ülkeler -Türkiye, İngiltere vb.- ağırlıklı olarak kaynak teorisini benimserken bazı ülkeler ise -Almanya, ABD, Fransa vb.- safi artış teorisini benimsemektedir (Turhan, 1993, s.119). Türkiye'de gelir vergilemesinde -büyük ölçüde- kaynak kuramı benimsenmiş olup emek ve sermaye haricindeki gelirler istisnalar dışında gelirin kapsamına alınmamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türkiye'de sınırlayıcı bir gelir kavramından söz edilebilmektedir (Batırel, 1979, s.123).

193 sayılı GVK'da vergilendirilebilir gelir unsurları tek tek sayılmak suretiyle bir sınırlandırmaya gidilmektedir. Bu kapsamda GVK'nın ikinci maddesinde sayılmayan gelir unsurları üzerinden vergi alınması mümkün değildir. Kanun'da bahsi geçen ilk altı gelir unsurunda -Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Menkul Sermaye İradı ve Gayrimenkul Sermaye İradı- kaynak teorisi kabul edilmektedir. Burada üretim faktörleri açısından ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarında sermaye ve teşebbüs faktörleri, menkul-gayrimenkul sermaye iratlarında sermaye faktörü ve ücrette ise emek faktörü üretim sürecine dahil edilerek gelir elde edilmektedir. Kanun'daki diğer ve son unsur olan

diğer artış ve kazançlarda ise safi artış teorisi benimsenmiştir. Zira burada bir teşebbüs sonucu olmaksızın bazı varlıkların değeri kendiliğinden artmakta ya da arızi bazı kazançlar gelir içerisine dahil edilmektedir. Bunun yanı sıra bahsi geçen kazançlar sadece kanunda belirtilen şekilde satılıp paraya dönüştürtüldüğü takdirde gelir vergisinin konusuna girmektedir. Ayrıca söz konusu kazançlar, her türlü diğer kazançları kapsamamakta sadece kanunda belirtilen değer artış kazançlarını ve arızi kazançlardan oluşmaktadır (Türk, 1996, s.128).

Kanunda belirtilen yedi gelir unsurundan herhangi birisini ya da birkaçını elde eden gerçek kişiler, gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Gelir vergisi mükellefleri her bir gelir unsurundan elde ettikleri gelirleri toplayarak, varsa giderleri ve zararları düşmekte, sonrasında kişisel ve ailevi durumuna göre en az geçim indirimi ve diğer indirimler gerçekleştirilmektedir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.269; Karaca, 2021, s.213; Nadaroğlu, 1981, s.375). Son aşamada ise elde edilen matrah, beş farklı dilimden oluşan artan oranlı tarifeye tabi tutularak ödenecek gelir vergisi hesaplanmaktadır. Buradan hareketle Türk vergi sisteminde -bazı istisnalar (stopaj usulü) dışında- üniter gelir vergisi yönteminin ve artan oranlı tarifenin uygulandığını söylemek mümkündür. Türk vergi sistemi içerisinde yer alan gelir vergisi ile ilgili verilen teorik bilgilerin sonrasında gelir vergisinin vergi sistemi içerisindeki payını incelemek yerinde olacaktır.

Tablo 35: Türkiye'de Gelir Vergisi Tahsilatının Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2024)

Yıllar	***Vergi Gelirleri Tahsilatı*** *(Bin TL)*	***Gelir Vergisi Tahsilatı*** *(Bin TL)*	***Vergi Gelirleri İçindeki Payı*** *(%)(GVT/VGT)*
1988	14.232	4.801	33,7
1989	25.550	9.871	38,6
1990	45.399	18.609	41,0
1991	78.643	33.355	42,4
1992	141.602	60.056	42,4
1993	264.273	106.661	40,4
1994	587.760	181.884	30,9
1995	1.084.350	329.795	30,4
1996	2.244.094	676.017	30,1
1997	4.745.484	1.500.245	31,6
1998	9.228.596	3.481.752	37,7
1999	14.802.280	4.936.551	33,3
2000	26.503.698	6.212.977	23,4
2001	39.735.928	11.579.424	29,1
2002	59.631.868	13.717.660	23,0

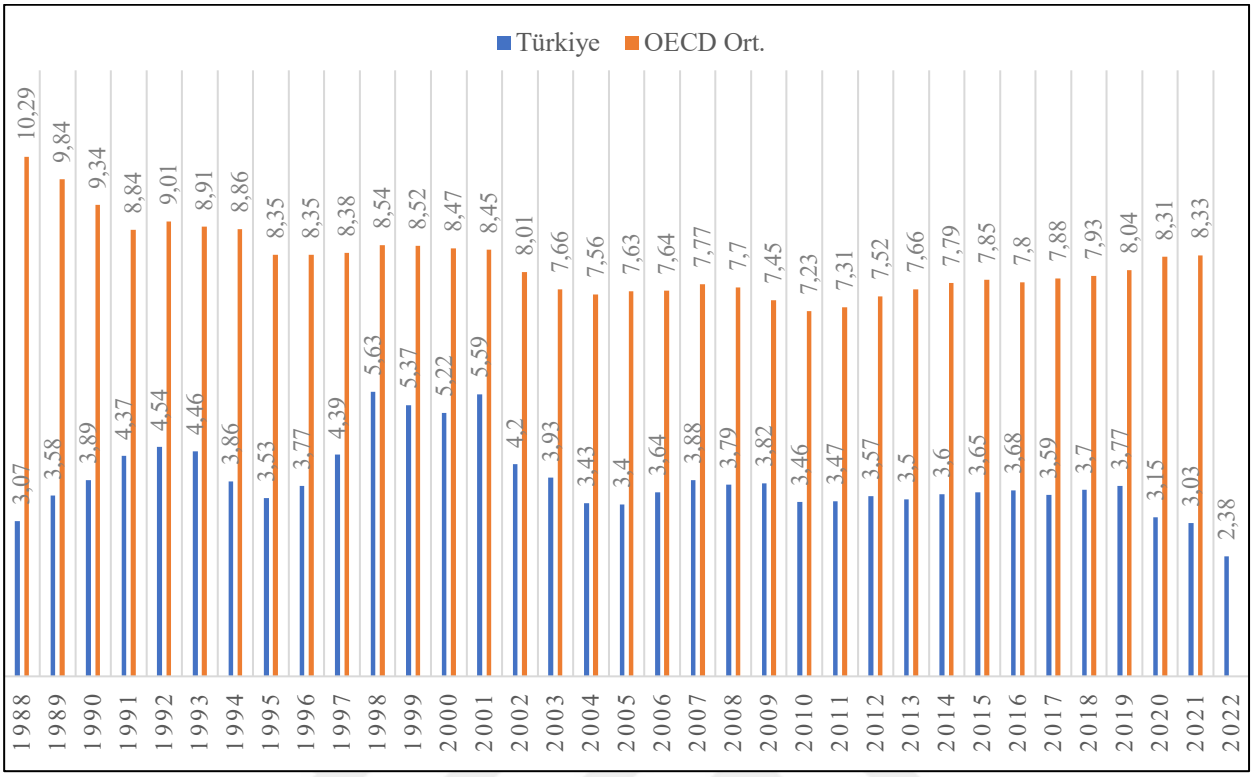
2003	84.316.169	17.063.761	20,2
2004*	101.038.904	19.689.593	19,5
2005*	131.948.778	26.849.808	20,3
2006*	151.271.701	31.727.644	21,0
2007*	171.098.466	38.061.543	22,2
2008*	189.980.827	44.430.339	23,4
2009*	196.313.308	46.018.360	23,4
2010*	235.714.637	49.385.289	21,0
2011*	284.490.017	59.885.000	21,0
2012*	317.218.619	69.671.645	22,0
2013*	367.517.727	78.726.008	21,4
2014*	401.683.956	91.063.306	22,7
2015*	465.229.389	105.395.330	22,7
2016*	529.607.901	123.686.147	23,4
2017*	626.082.415	143.962.939	23,0
2018*	738.180.401	175.420.074	23,8
2019*	820.148.186	207.849.896	25,3
2020*	983.258.493	203.986.510	20,7
2021*	1.395.725.545	285.606.384	20,5
2022*	2.709.130.767	367.386.364	13,6
2023*	5.129.138.211	701.247.916	13,7
2024*	8.386.456.224	1.542.285.448	18,3

Kaynak: https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_80.xls.htm (06.02.2025)

Not 1: 1988-2005 rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dahil tutarlardır.
(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.
(**) 2006-2023 yılları bütçe kanununda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Tablo 35, 1988-2024 yılları arasında Türkiye'de gerçekleşen toplam vergi gelirleri tahsilatını, gelir vergisi tahsilatını ve gelir vergisi tahsilatının toplam vergi gelirleri tahsilatı içerisindeki gelişimini göstermektedir. Türkiye'de 1980 sonrası uygulanan Neo-Liberal politikaların etkisiyle birlikte devletin/hükümetin ekonomideki etkisinin giderek azalması vergi gelirlerini de etkilemiştir. Buna bağlı olarak devletin elde etmiş olduğu vergi gelirlerinde düşüşler meydana gelmiş ve gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da %42'lerden ortalama %20'lere kadar gerilemiştir. 2023 yılında ise Covid-19 pandemisi ve alınan ekonomik tedbirlerin de etkisiyle birlikte bu oran %13,7'ye kadar düşmüştür. 2024 yılı itibariyle ise tekrar toparlanma sürecine girmiş ve oran %18,3'e kadar yükselmiştir.

Grafik 6: Türkiye'de Kişisel Gelir Vergisinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm (02.06.2023)

Grafik 6'da, kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı Türkiye ve OECD ülkelerinin -38 ülke- ortalaması olarak gösterilmektedir. 1988-2021 dönemi için verilen değerler incelendiğinde öncelikli olarak Türkiye'nin OECD ortalamasının altında olduğu görülmektedir. Bu veriler, Türkiye'deki vergi sisteminde dolaylı vergilerin daha büyük rol oynadığını doğrulamaktadır. Türk vergi sisteminde 2023 yılı itibariyle dolaysız vergilerin payı yaklaşık olarak %35, dolaylı vergilerin payı ise %65 seviyelerinde gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. Sonuçlar tahmin içerse de oransal olarak dolaylı vergilerin sistem içerisindeki payını anlamak için yeterlidir. Sonuç olarak Türkiye'de gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı bazı dönemlerde artış göstermiş olsa da ortalama olarak %3,5 sevilerindedir. Konuyu vergilemede adalet bakımından değerlendirmek gerekirse, sosyal devlet anlayışının benimsendiği birçok OECD üyesi ülkede tablonun tam tersi olduğu -dolaysız vergilerin daha ağırlıklı- bilinmektedir. Dolaysız vergilerin kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate alan sübjektif karakterli vergiler olduğu göz önüne alındığında ise vergilemede adaletin öncelendiği bir ülkede dolaysız vergilerin payının yüksek olması beklenmektedir. Bu bağlamda Türkiye'de durum tam tersi olduğu için vergilemede adaletin düşük olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

2.6.3. Türk Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Müesseseler

Çalışma kapsamında gelir vergisinde adaleti sağlayıcı müesseseler; ayırma ilkesi, matrahın gerçek usulde tespiti, vergilemede üniter sistemin kullanılması, en az geçim indirimi, sosyal amaçlı muafiyet

ve istisna uygulamaları ve artan oranlı vergi tarifesi şeklinde değerlendirilmektedir. İlgili müesseselerin uygulanması esasen mükellefler için bir sürecin neticesidir: öncelikle mükellefin gerçek geliri vergilendirmeye esas alınmaktadır. Ücret gelirleri kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilirken, ticari kazanç ve serbest meslek kazancında üç ayda bir, yılda üç defa geçici vergi ödemesi yapılmaktadır. Ücret geliri bir veya birden fazla işverenden elde edilme durumuna göre belli bir tutarı aşması durumunda beyan edilmekte ve hesaplanan vergiden kaynakta kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilmektedir. Ücret kazançlarının vergilendirilmesinde geçerli asgari ücret tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisi mükelleflerin hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, diğer kazanç unsurları için geçerli olmayan bu uygulama ile ayırma ilkesi gerçekleşmiş olmaktadır. Ayrıca artan oranlı gelir vergisi tarifesinde ücret kazançları için üçüncü dilim genişliğinin diğer kazanç unsurlarını göre daha geniş belirlenmiş olması emek gelirlerinin diğer kazanç unsurlarına göre belli bir ölçüde daha düşük miktarda vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu da ayırma ilkesinin diğer bir uygulaması olarak değerlendirilmektedir. Son olarak toplamaya dahil olan tüm gelir unsurları toplandıktan sonra (üniter vergileme) varsa istisna ve muafiyetler de uygulanarak ödenecek vergi miktarına esas teşkil edecek matraha ulaşılmaktadır.

Ayırma ilkesi, çalışma kapsamında ele alınan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı ilk müessesedir ve Türkiye'de uygulandığını söylemek mümkündür. Türkiye'de 1999 yılına kadar sadece ücret gelirlerine "özel indirim" adı altında uygulanan ayırma ilkesi, hiçbir zaman önemli miktarlarda olmasa da ücret gelirlerinin daha düşük vergilendirilmesine imkan sağlamıştır. 1999'da yapılan düzenleme ile gelir vergisi tarifesinde her bir dilim için belirlenen oranlar ücretliler için farklılaştırılmış ve her bir dilim için beş puan düşürülmüştür. Böylece özel indirimin uygulamadan kaldırıldığı 2003 yılı sonuna kadar özel indirim ile beş puan düşük oranlı vergileme birlikte uygulanmıştır. 2004 yılında kaldırılan özel indirim uygulamasından sonra 2006 yılında ücretliler lehine olan beş puan düşük vergi oranı uygulaması da kaldırılmıştır. 2010 yılında gelir vergisi tarifesinde gerçekleştirilen değişiklik ile üçüncü dilim basamak genişliği ücretliler için genişletilmiştir. Bahsi geçen uygulama 2020 yılından itibaren geçerli olacak şekilde dilim sayısını beşe çıkaran ve son dilimin %40 oranında belirleyen düzenlemede de korunmuştur (Akgül Yılmaz, 2020a, s.253). Ayrıca asgari geçim indirimi uygulaması da ayırma ilkesinin belli bir uygulama türüdür. Nitekim 7349 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile birlikte 01.01.2022 tarihi itibariyle yürürlüğe giren yeni düzenleme ile asgari ücretin istisna kapsamında gelir vergisi açısından vergi dışında bırakılacağı ve asgari ücreti aşacak şekilde gelir elde edilmesi durumunda asgari ücrete tekabül eden tutarın vergi dışı bırakılacağı uygulama esasen ücretliler için yapılan vergi indirimine dayalı ayırma ilkesi kapsamındadır.

Tablo 36: Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi (2025)

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı (%)
158.000 TL'ye kadar	*15*
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	*20*

800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL, ***(ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL), fazlası***	*27*
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL, ***(ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.000 TL),*** *fazlası*	*35*
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL, ***(ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL),*** *fazlası*	*40*

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/node/157433 (10.02.2025)

Vergilemede ***matrahın gerçek usulde tespiti,*** gelir vergilemesinde adaleti tesis eden diğer bir müessese olarak değerlendirilmekle birlikte Türk gelir vergilemesinde yer almaktadır. 193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır"* ifadesi yer almaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1961, s.1). Burada gerçek gelir ifadesiyle kastedilen, mükelleflerin çeşitli belirtilere göre değil gerçekten elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmesini sağlamaktır (Öner, 2020, s.44; Tosuner, Arıkan ve Bay, 2022, s.24). Gerçek gelir ise mükellefe ait defter, belge ve kayıtlara göre tespit edilen gelirdir (Saraçoğlu, 2016, s.12; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020, s.8).

Gelir vergilemesinde ***üniter sistemin kullanılması*** vergilemede adaleti sağlayan diğer bir müessesedir. Üniter vergileme sisteminde mükelleflerin belirli bir dönemde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlar toplanmakta ve –varsa zararları düşülmektedir. Sonrasında mükellefin kişisel durumuna göre indirim ve istisnalar uygulanmakta ve geriye kalan matrah tutarı üzerinden ödenecek vergi hesaplanmaktadır. Türkiye'de bu yaklaşım çerçevesinde gelir vergilemesi yapılmaktadır. Mükellefe ait tüm kazançların toplanması, varsa zararların düşülmesi ve gerçek ödeme gücünün kavranması, mükelleflerin şahsi durumlarına göre çeşitli indirim ve istisnaların uygulanması ile birlikte vergi sübjektif hale getirilmekte ve daha adil bir vergilemenin yapılmasına imkan sunmaktadır (Akgül Yılmaz, 2020a, s.266).

En az geçim indirimi gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı diğer bir müessese olarak kabul edilmektedir. En az geçim indirimi uygulaması Türkiye'de ilk kez 1950'de yürürlüğe giren 5421 sayılı GVK'nın "En az geçim için indirim" başlıklı 32. ve 37. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 1960 yılında GVK'nın yeniden düzenlemesi ile birlikte "En az geçim indirimi" adını almıştır.1980 yılına kadar "En az geçim indirimi" adı altında uygulanan müessese, birçok kez değişikliğe uğramış ve farklı isim ve şekillerde uygulamaya konulmuştur (Yeğen, 2022, s.179-183). 2022 yılında asgari geçim indirimi uygulaması (sadece ücretlilere uygulanmakta) ile en az geçim indirimi uygulaması son bulmuştur.

Sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar, vergilemede adaleti sağlayıcı bir diğer müessesedir. 193 sayılı GVK'da birçok muafiyet ve istisna uygulaması bulunmakla birlikte vergilemede adalet açısından değerlendirebilmek için söz konusu uygulamaların sosyal amaçla yapılması önem arz etmektedir. Bu

çerçevede ilgili Kanun'da belirtilen ve sosyal amacı olan muafiyet ve istisna uygulamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

Tablo 37: Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sosyal Amaçlı Muafiyet ve İstisnalar

Kanun/Madde-Muafiyet/İstisna Türü	***Amaç***
193 sayılı GVK/9. madde Vergiden muaf esnaf	*Esnaf muaflığı uygulaması ile gelir seviyesi düşük olan ticaret ve sanat erbabının ekonomik, mali ve sosyal açıdan korunması amaçlanmaktadır (Saraçoğlu, 2016, s.23). Esnaf muaflığı uygulamasından yararlananlar ancak kendi geçimlerini sağlayacak kadar gelir elde etmektedir. Bu açıdan bahsi geçen kişilerin vergi dışında bırakılması sosyal devlet olmanın bir gereğidir (Arıkan ve İnneci, 2018, s.717).*
193 sayılı GVK/18. madde Serbest meslek kazancı istisnası	*Danıştay 4'üncü dairesine ait kararda, bir fikir ürününün eser sayılması için korunması gerektiğini, korumanın toplumun kültürünü geliştiren, zenginleştiren ve ona katkıda bulunan fikri ürünler için sağlandığını, GVK'nın 18'inci maddesinde düzenlenen istisnanın amacının da, toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerini teşvik etmek ve söz konusu eserlerin devamlılığını sağlamak olduğu ifade edilmiştir*[5]
193 sayılı GVK/20. madde Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası	*İlgili istisnanın amacı ülkedeki gelişmişlik seviyesini gösteren en önemli göstergelerden biri olan eğitim ve öğretim faaliyetlerinin teşvik edilmesidir (Kara, 2015). Bu faaliyetlere istisna uygulanarak eğitim kapasitesinin artırılması da bir diğer amaçtır (Öner, 2020, s.195).*

[5]Danıştay 4. Daire, 14.02.2002 gün ve E. 2001/1831, K. 2002/1996, https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2001&EsasNo2=1831, (E.T. 11.12.2023).

193 sayılı GVK/Mükerrer madde 20 Genç girişimcilerde kazanç istisnası	*Genç girişimcilerde kazanç istisnası düzenlemesi ile ülkenin geleceği olan gençlere yönelik sağlanan vergisel destekle bir taraftan genç işsizlikle mücadele edilirken diğer taraftan gençlerin sahip oldukları potansiyelin ortaya çıkarılabilmesi mümkün olabilecektir. Bu bağlamda sosyal devlet anlayışı ile uyumlu bir uygulama olduğu görülmektedir.*
193 sayılı GVK/23. madde Müteferrik İstisnalar (Ücretlerde)	*Kanun'un 23. maddesinde 19 bent olarak sayılan çeşitli ücret gelirlerine ilişkin istisnalar sıralanmıştır. Söz konusu istisnaların bazıları (1., 2., 8., 11., 16. Bentler) gerek sosyal devlet olmanın gerekse düşük gelir elde eden bireyleri korumanın bir gereğidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergilemede adalete hizmet ettiği düşünülmektedir.*
193 sayılı GVK/23. madde Engellilik İndirimi	*GVK 'nın 31. maddesine göre; çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılmaktadır. Kanunda engelli dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilmektedir.*
193 sayılı GVK/23. madde Asgari Ücret Tutarının Vergi Dışı Bırakılması	*7349 Sayılı Kanun ile -ücretlilerde- asgari geçim indirimi kaldırılmış ve asgari ücrete tekabül eden gelirin vergi dışı bırakılması uygulamasına geçilmiştir. Amaç, asgari ücret elde eden mükelleflerin gelirleri üzerinden vergi alınmaması suretiyle avantaj sağlamak ve vergilemede adalete hizmet edebilmektedir.*

Kaynak: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu incelenerek yazar tarafından derlenmiştir.

Çalışma kapsamında ele alınan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı son müessese ***artan oranlı tarifedir***. Mükelleflerin ödedikleri vergi dolayısıyla katlandıkları fedakârlıkların eşitlenmesi için kullanılan en uygun yöntem artan oranlı tarifedir. Zira mükelleflerin katlandıkları fedakârlıklar

eşitlenmedikçe adil bir vergilemeden bahsetmek mümkün değildir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.250). Türkiye'de gelir vergilemesinde başından beri artan oranlı tarife kullanılmakla birlikte ilgili tarife 2025 yılı kazançları için aşağıdaki gibidir.

Tablo 38: Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi (2025)

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı (%)
158.000 TL'ye kadar	*15*
330.000 TL'nin 158.000 TL'si için 23.700 TL, fazlası	*20*
800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL, ***(ücret gelirlerinde 1.200.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 TL), fazlası***	*27*
4.300.000 TL'nin 800.000 TL'si için 185.000 TL, ***(ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'nin 1.200.000 TL'si için 293.000 TL),*** *fazlası*	*35*
4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.410.000 TL, ***(ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL),*** *fazlası*	*40*

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/node/157433 (12.02.2025)

Tablo 38'den görülebileceği gibi Türk gelir vergisi tarife yapısı beş dilimden oluşmaktadır. Dilim tutarları her yıl başında önceki yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak yeniden belirlenmektedir. Böylece tarife dilimleri enflasyona göre güncellenmiş olmaktadır. En düşük oran %15, en yüksek oran %40 olup yükseklik farkı ise 25'tir. Artan oranlı tarife ile mükelleflerin gelir seviyeleri arttıkça vergilemeye esas olan vergi oranı da artmakta ve ödeyecekleri vergi miktarı da yükselmektedir. Bu bakımdan gelir vergilemesinde uygulanan artan oranlı tarife aracılığıyla az kazanandan az çok kazanandan çok vergi alınması hedeflenmektedir.

Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı müesseselerin Türkiye'deki durumuna genel olarak bakıldığında; ayırma ilkesinin (gerek vergi tarifesinde farklı matrah dilimleri gerekse sadece ücretlilere uygulanan asgari geçim indirimi ile uygulanmakta), gerçek usulde matrah tespitinin, üniter vergilemesi sisteminin, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnaların ve artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı görülmektedir. İlgili müesseselerin Türkiye'de var olmasının yanı sıra adil bir vergileme için bunlara ait sınırların, şekillerin ve ölçülerin önem arz ettiği unutulmamalıdır.

2.6.4. Türk Gelir Vergisinde Adaleti Güçleştiren Durumlar

Gelir vergilemesinde vergi yükü dağılımındaki adaleti olumsuz etkileyen ve dolayısıyla mükelleflerin de vergiye karşı tutumları üzerinde etkili olan, çalışma kapsamında ele alınan ilk unsur ***kayıt dışı ekonomidir.*** Kayıt dışı ekonomi, ekonomik birimler tarafından gerçekleştirilmekle birlikte resmi kayıtlara dahil edilmeyen/alınmayan tüm ekonomik faaliyetleri kapsamaktadır. Kayıt dışı ekonomi yetersiz istihdama bağlı yüksek işsizliğin, yoksulluğun, cinsiyet eşitsizliğinin ve güvencesiz çalışma

koşullarının olduğu ülke ve bölgelerde daha fazla görülmektedir (ILO, 2024). Kayıt dışı ekonomik faaliyetler hemen her ülkede az veya çok varlığını sürdürmektedir. Türkiye'de kayıt dışı ekonomi oranı 2003-2016 dönemi için ortalama %28,9 olarak gerçekleşirken (Schneider, 2016, s.49) son verilere göre - WB (2020)- Türkiye'de kayıt dışı ekonomi oranı %31,4 olarak hesaplanmıştır (World Economics, 2024). Bu oran 2003-2016 dönemi AB üyesi ülkelerin ortalaması olan %17,9'un (Schneider, 2016, s.48) oldukça üzerindedir. Ayrıca MIMIC yöntemine göre Türkiye'de kayıt dışı ekonominin oranı 2016 yılı için %29,2 (Schneider, 2016, s.49), sabit oran yöntemine göre 2018 yılı için %28 (Akgül Yılmaz, 2024), kayıt dışı istihdama göre 2018 yılı için %25 (Akgül Yılmaz, 2020b, s.31) olarak hesaplanmıştır. Buradan hareketle Türkiye ile -birçok- Avrupa ülkesi arasında kayıt dışı ekonomi hususunda önemli derecede Türkiye aleyhine farklılık bulunmaktadır.

Gelir vergisinde mükelleflerin vergi algısını olumsuz etkileyen ve dolayısıyla vergi adaletini de bozan ***vergi afları,*** çalışmada incelenen ikinci unsurdur. Vergi affını, vergi ödevini yerine getirmemiş veya eksik getirmiş, dolayısıyla vergi kaçakçılığına sebebiyet veren mükelleflerin ek bir cezai yaptırıma tabi olmaksızın ödemedikleri vergileri ödemelerini sağlayan bir hükümet programı olarak tanımlamak mümkündür (Alm ve Malézieux, 2020, s.704). Hükümetler vergi affı uygulamalarıyla; vergi uyumunu artırmayı, vergi tahsilat süresini kısaltmayı ve gelir düzeyini artırmayı, vergi idaresinin işini kolaylaştırmayı, yurtdışındaki sermayeyi ülkeye kazandırmayı ve mükelleflere politik davranarak iyi görünmeyi hedeflemektedir (Erdoğdu ve Akar, 2022, s.272). Türkiye'de ilk vergi affı, "Umuru Belediyeye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanunu" ismiyle 1924 yılında uygulanmıştır. Toplamda on maddeden oluşan Kanun, izinsiz yapılan bina vb. altyapı/üstyapı uygulamalarına ilişkin konuları ve düzenlemeleri kapsamaktadır (Aydemir ve Bahçe, 2021, s.35). 1924-2023 yılları arasında Türkiye'de toplamda 43 kez vergi affı uygulamasına başvurulmuştur. 1924-1960 döneminde sekiz farklı vergi affı çıkarılmış olup ilgili dönemde ortalama 4,5 yılda bir vergi affının çıkarıldığı görülmektedir. 1960-1980 döneminde dokuz farklı vergi affı çıkarılmış ve dönemde ortalama 2,5 yılda bir vergi affına başvurulmuştur. 1980-2000 döneminde on farklı vergi affı çıkarılırken dönemde ortalama2 yılda bir af çıkarılmıştır. 2001 ekonomik krizi sonrasında ise krizin etkileri ve diğer ekonomik sorunlarla mücadele kapsamında ortalama 2,4 yılda bir vergi affına başvurulduğu görülmektedir. 2013 yılı sonrasında ise vergi affına başvurma sıklığında artış yaşanmış ve neredeyse (2015 yılı hariç) her yıl vergi affı çıkarılmıştır (Akgül Yılmaz ve Nalbant Efe, 2023, s.77-78). 2023 yılında "7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin Kanun" ile vergi affı uygulanmıştır. Söz konusu uygulama ile vergiler ve vergi cezaları, gümrük vergileri ve buna ilişkin para cezaları, sosyal güvenlik primi emeklilik keseneği, işsizlik sigortası primi, idari para cezaları gibi birçok husus yeniden yapılandırma kapsamına alınmıştır (Deloitte, 2023). Burada dikkat edilmesi gereken yer, vergi affı kavramı yerine yeniden yapılandırma ifadesinin kullanılmasıdır. Kanun koyucu mükellefin tepkisini çekmemek, herhangi bir uyumsuzluğa neden olmamak için af kavramı yerine son dönemde yeniden yapılandırma, varlık barışı gibi kavramları tercih etmektedir. Ancak her ne kadar af kavramı kullanılmasa da Türkiye'de vergi afları sık sık çıkmakta ve bu durum bir yandan uyumsuz mükellefler üzerinde "*nasıl olsa af çıkar*" algısı

oluştururken öte yandan uyumlu mükellefler üzerinde "*ben vergimi neden tam ve zamanında ödüyorum, ödemeyenler nasıl olsa affediliyor*" algısı oluşturmaktadır. Neticede ise vergilemede adalet algısı zedelenmekte ve mükelleflerin vergi uyumu olumsuz etkilenmektedir.

Gelir vergisinde mükelleflerin adalet algısı üzerinde olumsuz etki oluşturan diğer bir husus ***vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmadır.*** Vergi kaçırma, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri dolayısıyla vergilerini ödememeleri veya eksik ödemelerini ifade etmektedir. Vergiden kaçınma ise mükelleflerin tamamen kanundaki muafiyet ve istisnalardan yararlanarak vergi borcundan kurtulmalarıdır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı suç iken vergiden kaçınma faaliyetleri ise yasaldır ve herhangi bir yaptırıma konu olmamaktadır. Bu sebeple vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları arasındaki ayrım büyük öneme sahiptir (Slemrod, 2007, s.26). Türkiye'de vergi kaçakçılığının boyutunu belirleyebilmek için yapılan çalışmalarda genellikle, kayıt dışı ekonomi ile vergi incelemeleri sonucu elde edilen matrah farkları kullanılmaktadır (Bülbül, 2016, s.56). Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkının, incelenen toplam matrah tutarına bölünmesi neticesinde vergi kayıp ve kaçak oranı elde edilmektedir (Gerçek ve Uygun, 2022, s.168). Bu formül kullanılarak Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının boyutu hesaplanmaya çalışılmış ve 2020 yılı için -incelenen matrah tutarı 3.494.750.611 milyon TL, bulunan matrah farkı 136.772.873 milyon TL- %3,91 olarak hesaplanmıştır (Gerçek ve Uygun, 2022, s.171). 2024 yılında ise incelenen vergi matrah tutarı 1,19 trilyon TL iken, bulunan matrah farkı 159,8 milyon TL olarak hesaplanmıştır (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024, s.68). Vergiden kaçınma ekseni, dünyada her yıl offshore servet vergisi kaçakçılığı nedeniyle kaybedilen 145 milyar ABD dolarının %43'ünden fazlasından sorumludur ve 62,7 milyar ABD dolar vergi kaybına neden olmaktadır (Tax Justice Network, 2024, s.40).

Vergi denetim ve cezaları, gelir vergilemesinde adaleti ve mükelleflerin vergi algılarını olumsuz etkileyen bir diğer hususdur. Vergi denetimi, vergi idaresince vergi mükelleflerinin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini eksiksiz ve doğru şekilde yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesidir (Başpınar, 2009, s.66; Çavdar, 2019, s.128). Vergi denetimi, kanunda belirtilmiş yetkili kurum ve kişilerce gerçekleştirilen, belirli usul ve esasları içeren ve süreklilik özelliği olan bir kavramdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.51). Türkiye'de tam ve sınırlı olmak üzere iki farklı vergi incelemesi yapılabilmektedir. VUK'a göre sınırlı vergi incelemesinin altı ay içinde, tam vergi incelemesinin ise bir yıl içinde tamamlanması gerekmektedir (Bilici, 2017, s.97; VUK, 1961, s.47). Bu kapsamda Türkiye'de 2023 yılında ilgili başkanlık tarafından 195.799 sınırlı vergi denetimi ve 40.998 tam vergi denetimi olmak üzere toplam 236.797 vergi incelemesi gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen bu inceleme faaliyetleri sonucunda toplamda 60.242 mükellef denetim kapsamına alınmıştır. Denetlenen mükelleflerin toplam mükellef sayısına oranlanması (60.242/3.621.478) ile ortaya çıkan inceleme oranı ise 2023 yılı için %1,66 olarak gerçekleşmiştir. Gerçekleştirilen denetimler neticesinde toplamda 47 Milyar TL matrah farkı ve yaklaşık 17,5 milyar TL'lik tarhı istenen vergi miktarı oluşmuştur. İncelemeler sonucunda kesilmesi öngörülen 38 milyar TL'lik ceza tutarı ise VUK kapsamında kesilmesi

öngörülen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2023, s.45-48).

Gelir vergilemesinde adaleti etkileyerek mükelleflerin vergi karşısındaki tutumlarını da değiştirebilen diğer bir husus ***uzlaşmadır.*** Hemen her vergi türüne ilişkin olarak ikmalen, re 'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar için itiraz yoluna başvurmadan, mükellef ile vergi idaresinin aralarında anlaşarak yapılan tarhiyat işleminin bu anlaşma çerçevesinde düzeltilmesi uzlaşma olarak ifade edilmektedir (Ürel, 2003, s.809). Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı şekilde sağlanabilmektedir. Gelir İdaresi 2023 yılı faaliyet raporuna göre tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellef sayısı 43.708 olup uzlaşılan dosya sayısı ise 38.895'tir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023b, s.132). Diğer bir ifadeyle tarhiyat sonrası uzlaşma oranı (38.895/43.708) %89 civarında gerçekleşmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2023 yılı faaliyet raporuna göre ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran mükellef sayısı 16.622 olup uzlaşılan dosya sayısı ise 8.966'dır (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2023, s.55). Başka bir ifadeyle tarhiyat öncesi uzlaşma oranı (8.966/16.622) %54 seviyelerinde gerçekleşmiştir. Buradan hareketle Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesesinin tarhiyat sonrasında daha yüksek seviyede başarılı olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan uzlaşmaların tutarına bakıldığında ise 2023 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi 2.990.461.833 TL iken uzlaşılan vergi tutarı 545.840.968 TL, uzlaşmaya konu ceza tutarı ise 3.720.144.752 TL iken uzlaşılan ceza miktarı 152.822.911 TL olarak gerçekleşmiştir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2023, s.55). 2023 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan vergi miktarı ise 252.032.864 TL iken uzlaşılan vergi tutarı 242.692.396 TL'dir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan cezalar bakımından ise 659.832.615 TL vergi ziyaı cezasının 113.419.586 TL'si için, 337.578.759 TL özel usulsüzlük cezasının 63.285.121 TL'si için ve 806.114 TL usulsüzlük cezasının 120.614 TL'si için uzlaşma sağlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023b, s.132).

2.7. Seçili Ülkelerde Gelir Vergilemesindeki Adaleti Sağlayan ve Güçleştiren Mekanizma ve Durumların Karşılaştırılması

Bir ülkede belli bir dönemdeki vergi yükünün toplum tarafından kabul edilebilir olmasını vergilemede adalet olarak tanımlamak mümkündür. Ayrıca toplumdaki herkesten ödeme güçleri ile doğru orantılı olarak vergi alınması da vergilemede adaletin bir gereğidir (Pehlivan, 2011, s.146). Vergilemede adalet, vergi yükünün adil dağılımı, mükelleflerden kişisel özelliklerini dikkate alan bir vergileme gibi temel hususların temin edilmesi ile ilişkili bir kavramdır (Kargı, 2017, s.59).

Vergilemede adaleti gelir vergisinde sağlayabilmek amacıyla çeşitli müesseselerden yararlanılmaktadır. Bu müesseseleri; ayırma ilkesi, matrahın gerçek usulde tespit edilmesi, üniter vergileme sistemi, en az geçim indirimi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamaları ve artan oranlı vergi tarifesi şeklinde sıralamak mümkündür. Çalışmada ilgili müesseselerin seçilen ülkelerdeki mevcut uygulama şekilleri detaylı şekilde incelenmiştir. Aşağıdaki tabloda ilgili müesseselerin mevcut durumları karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo 39: Seçili Ülkelerde Gelir Vergisindeki Adaleti Sağlayıcı Müesseselerin Durumu

Amerika Birleşik Devletleri					
Ayırma İlkesi	*Matrahın Gerçek Usulde Tespiti*	*Üniter Vergileme Sistemi*	*En Az Geçim İndirimi*	*Sosyal amaçlı Muafiyet ve İstisnalar*	*Artan Oranlı Vergi Tarifesi*
✓	✓	✓	✓	✓	✓
Almanya					
Ayırma İlkesi	*Matrahın Gerçek Usulde Tespiti*	*Üniter Vergileme Sistemi*	*En Az Geçim İndirimi*	*Sosyal amaçlı Muafiyet ve İstisnalar*	*Artan Oranlı Vergi Tarifesi*
✗	✓	✓	✓	✓	✓
İngiltere					
Ayırma İlkesi	*Matrahın Gerçek Usulde Tespiti*	*Üniter Vergileme Sistemi*	*En Az Geçim İndirimi*	*Sosyal amaçlı Muafiyet ve İstisnalar*	*Artan Oranlı Vergi Tarifesi*
✓	✓	✓	✓	✓	✓
Macaristan					
Ayırma İlkesi	*Matrahın Gerçek Usulde Tespiti*	*Üniter Vergileme Sistemi*	*En Az Geçim İndirimi*	*Sosyal amaçlı Muafiyet ve İstisnalar*	*Artan Oranlı Vergi Tarifesi*
✗	✓	✓	✗	✓	✗
Polonya					
Ayırma İlkesi	*Matrahın Gerçek Usulde Tespiti*	*Üniter Vergileme Sistemi*	*En Az Geçim İndirimi*	*Sosyal amaçlı Muafiyet ve İstisnalar*	*Artan Oranlı Vergi Tarifesi*
✓	✓	✓	✓	✓	✓
Türkiye					
Ayırma İlkesi	*Matrahın Gerçek Usulde Tespiti*	*Üniter Vergileme Sistemi*	*En Az Geçim İndirimi*	*Sosyal amaçlı Muafiyet ve İstisnalar*	*Artan Oranlı Vergi Tarifesi*
✓	✓	✓	✗	✓	✓

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 39, çalışma kapsamında incelenen seçili ülkelerin gelir vergilerindeki adaleti sağlayıcı müesseselerin mevcut durumlarını göstermektedir. Çalışmada, gelir vergilemesinde adaleti sağlamaya yardımcı olarak; ayırma ilkesi, gerçek usulde matrah tespiti, üniter vergileme sistemi, en az geçim indirimi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar ile artan oranlı vergi tarifesi ele alınmıştır. İlgili müesseseler çalışma kapsamında değerlendirilirken aşağıdaki hususlar dikkate alınmıştır:

- ***Ayırma ilkesi*** ile emek gelirlerini sermaye gelirleri karşısında koruyabilmek,
- ***Gerçek usulde matrah tespiti*** ile mükelleflerin gelirlerini elde edebilmek için katlandıkları giderleri indirmek suretiyle gerçek gelirleri üzerinden vergi ödemesini sağlayabilmek,
- ***Üniter vergileme sistemi*** ile mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin tek bir beyannamede toplayarak olası adaletsizlerin önüne geçebilmek,
- ***En az geçim indirimi*** ile mükelleflerin medeni durum gibi kişisel özellikleri göz önünde bulundurularak daha adil bir vergileme yapabilmek,
- ***Sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamaları*** ile hükümetler tarafından sunulan sosyal nitelikli bu uygulamalar ile -özellikle- düşük ve orta gelir düzeyindeki mükellefleri destekleyerek gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltabilmek ve daha adil bir vergileme yapabilmek,
- ***Artan oranlı vergi tarifesi*** ile az kazanan mükelleflerden az, çok kazanan mükelleflerden çok vergi alınmak suretiyle farklı gelir düzeyleri arasındaki adaleti temin edebilmek.

Seçili ülkelerde ayırma ilkesi uygulamasına bakıldığında Almanya ve Macaristan'da ayırma ilkesinin uygulanmadığı diğer ülkelerde ise uygulandığı görülmektedir. Matrahın gerçek usulde tespiti, üniter vergileme sistemi ve sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar ilgili ülkelerin tamamında uygulanmaktadır. En az geçim indirimi uygulaması, Türkiye ve Macaristan'da uygulanmazken, diğer ülkelerde uygulanmaktadır. Son olarak artan oranlı vergi tarifesinin ise Macaristan dışındaki ülkelerin tamamında uygulandığı görülmektedir. Söz konusu müesseseler, gelir vergilemesinde daha adil bir vergilemeyi mümkün kılabilmek adına vergi sistemleri için büyük öneme sahiptir. Dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere kıyasla mükelleflerin kişisel durumlarına göre vergileme imkanına sahip olması, vergi adaleti açısından mükelleflerin nezdinde daha kabul edilebilir olsa da dolaysız vergiler arasında en önemli paya sahip olan kişisel gelir vergisinin de kendi içinde adil olması hususu mükelleflerin vergiye bakış açısını olumlu etkileyecektir. Bu bakımdan her bir müessese, mükellefin vergi adaleti algısına hizmet etmek suretiyle vergiye karşı olumlu tutum sergilemesine yardımcı olacaktır.

Çalışmada incelenen ülke örneklerine bakıldığında ayırma ilkesinin, Türkiye'de ücret gelirleri için vergi tarifesindeki üçüncü ve dördüncü dilimlerdeki farklı miktarlar belirlenerek uygulandığını söylemek mümkündür. ABD, İngiltere ve Polonya'da ise vergi kredisi -mükelleflerin kişisel durumlarına göre (medeni durum, çocuk sayısı, gelir düzeyi vb.) vergi borcundan indirim yapılması- yöntemi ile mükelleflere ayırma ilkesinin uygulandığını söylemek mümkündür. Netice itibariyle emek gelirlerinin sermaye gelirleri karşısında daha zor şartlar altında elde edildiği, fiziki çalışma gerektirdiği ve sermaye

gelirleri gibi sürekli ve güçlü bir gelir kaynağı olmayışı gibi temel farklılıklar göz önüne alındığında emek gelirlerinin sermaye gelirleri karşısında korunması vergilemede adalete hizmet edecektir.

Matrahın gerçek usulde tespit edilmesi ve mükelleflerin safi gelirleri üzerinden vergilerini ödemeleri vergilemede adalete hizmet eden diğer bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Mükelleflerin belli bir vergi döneminde elde ettikleri gelirleri için yaptıkları harcamaları düştükten sonra geriye kalan gerçek tutar üzerinden vergi ödemeleri gerektiği görüşü incelenen ülkelerin tamamında kabul görmekte ve uygulanmaktadır.

Üniter vergileme sistemi, mükelleflerin farklı gelir unsurlarından elde ettikleri gelirlerin tamamının toplanarak tek bir beyanname üzerinden vergi ödenmesi esasına dayanmaktadır. Bu müessese ile bir gelir unsurundan zarar edilmesi durumunda diğer gelir unsurları ile toplandığı için zarar indirilmekte ve mükellefler elde ettikleri kazanç üzerinden vergilerini ödemeyebilmektedir. Mükellefler için adil bir vergilemeyi mümkün kılan bu müessese çalışmada incelenen ülkelerin tamamında uygulanmaktadır.

En az geçim indirimi, mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate alarak ödemeleri gereken vergi miktarında indirim yapılmasını sağlayarak vergilemede adalete hizmet etmektedir. Türkiye'de asgari ücretin vergi dışı bırakılmaya başlanılması ile en az geçim indirimi uygulamasına son verilmiştir. Macaristan'da da en az geçim indiriminin uygulanmadığı görülürken, ABD, Almanya, İngiltere ve Polonya'da farklı miktarlar ve oranlarda uygulandığı görülmektedir.

Sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamaları, toplumdaki özellikle düşük ve orta gelir düzeyine sahip kişilere yönelik hükümetlerce sunulmaktadır. Burada vergilemenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla hükümetlerce çeşitli politikalar yürütülmektedir. İlgili müessese incelenen ülkelerin tamamında uygulanmakla birlikte özellikle; gençler, anneler ve engelli kişilere yönelik olarak politikaların yürütüldüğü görülmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesi, mükelleflerin gelir düzeylerine göre vergi oranının da farklılaştığı tarife tipidir. Bu tarifede mükelleflerin gelir düzeyleri arttıkça vergi oranları da artmakta ve dolayısıyla ödeyecekleri vergi miktarı da yükselmektedir. Artan oranlı tarife, vergilemede adalete hizmet eden en önemli mekanizmaların bir tanesidir. Artan oranlı vergi tarifesinde dilim sayısının artması, artan oranlılığın derecesini de artırmaktadır. Eğer bir artan oranlı tarifede dilim sayısı az, dilimlerin aralığı geniş ve tarife uzunluğu kısa ise her bir dilimde bulunanlar ile son dilimdeki kişiler için tarife adeta düz oranlı bir hale gelecektir (Akgül Yılmaz, 2006, s.242). Bu bağlamda değerlendirildiğinde Türkiye, İngiltere, Almanya ve ABD'de artan oranlı tarifedeki dilim sayılarının fazla olduğu görülmektedir. Ancak dilim aralıkları her bir ülkede farklıdır. Öte yandan Polonya'da iki farklı oran olarak artan oranlılık uygulanmaktayken Macaristan'da ise düz oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Vergilemede adalet açısından değerIendirildiğinde artan oranlılığın Polonya'da etkin uygulanmadığını söylemek mümkündür. Macaristan'da uygulanan düz oranlı gelir vergisi tarifesi ise vergilemede adalete hizmet etmemekte ve mükellefler arasında gelir dağılımında adaletsiz bir zemin hazırlamaktadır.

Tarihsel süreçte gerek yasal düzenlemeler gerekse uygulama bakımından dikkat edilen en önemli vergileme ilkesi, vergilemede adalettir. Vergilemede adalet yasal düzenlemeler yapılırken, yasa

koyucunun adalet düşüncesi ve temel vergileme ilkeleri çerçevesinde oluşmakla birlikte gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulamada da sağlanması büyük önem arz etmektedir (Akdoğan, 2021, s.212). Diğer bir ifadeyle, vergi yükü dağılımını adil bir şekilde yapacağı düşünülerek oluşturulan vergi kanunlarının uygulamada da adaletle örtüşmesi gerekmektedir. Ancak istenen ile gerçekleşen durum her zaman birbiri ile örtüşmemektedir. Zira; kayıt dışı ekonomi, vergi afları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, vergi denetimlerinin yetersizliği, caydırıcı olmayan cezalar ve uzlaşma müessesesi gibi uygulamalar toplumda vergi yükünün adil dağılmasını engellemekte ve mükelleflerin adalet algısını olumsuz etkilemektedir. Çalışmada vergilemede adaleti olumsuz etkileyen hususların seçili ülkelerdeki mevcut durumları incelenmiş ve aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 40: Seçili Ülkelerde Gelir Vergisindeki Adaleti Güçleştiren Durumlar

Amerika Birleşik Devletleri				
Kayıt Dışı Ekonomi	*Vergi Afları*	*Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma*	*Vergi Denetim ve Cezaları*	*Uzlaşma*
✓	✓	✓	✓	✓
Almanya				
Kayıt Dışı Ekonomi	*Vergi Afları*	*Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma*	*Vergi Denetim ve Cezaları*	*Uzlaşma*
✓	✓	✓	✓	✓
İngiltere				
Kayıt Dışı Ekonomi	*Vergi Afları*	*Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma*	*Vergi Denetim ve Cezaları*	*Uzlaşma*
✓	✓	✓	✓	✓
Macaristan				
Kayıt Dışı Ekonomi	*Vergi Afları*	*Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma*	*Vergi Denetim ve Cezaları*	*Uzlaşma*
✓	✓	✓	✓	✗
Polonya				
Kayıt Dışı Ekonomi	*Vergi Afları*	*Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma*	*Vergi Denetim ve Cezaları*	*Uzlaşma*
✓	✓	✓	✓	✗

Türkiye				
Kayıt Dışı Ekonomi	*Vergi Afları*	*Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma*	*Vergi Denetim ve Cezaları*	*Uzlaşma*
✓	✓	✓	✓	✓

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 40, çalışma kapsamında incelenen seçili ülkelerin gelir vergilerindeki adaleti olumsuz etkileyen müesseselerin mevcut durumlarını göstermektedir. Çalışmada, gelir vergilemesinde adaleti olumsuz etkileyen müesseseler; kayıt dışı ekonomi, vergi afları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, vergi denetim ve cezaları ile uzlaşma şeklinde ele alınmıştır.

- ***Kayıt dışı ekonomi,*** ekonomik işlemlerini kanunlara uygun şekilde gerçekleştiren diğer bir ifadeyle ekonomik faaliyetlerini kayıt altına alan mükellefler aleyhine vergisel yük oluşturmak suretiyle vergi adaletini zedelemektedir.
- ***Vergi afları,*** vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefleri adeta cezalandırmakta ve uyumlu vergi mükelleflerini uyumsuz davranışlara özendirmek suretiyle vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.
- ***Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma*** müesseselerinden yararlanan mükellefler vergisel yüklerini hafifletmektedir. Bu müesseselerden faydalanmayan mükelleflerin ise vergisel yükleri artmakta ve zamanla bu mükellefler de benzer tutum sergileyebilmektedir.
- ***Vergi denetim ve cezaları,*** mükellefler kanunlara aykırı hareket ederek vergisel yüklerini azaltmayı isteyebilmekte ve hatta devletin denetimlerinin yetersiz olduğu ve kesilecek cezanın düşüklüğünü de göz önüne aldıklarında bu riski çok rahat alabilmektedir. Bu durumda ise uyumlu vergi mükelleflerinin vergi ahlakı bozulabilmekte ve uyumsuz davranışlar sergileyebilmektedir.
- ***Uzlaşma,*** vergisel yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyerek vergi kabahati veya suçu işleyen mükelleflerin ceza miktarını azaltabilmek için başvurabildiği idari bir çözüm yolu olarak uyumlu mükelleflerin adalet algısını olumsuz etkilemektedir. Zira uyumlu vergi mükellefleri, uyumsuz mükelleflere kesilen ceza miktarında kayda değer azalışları görmekte ve kendilerini bir açıdan kandırılmış hissedebilmektedir.

Seçili ülkelerde kayıt dışı ekonominin büyüklüğü incelendiğinde -2020 yılı itibariyle- %31.4 ile Türkiye'nin en büyük orana sahip ülke konumunda olduğu tespit edilmiştir. Türkiye'yi sırasıyla; Macaristan (%23.5), Polonya (%22.5), Almanya (%11.2), İngiltere (10.1) ve ABD (%7.2) izlemektedir. Vergi afları açısından ülkeler değerlendirildiğinde çalışmada incelenen her ülkede uygulanmakla birlikte Türkiye'nin -ortalama 2,5 yılda bir af çıkarılması- en çok vergi affı çıkaran ülke konumunda olduğu belirlenmiştir. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma bakımından ülkeler incelendiğinde, ABD'nin tek başına 37.5 milyar dolar ile küresel ölçekte oluşan vergi kaybının %25.9'unu oluşturduğu

görülmektedir. ABD'yi, 21.1 milyar dolar ve küresel ölçekteki vergi kaybının %14.95'ini oluşturan İngiltere takip etmekte iken, diğer ülkeler bu oranların oldukça altında kaldıkları tespit edilmiştir. Denetim ve cezalar açısından ülkelerin faaliyetleri incelendiğinde, ülkelerin denetim oranlarının birbirine yakın olduğu gözlemlenmiş ve ortalama %1-2 aralığında seyrettiği görülmüştür. Burada Polonya'da 2 milyondan fazla beyanname üzerinde vergi kontrolü gerçekleştirildiğinin ayrıca belirtilmesi önem arz etmektedir. Uzlaşma müessesesi bakımından ülkeler değerlendirildiğinde, Macaristan ve Polonya'da uygulanmadığı tespit edilmiştir. Öte yandan ABD'de uzlaşmaların kabul oranının (%42), Türkiye'ye kıyasla (%89) oldukça düşük olduğu görülmektedir.

Vergi, tarihsel süreçte hemen her ülkede kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olma rolünü hep üstlenmiştir. Bu bakımdan hükümetler için büyük öneme sahip bir gelir kaynağıdır. Verginin bir tarafında, kanunu düzenlemeler ile çerçevesini belirleyerek gelir elde etmek isteyen hükümetler bulunurken, diğer tarafında ise onu adeta ekonomik bir yük olarak gören ve ödemekle yükümlü olan mükellefler bulunmaktadır. Böylesine önemli bir gelir kaynağından beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin; seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında uyulması gereken kurallar vergileme ilkelerini oluşturmaktadır. Vergilemede adalet bu ilkeler arasında -belki de en önemlisi- yer almakta ve vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellefler için büyük önem arz etmektedir. Zira verginin, harç gibi doğrudan bir karşılığı bulunmamakta ve mükellefler de vergiyi bir yük olarak hissedebilmektedir. Bu bakımdan mükellefler adına bir yük olan verginin adaletli bir şekilde uygulanması, mükellefler açısından büyük öneme sahiptir.

Bir vergi sisteminde vergilemede adalet, ödeme gücüne göre vergilemenin yapılmasıyla sağlanabilmektedir. Ödeme gücüne göre vergileme yapılabilmesi için de çeşitli uygulamalar (artan oranlı tarife, ayırma ilkesi, en az geçim indirimi, gerçek usulde matrah tespiti, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar ve üniter vergileme sistemi) bulunmaktadır. Bir vergi sisteminin bahsi geçen ödeme gücü mekanizmalarını sisteme entegre etmesi ile mükelleflerin ödeme güçleri ile orantılı bir vergileme yapılabilmesi mümkün olabilmekte ve mükellefler vergiye karşı daha olumlu tavır sergilemelerinin önü açılmaktadır.

Diğer yandan bazı uygulamalar ise (kayıt dışı ekonomi, vergi afları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, vergi denetim ve cezaları ile uzlaşma) mükelleflerin vergi adaleti algılarını olumsuz etkileyebilmektedir. Zira, çevresinde kayıt dışı faaliyet bulunarak vergi kaçıran mükellefleri, uzlaşma yoluyla ödemekle yükümlü olduğu ceza tutarını önemli derecede azaltan mükellefleri, denetlenme oranının düşüklüğü ile birlikte caydırıcı olmayan cezaları neticesinde vergi kaçıran mükellefleri gören dürüst vergi mükelleflerinin, vergi sisteminin adil olduğuna dair inançları zedelenmekte ve vergiye karşı uyumsuz tutum gösterebilmektedir. Bu sebeple ülkeler vergi sistemlerini tasarlarken, ödeme gücüne uygun müesseselere olabildiğince yer vermeli ve mükelleflerin vergi adaleti algılarını olumsuz etkileyebilecek uygulamalardan da olabildiğince kaçınmalıdırlar. Aksi halde, hükümetler için yüzyıllardır en önemli gelir kaynağı konumunda yer alan vergilerden, beklenen fayda ve fonksiyonların gerçekleşmesi oldukça zor görünmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDE ADALETİ SAĞLAYICI VE GÜÇLEŞTİRİCİ MEKANİZMA VE DURUMLARA İLİŞKİN MÜKELLEFLERİN ALGISI: İSTANBUL VE YALOVA KARŞILAŞTIRMASI

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle vergi adaleti konusunda yapılmış ampirik çalışmalar literatür incelemesi başlığı altında incelenecektir. Sonrasında, çalışmanın temel çıkış noktasını oluşturan gelir vergilemesinde adaleti sağlayan -ödeme gücüne ulaşmada kullanılan- mekanizmalara ilişkin mükelleflerin algısını ölçmeyi hedefleyen anket uygulamasıyla elde edilen veriler analiz edilecek ve değerlendirmeler yapılacaktır.

3.1. Literatür İncelemesi

Vergilemede adaletin nasıl sağlanacağı veya vergi sistemlerinin adaletli olabilmesi için nasıl tasarlanması gerektiği hususu gerek teoride gerekse uygulamada tartışmalıdır. Vergilemede adalet, Adam Smith'ten bu yana süregelen ve vergilemede büyük öneme sahip olan bir konudur. Adam Smith, adil bir vergi sistemi için kişilerin ödeme güçlerinin dikkate alınması gerektiğini -dikey adalet- ileri sürerken Musgrave aynı mali güce sahip mükelleflerin aynı vergilemeye tabi olması -yatay adalet- gerektiğini ön plana çıkaran bir anlayışı savunmuştur. Günümüz vergi sistemlerinin adil olarak kabul edilebilmesi için yatay veya dikey olarak tek bir vergilendirme rejimine uygun hale getirilmesinin yeterli olup olmadığı hususu tartışmaya açıktır. Literatürde yapılan birçok ampirik araştırma, VAA'nın çok boyutlu bir yapıya sahip olduğunu desteklemektedir. Bu sebeple dikey ya da yatay adalet olmak üzere tek bir adalet boyutuyla yapılacak analiz ve açıklamalar, mükelleflerin adalet algısını açıklamada yetersiz kalabilecektir (Christensen, Weihrich ve Gerbing, 1994, s.71). Bu nedenle literatürdeki çalışmalar, iki adalet normunu da içeren ve çeşitli varsayımlarla genişletilerek VAA'yı ölçmeyi hedeflemektedir.

Adalet algısı psikolojik bir olgu olmakla birlikte vergiye gönüllü uyum ile yakından ilişkilidir. Bu alana yönelik çalışmalar özellikle 1980'li yıllardan sonra yoğunlaşmış olup devlet-mükellef ilişkisinde mükelleflerin vergilemede adalet algıları ve vergilendirme sonrası davranışları odak noktası haline gelmiştir. Yapılan ampirik çalışmaların çoğunda adalet algısının yüksek olduğu durumda vergiye gönüllü uyumun da yüksek düzeyde gerçekleştiği sonucuna ulaşılmıştır (Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998, s.851; Hartner, Rechberger, Kirchler ve Wenzel, 2011, s.74).

Vergi uyumuna ilişkin literatürde adalet algısı ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki olduğuna dair kanıtlar olsa da adalet algısının çok boyutlu ve karışık yapıda olması ve kavram olarak adaletin muğlak

olması dolayısıyla genel kabul görmüş adalet algısı boyutlarından bahsetmek mümkün olamamaktadır. Jackson ve Milliron (1986) tarafından gerçekleştirilen çalışmada VAA'nın gelir düzeyine göre farklılaşacağı ileri sürülürken, Gilligan ve Richardson (2005) tarafından yapılan çalışmada adalet algısının ülkeden ülkeye değişeceği savunulmuştur. Fallan (1999) tarafından yürütülen çalışmada eğitim düzeyi ile adalet algısı arasında pozitif bir ilişki olduğu savunulmuştur. Diğer taraftan Christensen, Weihrich ve Gerbing (1994) tarafından gerçekleştirilen araştırmada daha önce gerçekleştirilen yirmi üç çalışmada kullanılan adalet algısı faktörleri özetlenmiş ve vergilemede adalet algısının boyutlarını ortak bir paydada birleştirebilmenin çok mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Köln vergi psikolojisi okul kurucusu G. Schmölders tarafından yapılmış -bu alanda en eski- çalışmada adalet algısını etkileyen en önemli unsurun vergi oranı olduğu ileri sürülmüştür. Schmölders, bireylerin devlete ödemeye razı oldukları miktarın psikolojik bir sınırının olduğunu savunmuş ve çalışmasında bu sınırın en yüksek %50 düzeyine karşılık geldiğini tespit etmiştir (Schmölders, 2006, s.46).

Jackson ve Milliron (1986) yaptıkları araştırmada VAA'yı etkileyen iki önemli faktör olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu faktörlerden ilki mükelleflerin ödemiş oldukları vergiler karşılığında kamu hizmetlerinden sağladıkları faydadır. İkinci faktör ise mükelleflerin kendilerini başka mükelleflerle kıyaslamaları sonucunda vergi yükünün dağılımı diğer bir ifadeyle vergilemede yatay-dikey adalettir.

Gerbing (1988) ise doktora tezinde vergi mükelleflerinin adalet algısını ölçebilmek için sekiz temel faktörden oluşan bir ölçek geliştirerek ampirik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Gerbing gerçekleştirdiği çalışma sonucunda mükelleflerin adalet algılarını açıklayan beş temel faktörün olduğunu tespit etmiştir: Genel adalet ve vergi yükünün adil dağılımı, vergi oranı, karşılıklı adalet, kişisel çıkar adaleti ve varlıklı bireylerin vergilendirilmesine ilişkin tutum (Gerbing, 1988, s.76-82). Birinci faktör olan genel adalet ve vergi yükünün adil dağılımı, vergi sisteminin adil yapıda olup olmadığı, yatay ve dikey adaletin sağlanıp sağlanamadığına yönelik yargıları belirlemektedir. İkinci faktör olarak ileri sürülen vergi oranı, mükelleflerin vergi oranının yapısına ve adil olup olmadığına ilişkin algılarını tespit etmektedir. Üçüncü faktör olan kişisel çıkar adaleti, mükelleflerin kendilerini diğer mükelleflerle kıyaslamaları -ödedikleri vergi, diğer mükelleflerin ödediğinden yüksek mi?- sonucunda vergilemenin kendi çıkarlarına olup olmadığına yönelik algılarını ölçmektedir. Dördüncü faktör olarak belirlenen karşılıklı adalet, mükelleflerin ödedikleri vergiler karşılığında kamu hizmetlerinden ne kadar fayda elde ettikleri ve mükelleflerce ödenen vergilerin elde edilen faydaya eşit olup olmadığına odaklanmaktadır. Beşinci ve son faktör olan varlıklı bireylerin vergilendirilmesine yönelik tutum ise bu kişilerin vergilerini tam olarak ödememeleri, vergi ayrıcalıklarından -muafiyet ve istisnalar- sadece bu kişilerin yararlanması ve vergi sisteminin bu kişileri koruduğuna yönelik algılarını ölçmeye yöneliktir. Gerbing (1988) tarafından gerçekleştirilen çalışmada ileri sürülen bu beş faktörden kişisel çıkar adaleti ve zenginlerin vergilendirilmesine yönelik tutum faktörleri, toplumun yapısı, değerleri ve ülkenin vergi yapısı gibi temel farklılıklara göre değişebileceği göz ardı edilmemelidir. Öte yandan bu çalışmanın VAA için

önemli bir yol gösterici olduğu ve diğer çalışmaların temel dayanak noktasını oluşturduğunun da altı çizilmelidir.

Gerbing (1988) tarafından ileri sürülen VAA faktörleri, daha sonra diğer akademik çalışmalarda da test edilmiştir. Christensen, Weihrich ve Gerbing (1994) tarafından gerçekleştirilen çalışmada söz konusu beş faktör de kullanılmış ve eğitim ile vergi uyumu arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma sonucunda bu beş faktörün vergi adaletini ölçmek için uygun olduğu ve bunların yanı sıra; kişinin ödediği vergi miktarı, vergi ayrıcalıkları, kişisel vergi oranı ve vergi hukuku sisteminin adilliği olmak üzere ilave dört farklı faktör tespit edilmiştir. Richardson (2006) tarafından yapılmış çalışmada VAA'nın vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmış ve söz konusu beş faktörün tamamı için anlamlı sonuçlara ulaşılmış olup ilave olarak orta gelirli sınıfın vergi yükü olarak ifade ettiği altıncı bir faktör tespit edilmiştir. Yine aynı çalışmada orta gelirli sınıfın üst gelir sınıfındaki bireylere göre vergiye karşı daha olumlu tutum sergilediği belirlenmiştir.

Azmi ve Perumal (2008) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, yine Gerbing (1988) tarafından ileri sürülen VAA'yı etkileyen beş faktörün geçerliliği test edilmiş ve genel adalet, kişisel çıkar adaleti ve vergi oranı faktörlerine ilişkin anlamlı sonuçlar elde edilmiştir. Ayrıca Malezya'da gerçekleştirilen çalışma sonucunda üst gelirli grubun vergi ayrıcalıklarıyla korunduğuna yönelik bir algı tespit edilmiştir.

Khasawneh, Obeidat ve Al-Momani (2008) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, gelir vergisi adaleti ile vergi uyumu arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmada hem Gerbing (1988) hem de Christensen, Weihrich ve Gerbing (1994) tarafından VAA'yı ölçmek için öne sürülen ölçekler kullanılmış olup sonucunda ise gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisi sistemini, vergi yükünü, vergi oranlarını ve vergi ayrıcalıklarını adil algıladıkları ve adalet algısının vergi uyumunu olumlu etkilediği tespit edilmiştir.

Gilligan ve Richardson (2005) tarafından gerçekleştirilen çalışmada Avustralya ve Hong Kong gelir vergisinde adalet algısı ve vergi uyumu ilişkisi açısından karşılaştırılmıştır. Çalışmada gelir vergisi sisteminde genel adalet, vergi oranı yapısı, özel vergi uygulamaları ve kişisel çıkar adaleti bakımından anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır. Elde edilen sonuçlar, Avustralyalı mükelleflerin, ödemeleri gerekenden fazla vergi ödedikleri ve marjinal vergi oranlarının çok yüksek olduğu gerekçeleriyle Hong Kong'daki mükelleflere göre daha düşük düzeyde adalet algısına ve dolayısıyla daha düşük vergi uyum düzeyine sahip olduklarını göstermiştir. Yapılan çeşitli araştırmalar göstermektedir ki bir ülkede VAA'yı etkileyen faktörleri bir çatı etrafında toplamak mümkün değildir. Adalet algısının boyutları ülkeden ülkeye, vergi sistemlerinin yapısına göre değişiklik göstermektedir.

Zhiyong ve Qingyang (2007) çalışmalarında ekonomik yapı ve kültürel farklılıkların VAA ile vergi uyumunu etkileyip etkilemediğini Çin ve Singapur'da araştırmışlardır. Çalışmada ülkelerin gelişmişlik düzeyindeki farklılıklar da göz önüne alınarak, cinsiyet, yaş, meslek, eğitim düzeyi gibi faktörlerin adalet algısı üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Sonucunda ise özellikle eğitim düzeyi ile ekonomik yapıdaki farklılıkların adalete yönelik algıyı güçlü şekilde etkilediği tespit edilmiştir.

Özellikle gelişmiş bölgelerde ikamet eden, rekabetçi toplumda yaşamını sürdüren ve yüksek eğitim düzeyine sahip olanların sosyal eşitsizlik karşısında daha olumlu yaklaştıkları diğer bir ifadeyle adalet algılarının daha zayıf olduğu görülmüştür. Cinsiyet açısından ise kadının toplum içerisindeki statüsüne göre adalet algılarının da değişiklik gösterdiği belirlenmiştir. Şöyle ki eğitim düzeyi düşük ve sosyal statüsü zayıf olan kadınların, geleneksel rollerden uzak olan kadın ve erkeklere göre daha yüksek adalet algısına sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan çalışan kişilerin -mesleklerine göre- adalet algısının, bölgesel gelişmişlik ve rekabetçi ekonomik yapıya göre değiştiği tespit edilmiştir. Özellikle gelişmemiş bölgede ve rekabetçi olmayan ortamda yaşayanların aşırı iş yükü ile muhatap olmaları sebebiyle adalet algıları da düşük düzeyde gerçekleşirken gelişmiş ve rekabetçi ekonomik ortamda yaşayanların daha yüksek adalet algısına sahip olduğu gözlemlenmiştir.

VAA üzerinde hangi faktörlerin etkili olduğunu belirlemek kolay olmamakla birlikte bu faktörlerin ülkeden ülkeye değiştiği yapılan ampirik araştırmalarda görülmektedir. Yapılan çalışmalar, ülkedeki vergi yükü ve bu yükün mükellefler üzerinde nasıl dağıtıldığı hususlarının VAA üzerinde etkili olan en önemli hususlar olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak bazı durumlarda mükelleflerin vergi yükü ve dağılımına ilişkin yanlış algıya düşebilmeleri de mümkündür. Zira Lea, Tarpy ve Webley (1987) tarafından yapılmış bir çalışmada İngiltere'de yürütülen uzun dönemli vergi politikalarının vergi yükünü düşük gelirliler lehine değiştirip değiştirmediği araştırılmıştır. Çalışmada gelir dağılımındaki değişim Gini Katsayısı yardımıyla hesaplanırken vergi politikalarının düşük gelirliler lehine yürütüldüğü tespit edilmiştir. Vergi yükünün dağılımına ilişkin algı ise adil bir dağılımın olmadığı hatta daha da kötüleştiği ve zenginlerin lehine bir dağılımın gerçekleştiği sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi yükünün dağılımında hangi ilkenin daha çok tercih edildiğinden hareketle Porcano (1984) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, dağıtım ilkelerinden eşitlik ve ihtiyaç ilkesi mevcut gelir vergisi politikaları çerçevesinde analiz edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre vergi yükünün eşit ve ihtiyaç temelli dağılımı VAA'yı pozitif etkilemektedir. Eşitlik ve ihtiyaç ilkelerinden hangisinin katılımcılar için tercih edildiği noktasında ise özellikle ödeme gücüne uyarlanmış dikey adaletçi vergileme yaklaşımının daha adil olduğu görülmüştür.

Kinsey, Grasmick ve Smith (1991) tarafından yapılan araştırmada kişisel vergi yükünün dağıtım adaleti açısından nasıl algılandığı ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışmada vergi yükü dağılımını doğrudan etkileyen dört temel sosyal nitelikli gelir vergisi politikası olarak; artan oranlı vergi tarifesi, vergi iadeleri ve indirimleri ile sunulan sosyal sübvansiyonlar, büyüme ve sermaye yatırımlarına yönelik sunulan vergi teşvikleri ve işgücü gelirlerinin farklı kaynaklardan elde edilmesine rağmen aynı vergi oranı ile vergilendirilmesi hususları dikkate alınmıştır. Çalışma sonucunda ülkede uygulanan artan oranlı tarifenin yüksek gelirli kişilerin marjinal vergi yükünü artırmasına rağmen gelir vergisi sisteminde var olan vergi teşvik ve sübvansiyonlarının genellikle bu yükü dengeleyici rol oynadığı tespit edilmiştir. Araştırmada sadece vergi yatırım teşvikleri ile vergi sübvansiyonlarının adalet algısı değerlendirilmeleri üzerinde etkili olan politikalar olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir sonuç vergi politikalarının üst gelir

grubundaki kişilerin lehine olacak şekilde yürütülmesi sebebiyle, düşük gelirlilerin -vergi yükünün dağılımında adaletin olmadığı gerekçesiyle- VAA'sı düşük, buna karşın yüksek gelirli kişilerin VAA'sının daha yüksek çıkmasıdır.

Verboon ve van Dijke (2007) yaptıkları bir çalışmada dağıtım adaleti algısının kamu harcamalarına olan desteği etkileyip etkilemediğini ve bu etkinin de vergi uyumu üzerinde nasıl etki oluşturduğunu araştırmışlardır. Çalışma sonucunda dağıtım adaletine yönelik algısı yüksek olanların kamu harcamalarına yönelik pozitif tutum içinde olduğu ve bu etkileşimin vergi uyumlarını da artırdığı tespit edilmiştir.

Hartner vd. (2011) tarafından yapılmış çalışmada dağıtım adaleti algısı ile AB vergi politikalarına uyum arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma kapsamında ele alınan dağıtım kamu harcamalarına bağlı olarak vergi yükünün nasıl dağıtıldığına yöneliktir. Çalışmanın sonucunda iki temel bulguya ulaşılmıştır. Birinci bulgu, ülkelerinin AB'ye yönelik vergi ödemelerinin artmasına rağmen ülkelerine yapılan mali yardımların yetersiz olduğunu düşünenlerin dağıtım adaleti algısının daha düşük düzeyde olduğudur. Araştırmanın ikinci bulgusu ise dağıtım adaleti algısının yükselmesiyle vergi uyumunun da artmasıdır.

Bazı araştırmalar, VAA'yı kişisel çıkar adaleti çerçevesinde ele almıştır. Diğer bir ifadeyle ülkedeki vergi reformlarının mükelleflerin kişisel çıkarlarını nasıl etkilediği ve bunun vergi uyumu üzerinde etkili olup olmadığı incelenmiştir. Yapılan bazı çalışmalar, gerçekleştirilen vergi düzenlemeleri sonrasında mükellefler arasında el değiştiren gelire bağlı olarak kazanan ve kaybeden olmak üzere iki tarafın olduğunu göstermiştir. Örneğin Hite ve Roberts (1991) tarafından yapılan çalışmada gerçekleştirilen vergi reformları neticesinde el değiştiren gelirin, kişisel çıkar adaleti üzerinde nasıl bir algı yarattığı araştırılmıştır. Çalışma sonucunda 1986 yılında ABD'de gerçekleştirilen on ayrı vergi reformunun mükelleflerin VAA üzerinde pozitif bir etkisinin olmadığı tam tersine negatif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir sonuç düşük gelirli mükelleflerin olumsuz adalet algıları daha yüksekken, orta ve üst gelir grubundaki mükelleflerin olumsuz adalet algıları daha düşük olduğudur. Bu sonuç, gerçekleştirilen vergi reformlarından orta ve üst gelir gruplarının daha fazla yararlanması ve dolayısıyla kişisel çıkar adalet algılarının da yüksek olması görüşüyle örtüşmektedir.

Bobek ve Hatfield (2001) tarafından, aynı araştırma vergilendirmede dağıtım adaleti ve uygulama adaleti bağlamında genişletilerek incelenmiştir. Fakat bu çalışmada vergi reformları ile VAA arasındaki ilişki doğrudan araştırılmamış, mevcut vergi sisteminin mi yoksa tek oranlı uygulanacak yeni bir vergi sisteminin mi daha adil algılandığı sorgulanmıştır. Araştırma sonunda elde edilen bulgulara göre mükellefler; düz oranlı bir verginin sistemdeki karmaşıklığı ortadan kaldıracağı ve kişisel çıkar adaletini sağlayacağı, ayrıca yatırım ve tasarrufları da olumlu etkileyerek istihdamı artıracağını düşünmektedir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar, mevcut vergi sisteminin yerine getirilecek sabit oranlı bir vergi sisteminin mükelleflerin adalet algısını anlamlı düzeyde artırmadığını, sadece düz oranlı vergi ile

iktisadi hedeflere daha rahat ulaşılabileceğini savunan mükelleflerin VAA'nın pozitif yönde etkilendiğini göstermiştir.

Bazı çalışmalar ise yatay adaleti önceleyerek aynı gelir düzeyine sahip mükellefler arasında gelirin yeniden dağıtımına ve vergi uyumuna ilişkin algıları belirlemeyi hedeflemiştir. Spicer ve Becker (1980) yaptıkları çalışmada aynı gelir düzeyindeki mükelleflerin büyük çoğunluğunda eşit vergi oranına tabi olsalar dahi vergi yüklerinin farklılaşacağı algısına sahip olduklarını ve bu kişilerin adalet algısının aynı vergi oranına muhatap olduklarını düşünen mükelleflere nazaran daha düşük düzeyde olduğunu tespit etmiştirler. Dean, Keenan ve Kenney (1980) tarafından yapılan araştırmada yatay adalet ile mükelleflerin adalet algıları arasındaki ilişkiyi ele alınmıştır. Çalışma sonucunda aynı gelir düzeyine sahip mükelleflerden diğer mükelleflere göre daha fazla vergi yüküne katlandıklarını düşünenlerin adalet algısı düzeyinin, aksini düşünenlere göre daha düşük olduğu belirlenmiştir. Kinsey ve Grasmick (1993) tarafından yürütülen çalışmada yatay adalet ile vergi uyumu arasında ilişki olup olmadığı test edilmiştir. Çalışmanın neticesinde aynı gelir düzeyinde olan mükelleflerden, aynı vergi oranına muhatap olduklarını düşünen mükelleflerin, vergi uyumlarının daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Moser, Evans ve Kim (1993) tarafından yapılmış çalışmada vergi oranlarındaki artışların mükelleflerin sergileyeceği karşılıklı adaletsizlik algısının, kendileriyle aynı gelir düzeyinde olan diğer mükellefleri olumlu mu olumsuz mu etkilediği araştırılmıştır. Çalışma sonucunda vergi oranlarındaki artışın diğer mükellefleri de olumsuz etkilediğini gören mükelleflerin adalet algılarının yükseldiği gözlemlenmiştir.

Ceza adaleti ve adalet algısı arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmaların, dağıtım adaletini diğer boyutlarıyla ele alan çalışmalara nazaran oldukça az sayıda olduğu görülmektedir. Bu kapsamda yapılan araştırmaların bir kısmında, vergi cezalarını ortadan kaldıran veya cezaları hafifleten vergi aflarının mükelleflerin adalet algısını nasıl etkilediği incelenmiştir. Alm, McClelland ve Schulze (1992) tarafından yapılan çalışmada, çıkarılan vergi afları sonrasında daha önce ödemedikleri vergileri cezasız bir şekilde ödeyen mükelleflerin -vergi affından yararlanan mükelleflerin- vergi adaletine yönelik inanç düzeylerinin azaldığı tespit edilmiştir. Cezadan kurtulma psikolojisi ile mükelleflerin vergi sonrası uyum düzeylerinin, vergi affı öncesine göre düştüğü gözlemlenmiştir. Stella (1991) yaptığı çalışmada vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada, genellikle vergi kaçıran mükelleflerin vergi idaresiyle yapacakları uzlaşma neticesinde yararlanacakları cezalarda indirim uygulamasının, vergi gelirlerini kısa vadede artırdığı ortaya koyulmuştur. Diğer taraftan çalışma sonucunda, mükelleflerin gelecek dönemlerde de benzer indirimlerden faydalanma veya vergi affı çıkması ihtimallerini düşünmesi VAA'yı olumsuz etkilediği ve vergi uyumlarını düşürdüğü gözlemlenmiştir. Hasseldine (1998) ise yaptığı araştırmada, vergiye uyumlu mükelleflerin çıkarılan vergi afları sonrasında vergilendirmeye daha adaletsiz bulduğunu, sisteme olan güvenlerini kaybettiklerini ve vergi kaçırma eğilimlerinin arttığını tespit etmiştir.

VAA'ya yönelik yapılan bazı çalışmalar genel olarak vergi sisteminin bütününe ilişkin adalet algısına ve vergi türlerine göre adaleti etkileyen hususlara odaklanmaktadır. Takenishi ve Takenishi (1990)

yaptıkları araştırmada o dönem Japonya'da uygulamaya konulan tüketim vergisine ilişkin mükelleflerin adalet algısını, vergiye karşı tutumlarını ve bunu etkileyen diğer faktörleri incelemişlerdir. Çalışmada ilk olarak faktör analizi yapılmış ve uygulama/prosedürel adaleti, ekonomik etkileri, vergi yükü sonuçları, uygulamanın süreci ve bilinirliği olmak üzere beş farklı açıklayıcı faktör tespit edilmiştir. Sonrasında yapılan regresyon analizinde ise bu faktörlerin tüketim vergisine ilişkin adalet algısını ve memnuniyet düzeyini etkileyip etkilemediği test edilmiş ve beş faktör içerisinde uygulama/prosedürel adaletinin en çok etkili olan faktör olduğu gözlemlenmiştir.

Maroney, Rubert ve Wartick (2002) tarafından yapılan çalışmada, sosyal güvenlik primlerinin vergilendirilmesine ilişkin adalet algısı farklılıkları ve bu algının oluşumuna etki edebilecek üç faktör (karşılıklı adalet, yatay adalet, dikey adalet) araştırılmıştır. Çalışmada sosyal güvenlik primleri vergilendirilenlerin vergilendirilmeyenlere göre daha fazla kişisel çıkarcı -karşılıklı adalet- tutum sergileyeceği savı test edilmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre sosyal güvenli primleri vergilendirilen mükelleflerin adalet algılarına yatay ve dikey adaletten ziyade kişisel çıkar dürtülerini harekete geçiren karşılıklı adalet faktörünün büyük etki yarattığı gözlemlenmiştir. Öte yandan sosyal güvenlik primleri vergilendirilmeyen mükelleflerin adalet algılarını ise yatay ve dikey adalet faktörünün daha fazla etkilediği tespit edilmiştir.

VAA'nın sosyoekonomik ve sosyodemografik faktörlere göre değişip değişmediği yapılan çalışmalarda genellikle doğrudan incelenmemektedir. Yapılan araştırmaların birçoğunda bu faktörler kontrol değişken olarak ele alınmaktadır. Yapılmış çalışmalar incelendiğinde VAA'nın özellikle; gelir, eğitim, meslek türü ve cinsiyete göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Aksi sonuç elde eden çalışmalar olsa da VAA'nın cinsiyete göre değiştiği gözlemlenmiştir. Bu hususun altında yatan temel faktör kadınların erkeklere kıyasla daha yüksek değer yargısına ve vergi ahlakına sahip olduğu inancıdır. Bu sebeple kadınlar; vergi sistemini daha adil algılamakta, daha yüksek vergi uyumuna sahip olmakta ve vergi kaçırmaya yönelik daha fazla olumsuz tavır sergileme eğilimindedirler (Porcano, 1984; McGee ve Taylor, 2006, McGee, 2008; Wenzel, 2002a, Wenzel, 2002b).

Adalete yönelik algı ve hassasiyet düzeyi eğitime göre değişiklik gösterebilmektedir. Eğitim seviyesinin vergi bilincine hem pozitif hem de negatif etki edebileceğine dair genel bir kabul bulunmaktadır. Vergilendirme ile gelen yeni yükümlülüklere ve vergi kaçırma eğilimlerine ilişkin mükelleflerin sağlıklı bir ahlaki değerlere sahip olabilmesinde eğitim büyük öneme sahiptir (Wenzel, 2004, s.214). Öte yandan eğitim düzeyinin artması vergileme sonrasında yaşanan bazı olumsuz sonuçlara da hizmet edebilmektedir. Örneğin adil bir vergilemenin olmadığını düşünen eğitim seviyesi yüksek olan mükellefler, -aldıkları eğitimi kendi lehlerine kullanarak- vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanmak suretiyle vergiden kaçınabilmektedir (Jackson ve Milliron, 1986, s.147).

Adalet algısına yaş faktörü açısından bakıldığında yaşlıların gençlere nazaran daha adaletçi bir yapıda oldukları gözlemlenmektedir (Jackson ve Milliron, 1986; Richardon, 2006; Verboon ve Dijke, 2007).

Yaş değişkenine bağlı olarak mükelleflerin vergi uyumları da değişebilmektedir. Bu düşüncenin altında yatan en önemli husus gençlerin yaşlılara nazaran daha maddiyatçı dürtülere sahip olmasıdır. Gençler, kariyerleri ile ilgilenmekte ve gelir güvencelerinin olmaması sebebiyle oluşan bağımlılıktan hoşnutsuzdurlar. Gençler geçimlerini sürdürebilmek için yaşlılara göre daha aktif gelir planı yapmaktadır. Bu planlar dahilinde, vergi sisteminin izin verdiği giderlerden daha fazlasını arzulayabilmekte ve buna göre vergisel yükümlülüklerini azaltma girişimlerinde bulunabilmektedir. Buradan hareketle gençlerin, yaşlılara göre daha düşük vergi bilinci ve ahlakına sahip olduğunu ve maddi dürtüleri nedeniyle yaşlılara göre adaletçi yapılarının daha zayıf olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan yaşlıların zaman içerisinde elde ettikleri varlık seviyesi ve sosyal refah devleti anlayışı kapsamında kendilerine sunulan emekli maaşı ve sosyal güvenlik gibi hizmetler refahları ve bağımsızlıkları adına yeterli olabildiği için gençlere nazaran vergi uyumları daha yüksek ve daha adaletçi bir görüşe sahip olabilmektedir (Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998, s.841; Kirchler, 1999, s.137). Reckers, Sanders ve Roark (1994) tarafından yapılan çalışmada vergi ahlakı ve vergi uyumu arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma sonucunda vergi oranları ile vergi uyumu arasında negatif bir ilişki olduğu tespit edilirken, vergi oranları neticesinde vergi yükleri artan mükelleflerin daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olduğu gözlemlenmiştir. Son olarak çalışmada demografik faktörlerden gelir düzeyi ile VAA arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre mükelleflerin gelir düzeyleri arttıkça, VAA'ları zayıflamaktadır.

Roberts, Hite ve Bradley (1994) tarafından yapılan araştırmada gelir düzeyi ile vergi yapısı ve VAA arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırma sonuçları gelir düzeyine göre adalet algısının ve vergi yapısı tercihlerinin değiştiğini göstermiştir. Bu sonuçlara göre mükellefler gelir düzeyleri yükseldikçe dikey adaleti amaçlayan artan oranlı vergilendirmeyi, düz veya azalan oranlı vergilendirmeye göre daha az adil algılamaktadır. Diğer bir ifadeyle geliri artan mükellefler, artan oranlı tarifeye göre daha fazla vergi ödeyecekleri için sistemi adil bulmamaktadır. Öte yandan literatürde bu konuda kesin kanı bulunmamakta ve aksi sonuçlar elde eden araştırmalar da bulunmaktadır.

Heinemann ve Heninghausen (2010) yaptıkları çalışmada, artan oranlı vergilendirmeyi gelir düzeyi yüksek olan mükelleflerin, düşük gelirli mükelleflere göre daha adil buldukları tespit edilmiştir. Gelirin türü ve kaynağına göre paranın kullanım tercihlerinde farklılıklar oluşmakta ve adalet algıları da değişebilmektedir. Örneğin vergisini kaynakta kesinti yöntemiyle ödeyenlerin net geliri azalırken, kendi işinde çalışanların ve girişimcilerin brüt gelirlerini ya da kâr düzeylerini azaltmaktadır. Özellikle ikinci gruptakiler -girişimciler- birinci gruptakilere göre -ücretli çalışanlar- vergiyi, ellerine geçen paranın kaybolmasına yol açan bir durum olarak algıladıkları için alacakları mali kararlarda adeta bir sınırlayıcı olarak hissetmekte ve vergiye karşı daha olumsuz tutum sergilemektedirler.

Kirchler (1999) yaptığı bir çalışmada kendi işinde çalışan, küçük işletme sahipleri ve çalışanların vergiye karşı tepki düzeylerini ölçmeyi hedeflemiştir. Çalışmanın bulguları, kendi işinde çalışanların ve şirket sahiplerinin, çalışan mükelleflere göre vergiye karşı daha olumsuz tutum içinde olduğunu

göstermiştir. Yaş faktörü açısından ise genç girişimcilerin, yaşlılara göre -diğer bir ifadeyle işine daha uzun süre sahip olan girişimcilere göre- vergiye karşı daha tepkili ve vergi kaçırma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan küçük işletme sahiplerinin içerisindeki bulundukları ekonomik ortamın rekabetçilik seviyesinin yüksek olması onları sürekli olarak daha fazla para kazanma dürtüsüne yönlendirmekte ve motive etmektedir. Kazanç düzeylerine göre bu kişiler, diğer kişilere kıyasla daha yüksek vergi oranı ile karşı karşıya kalmakta ve dağıtım adaleti bu kişileri daha fazla ilgilendirmektedir. Bu bağlamda özellikle diğer mükelleflere kıyasla daha fazla vergi yüküne sahip olduklarını düşünmeleri durumunda daha rahat şekilde vergiye karşı olumsuz tutum sergileyebilmektedir.

Verboon ve Goslinga (2010) tarafından yapılan çalışmada kişisel değer yargıları, vergi uyumu ve VAA arasındaki ilişki araştırılmıştır. Çalışma sonucunda uygulama adaletinin, VAA'yı ve vergi uyumunu etkilediği tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra özellikle zayıf kişisel değer yargılarına sahip olanların dağıtım adaletine ilişkin algılarının artması, vergi uyumunu diğer kişilere göre daha fazla artırdığı ve vergi kaçırma eğilimlerini azalttığı gözlemlenmiştir.

Chan, Troutman ve O'Bryan (2000) yaptıkları çalışmada, cinsiyet ile VAA arasında anlamlı ilişki bulamamışlardır. Diğer yandan yaş ve eğitimin artması durumunda vergi uyumunun da arttığı, gelir artışı durumunda ise vergi uyumunun azaldığı belirlenmiştir. Bunun yanı sıra yaşlı mükelleflerin, gençlere göre daha yüksek VAA'ya ve vergi uyumuna sahip olduğu da elde edilen sonuçlar arasındadır.

Eriksen ve Fallan (1996) yaptıkları çalışmada eğitim düzeyi ile adalet algısı arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmada üniversitede mali hukuk-muhasebe ve pazarlama okuyan öğrencilerin vergi sisteminin adilliği ve vergi kaçakçılığına yönelik tutumlarında farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Çalışma sonucunda alınan eğitim sonrasında mali hukuk-muhasebe okuyan öğrencilerin tutumlarında değişim görülürken, pazarlama okuyan öğrencilerin tutumlarında ise anlamlı bir değişimin olmadığı tespit edilmiştir. Öte yandan vergi bilinci konulu eğitimin VAA'yı yükselttiği ve vergi kaçırma konusunda hassasiyeti artırdığı gözlemlenmiştir.

Fallan (1999) ise yaptığı araştırmada bu ilişkinin cinsiyete göre değişiklik gösterip göstermediği üzerine odaklanmıştır. Fallan yaptığı çalışmada, eğitim öncesinde kadınların erkeklere göre daha adaletçi ahlaki değerlere sahip olduğunu gözlemlemiştir. Verilen eğitim sonrasında ise hem erkeklerin hem de kadınların ahlaki değer yargılarında yükselme gerçekleşse de kadınların erkeklerden daha fazla ahlaki değere sahip olduğu durumda bir değişiklik olmamıştır.

Vergilemede adalet konusu Türk akademisyenler ve araştırmacılar tarafından da ele alınmış ve incelenmiştir. Saraçoğlu (2008) yaptığı çalışmada çevre, adalet algısı, suçun algılanış biçimi ile vergi kaçakçılığına ilişkin tutumlar arasındaki ilişkileri incelemiştir. Çalışma sonucunda mükelleflerin genel olarak vergilemede adalet konusunda olumsuz düşünceye sahip olduğu ve vergi sistemini adaletsiz bulduğu tespit edilmiştir. Mükelleflerin vergiye karşı duyarlı oldukları ve kaçakçılığı önemli bir suç

olarak gördükleri ise diğer bir sonuçtur. Öte yandan vergi sisteminin adil olmadığını düşünenlerin vergi kaçırma faaliyetlerine inandığı gözlemlenmiştir.

Erol, Çiçek ve Karakaş (2009) tarafından yapılan çalışmada mükelleflerin vergi adaleti, vergi yükü, vergi kaçakçılığı ve vergi idaresine yönelik algıları tespit edilmek istenmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi yükünü ağır şekilde hissetmekte, ödedikleri vergilere karşılık aldıkları kamu hizmetlerini yetersiz bulmakta, vergi kaçakçılık faaliyetlerini yanlış bulmakta ve vergi aflarına karşı olumsuz tutum sergilemektedir.

Ayas (2010) yaptığı çalışmada düz oranlı vergilemeye ilişkin gelir vergisi mükelleflerinin algısını ölçmeyi hedeflemiştir. Çalışmada düz oranlı gelir vergisinin politik kabul edilebilirliğinin düşük ve artan oranlı vergilemeye göre daha adaletsiz olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Ayrıca katılımcıların çoğunluğuna göre vergilemede adalet için dikey adaletin sağlanması gerekliliği çalışmada elde edilen diğer bir sonuçtur.

Topal (2011) tarafından yürütülen çalışmada sosyal sınıf farklılıklarına göre refah devletine ilişkin tutumların ve VAA'nın değişip değişmediği ve refah devletine ilişkin tutumlar üzerinde etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışma sonucunda Türk halkının dayanışmacı ve devletçi yapısını halen koruduğu ancak refah devletine ilişkin tutumlar ile vergi adaleti algılarının sosyal sınıflara göre değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca çalışma sonucunda vergi adaletine ilişkin algının artmasıyla birlikte refah devletine ilişkin tutumların da arttığı gözlemlenmiştir.

Şahin (2014) yaptığı çalışmasında vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma sonucunda mükelleflerin vergi aflarının çıkmasını istediği ancak çıkarılan vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediği tespit edilmiştir.

Şahpaz, Akgül ve Yardımcıoğlu (2014) tarafından yapılan araştırma sonucunda, mükellefler vergi yükünün ağır olduğunu ve ödeme güçleri doğrultusunda vergilendirilmediklerini -bu ifadeye düşük gelirliler daha çok katılmıştır- bildirmişlerdir. Dolayısıyla mükellefler vergi sistemini adaletsiz olarak algılamaktadırlar. Ayrıca yüksek gelirli mükellefler ellerine fırsat geçtiğinde vergi kaçırmaktan çekinmeyeceklerini ifade etmiştir.

Cansız (2015) tarafından yürütülen araştırmada defterdarlık çalışanlarının vergi algılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda, mükellefler için vergi sisteminin karmaşık, vergi oranlarının yüksek ve VAA'larının çok düşük olduğu belirlenmiştir. Ayrıca VAA'ları düşük olan mükelleflerin vergi ödeme isteğinin düşük olduğu gözlemlenmiştir.

Topal (2016) yaptığı çalışmasında VAA'nın boyutlarını belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda elde ettiği iki önemli bulgu bulunmaktadır. Öncelikle VAA'nın prosedür adaleti de kapsayacak şekilde dokuz boyutlu olduğunu tespit etmiştir. İkinci bulgu ise bu dokuz boyuta ilişkindir. Çalışma sonucunda VAA'nın boyutlarını oluşturan unsurlar; genel adalet, yatay adalet, dikey adalet, ceza adaleti, kişisel

çıkar adaleti, karşılıklı adalet, vergi idaresinin tarafsız tutumu, mükellefe olan saygısı ve güveni ile mükelleflerle diyalog içerisinde olması şeklinde belirlenmiştir.

Çorap (2017) yaptığı çalışmada vergi adaletinin sağlanabilmesinde ödeme gücünü belirleyen faktörlerin etkinliğini araştırmıştır. Çalışma sonucunda mükellefler vergi sistemini genel olarak adil bulmadıklarını bildirmiştir. Ayrıca çalışma sonucunda, eğitim seviyesi arttıkça vergi adaletine yönelik hassasiyetin de arttığı, kendi işinde çalışanların diğerlerine göre vergilemeyi daha adaletsiz bulduğu, emeklilerin vergilemeyi daha adil bulduğu ve gelir düzeyi arttıkça adaletsiz vergilemeye dair algının da arttığı gözlemlenmiştir.

Polat (2018) yaptığı çalışmasında vergi mükelleflerinin vergi aflarına ilişkin görüşlerinin ve VAA'larının vergi uyumu üzerinde etkili olup olmadığını araştırmıştır. Araştırma sonucunda, mükelleflerin vergi aflarıyla birlikte VAA'larının ve vergi uyumlarının değişiklik gösterdiği, diğer bir ifadeyle vergi aflarına yönelik olumsuz düşüncelerin VAA'larını ve vergi uyumlarını azalttığı gözlemlenmiştir.

Özgün ve Yüksel (2018) yaptıkları çalışmada mükelleflerin vergi algısı, bilinci ve ahlakı düzeylerini belirlemeyi hedeflemişlerdir. Çalışma sonucunda mükellefler vergiyi bir yük olarak algıladıklarını, çalışma gayretlerini etkilemediğini -ikame etkisi reddedilmekte- ve dolaylı vergileri hissettiklerini -mali anestezi reddedilmekte- beyan etmişlerdir. Bunun yanı sıra Türkiye'de sık sık çıkarılan vergi aflarının vergi ahlakını olumsuz etkilediği gözlemlenmiştir.

Akbelen ve Aydın (2019) tarafından yapılan çalışmada vergi afları ile VAA'nın, vergi uyumu üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışma sonucunda vergi uyumunu açıklamada; ceza adaleti, prosedürel adalet ve vergi affının rol oynadığı tespit edilmiştir. Modeli en iyi açıklayan değişkenin vergi afları olduğu belirlenmiş ve vergi uyumunu olumsuz etkilediği gözlemlenmiştir.

Karakaş (2019) yaptığı araştırmada mükelleflerin vergi adaletine yönelik algılarını belirlemeyi hedeflemiştir. Çalışma sonucunda, mükellefler genel olarak vergileri adaletsiz bulduğunu beyan etmiştirler. Diğer sonuçlara göre orta-üst gelirli kişilerin sistemi diğer gelir grubundaki mükelleflere göre daha adaletsiz bulduğu, ücretli çalışanların diğer çalışanlara göre- ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı vb.- vergileri daha adaletsiz algıladıkları ve vergi kaçakçılığını ve muafiyet ve istisnalar yoluyla bazı kesimlerin vergilendirilmemesini adaletsiz algıladıkları gözlemlenmiştir.

Taytak ve Akyüz Dalkıran (2019) tarafından yapılan çalışmada, vergi denetim algısına sahip mükelleflerin vergi affı ile vergi adaletine bakışları araştırılmıştır. Çalışma sonucunda vergi sisteminde adaletin sağlanabilmesinde denetimlerin etkin rol oynadığı ve vergi aflarının etkin denetimlerin önünde bir engel olduğu tespit edilmiştir.

Karakaş (2020) yaptığı çalışmada vergi kaçırma ve vergi aflarının mükellefler üzerindeki algısını tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre mükellefler; vergi kaçırmanın yanlış

olduğunu ve vergi aflarının ise dürüst mükellefleri cezalandırarak, vergi adaletini zedelediğini ifade etmiştirler.

Akbelen vd., (2021) tarafından yürütülen çalışmada sosyal normların ve dağıtım adaletinin vergi uyum niyetini etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. Çalışma sonucunda vergi uyum niyetinin, sosyal normlar ve dağıtım adaleti tarafından etkilendiği gözlemlenmiştir. Dağıtım adaletinin ve kişisel normların vergi uyum niyeti üzerinde doğrudan ve pozitif şekilde etkili olduğu tespit edilmiştir. Subjektif normların dağıtım adaleti üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisinin olduğu ve dağıtım adaleti vasıtasıyla vergi uyum niyeti üzerinde dolaylı etkileri olduğu belirlenmiştir.

Kozalı (2021) tarafından yapılan çalışmada, denetim ve cezaların düzeyine ilişkin algının ve VAA'nın deneysel olarak manipüle edilmesi ile kaygan yamaç modelinin varsayımları araştırılmıştır. Çalışma sonucunda, yüksek vergi adaleti koşullarında olan mükelleflerin, düşük vergi adaleti koşullarındaki mükelleflere göre vergi uyum niyetlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan denetim ihtimali ve cezaların yüksek olmasının mükelleflerin vergi uyum niyetlerini etkilemediği gözlemlenmiştir. Diğer bir sonuç ise vergi adaletinin yüksek olması durumunda gönüllü vergi uyumunun da artmasıdır. Çalışmada nihai olarak, adil vergi sisteminin vergi uyumu üzerinde önemli derecede etkili olduğunu ileri sürülmüştür.

Saydam (2022) yaptığı çalışmada ücret geliri elde eden mükelleflerin VAA'larını tespit etmeyi ve vergi adaletine yönelik görüşlerini çeşitli boyutlarda incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, mükelleflerin vergi adaleti ve boyutlarının tümünde VAA'larının düşük düzeyde olduğu belirlenmiştir. Ayrıca cinsiyet ve yaş değişkenine göre anlamlı fark bulunamazken, medeni durum, eğitim düzeyi ve gelir seviyesine göre anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Buna göre bekar mükelleflerin evlilere göre daha yüksek adalet algısına sahip olduğu, eğitim düzeyinin yükselmesinin adalet algısını düşürdüğü, gelir düzeyi yüksek olan mükelleflerin diğerlerine göre adalet algısının daha düşük olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yıldırım (2023) yaptığı çalışmada, gelir vergisi mükelleflerinin vergi adaleti algılarına ödeme gücü araçlarının etkilerini incelemiştir. Çalışma sonucunda artan oranlı tarife ile adalet algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Öte yandan vergilendirilebilir gelirden eğitim, sağlık, kira vb. giderlerin indirilmesi adalet algısını olumsuz etkilemektedir. Sonuçlara göre mükellefler asgari ücretin vergi dışı kalmasını ve emek gelirlerinin daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiğini belirtseler bile bu faktörlerin adalet algıları üzerinde negatif etki oluşturduğu gözlemlenmiştir. Son olarak vergilendirme yapılırken medeni durum ve çocuk sayısının göz önünde bulundurulmasının, adalet algısı üzerinde pozitif etki oluşturduğu tespit edilmiştir.

Kanberoğlu (2024) yaptığı çalışmada vergi bilinci ve algılanan vergi adaletinin vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma sonucunda vergi bilinci ve vergi adaleti arasında negatif bir ilişki olduğu görülmüştür. Diğer bir ifadeyle mükelleflerin vergi bilinci arttıkça, vergi adaletine ilişkin algısı

düşmektedir. Öte yandan vergi bilinci ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki saptanmıştır. Bu durum mükelleflerin vergi bilinç düzeylerinin artması durumunda vergi uyumlarının da arttığını göstermektedir. Son olarak eğitim düzeyinin yükselmesiyle, vergi uyumunun da yükseldiği tespit edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı, kapsamı ve önemi, araştırmanın modeli ve hipotezleri, araştırmanın evren ve örneklemi, veri toplama yöntem ve aracı, verilerin analizi ve analiz yöntemleri hakkında bilgiler verilecek ve verilerin analizlerinden elde edilen bulgular çerçevesinde değerlendirmeler yapılacaktır.

3.3. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi

Verginin karşılıksız ve zorunlu bir yükümlülük olması mükellefler için yük olarak algılanmasına neden olmaktadır. Devletin vergileme sonucunda oluşan bu yükü, mükellefler arasında adil paylaştırabilmesi önem arz etmektedir. Vergi yükünün adil dağılması diğer bir ifadeyle vergilemede adaletin sağlanabilmesi için günümüzde vergilemeye esas yaklaşımlardan ödeme gücü yaklaşımı kabul görmektedir. Ödeme gücü yaklaşımı, vergi yükünün kamu hizmetlerinden elde edilen faydaya göre değil, kişilerin vergi ödeme gücüne göre belirlenmesi gerektiği görüşüne dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre mükelleflerin, kendileri ve ailelerinin geçimini sağlayacak miktarın üstünde sahip oldukları gelirleri üzerinden vergi ödemesi gerekmektedir (Akgül Yılmaz, 2020a, s.248-249). Günümüzde ödeme gücü yaklaşımına uygun bir vergileme yapılabilmesi için bazı mekanizma ve müesseselerden yararlanılmaktadır: Artan oranlı vergi tarifesi, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar, matrahın gerçek usulde tespit edilmesi ve üniter vergileme sistemi.

Öte yandan kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, vergi afları, vergi denetimlerinin yetersizliği ve caydırıcı olmayan cezalar, verginin yansıtılması ve uzlaşma gibi müessese ve durumlar ise ödeme gücüne göre vergileme yapılmasını güçleştirmektedir. Zira bu durum ve müesseseler mükelleflerin vergi adaletine ilişkin algılarını olumsuz etkileyebilmekte ve vergi ödeme motivasyonlarını düşürebilmektedir. Görülmektedir ki vergi sistemi içerisindeki bazı müessese ve uygulamalar, mükelleflerin ödeme güçlerine ulaşmayı kolaylaştırarak vergi uyumları üzerinde olumlu etkiler oluşturabilirken, diğer bazı durum ve müesseselerin varlığı ise mükellefleri vergi ödeme konusunda motivasyon kaybına uğratmakta ve onları vergi uyumsuzluğuna yönlendirebilmektedir.

Vergilemede adalet üzerine yapılmış diğer çalışmalar incelendiğinde araştırmaların genel olarak VAA üzerine yoğunlaştığı, mükelleflerin ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayan mekanizmalara ilişkin algılarını ölçmeyi hedefleyen çok sınırlı sayıda çalışma olduğu gözlemlenmiştir. Bu durum araştırmanın çıkış noktasını diğer bir ifadeyle, motivasyonunu oluşturmuştur. Buradan hareketle bu çalışmada,

Türkiye'deki gelir vergisi mükelleflerinin ödeme gücünü sağlayan mekanizmalara ve ödeme gücüne göre vergilendirme yapılmasını güçleştiren durum ve müesseselere ilişkin algılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda araştırmanın temel soruları/problemleri şu şekildedir:

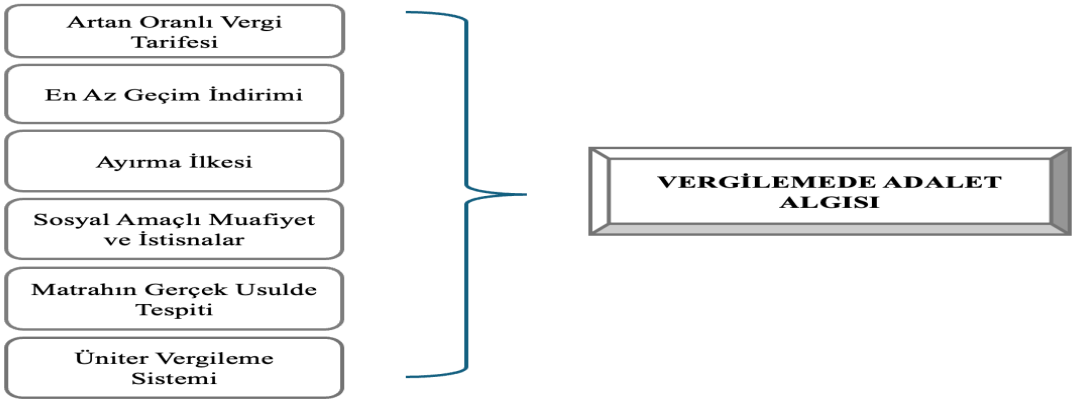
- Gelir vergisi mükelleflerinin ödeme gücüne ulaşmayı sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç düzeyleri nasıldır?
- Gelir vergisi mükellefleri ödeme gücüne ulaşmayı sağlayan mekanizmaları nasıl algılamaktadır?
- Gelir vergisi mükellefleri ödeme gücüne ulaşmada kullanılan ve ödeme gücüne göre vergilendirmeyi güçleştiren durum, müessese ve mekanizmalara ne derecede önem vermektedir?
- Ödeme gücünü sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyi, sosyodemografik (cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim düzeyi, gelir türü ve gelir düzeyi) özelliklere göre farklılık göstermekte midir?
- Türkiye'de gelir vergisi mükelleflerine göre vergi uyumsuzluğunun temel sebepleri nelerdir?

Vergilemede adalet kavramı teorik olarak geniş bir çerçeveye sahip olmakla birlikte Türkiye özelinde ampirik olarak ele alan -özellikle ödeme gücünü sağlayan mekanizmalara ilişkin- çalışmaların yetersiz olması nedeniyle çalışmanın literatüre bu anlamda katkı sunması beklenmektedir. Buradan hareketle gerek devlet gerekse mükellefler açısından büyük öneme sahip olan vergilemede adalet, ödeme gücünü sağlayan ve güçleştiren durum, müessese ve mekanizmalara ilişkin mükelleflerin bilinç düzeyleri ile algıları yapılacak anket çalışması aracılığıyla ampirik olarak analiz edilecektir. Analiz sonuçlarından hareketle vergi otoritesinin vergilemede adaleti sağlayabilmesi ve mükellefleri vergiye karşı daha uyumlu hale getirebilmesi için çeşitli öneriler sunulması amaçlanmaktadır.

3.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Araştırmada kullanılan değişkenler ilgili literatür incelemesi sonrasında tespit edilerek model oluşturulmuştur. Araştırmanın amacı doğrultusunda hazırlanan model için test edilecek araştırma hipotezleri aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 4: Önerilen Araştırma Modeli



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

H_1: Gelir vergilemesinde uygulanan artan oranlı vergi tarifesinin mükelleflerin vergilemede adalet algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H_2: Gelir vergilemesinde uygulanan en az geçim indirimi uygulamasının mükelleflerin vergilemede adalet algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H_3: Gelir vergilemesinde uygulanan ayırma ilkesinin mükelleflerin vergilemede adalet algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H_4: Gelir vergilemesinde uygulanan sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamalarının mükelleflerin vergilemede adalet algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H_5: Gelir vergilemesinde uygulanan matrahın gerçek usulde tespiti uygulamasının mükelleflerin vergilemede adalet algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H_6: Gelir vergilemesinde uygulanan üniter gelir vergilemesi sisteminin mükelleflerin vergilemede adalet algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

3.5. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanı evreninin tanımlanması, örneklem çerçevesinin belirlenmesi, örneklem büyüklüğünün tespit edilmesi ve örneklem yönteminin seçilmesi sırasıyla araştırmanın evren ve örnekleminin belirlenmesinde izlenmesi gereken aşamaları oluşturmaktadır (Altunışık vd., 2012, s.135).

Bu araştırmanın evrenini Marmara Bölgesinde bulunan iki (İstanbul ve Yalova) ildeki 18 yaş üstündeki vatandaşlar oluşturmaktadır. Araştırma evreninin yaş sınırı, vatandaşların vergi mükellefi olması, il sınırı ise vergi ödeme uyumu kriterine göre belirlenmiştir. Şöyle ki, çalışmanın odak noktası gelir vergisi mükelleflerinin vergilemede adaleti sağlayan ödeme gücü mekanizmalarına ilişkin algılarının belirlenmesidir. Bu kapsamda araştırmaya katılım gösterecek katılımcıların gelir vergisi mükellefi olması (Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Menkul Sermaye İradı, Gayrimenkul Sermaye İradı elde edenler) gerekmektedir. Araştırmanın yapılacağı il seçiminde ise Akgül Yılmaz ve Nalbant Efe tarafından yapılan çalışmanın (Akgül Yılmaz, Nalbant Efe, 2023, s.90) bulgularından hareket edilmiştir. Söz konusu çalışma, Türkiye'de gelir vergisi ödeme uyumu en yüksek olan bölgenin Marmara Bölgesi olduğunu, Bölgedeki illerden İstanbul'un vergi ödeme uyumu en yüksek, Yalova'nın vergi ödeme uyumu en düşük il olduğunu tespit etmiştir. Buradan hareketle bu çalışma VAA ile vergi ödeme uyumu arasındaki ilişki araştırılmakta, anket yöntemi ile ödeme uyumu en düşük ve yüksek olan illerdeki mükelleflerin VAA'larını ölçmeyi hedeflemektedir.

Marmara Bölgesinde vergi uyumu en yüksek olan il İstanbul, vergi ödeme uyumu en düşük olan il ise Yalova olarak tespit edilmiştir. Buradan hareketle araştırma, söz konusu bu farkın mükelleflerin vergilemede adalet algısı üzerinde de etkili olup olmadığını ölçmeyi hedeflemektedir.

Örneklem sayısının belirlenmesinde aşağıdaki formülden faydalanılmıştır (Kadıoğlu, 2021, s.57):

$$n = \frac{N\ x\ t^2 x\ p\ x\ q}{d^2(N-1) + t^2\ x\ (pxq)}$$

Formülde;

N: Evrendeki birey sayısını,

n: Saptanacak optimum örneklem büyüklüğünü,

p: İncelenen olayın görülme sıklığını (gerçekleşme olasılığı)

q (1-p): İncelenen olayın görülmeme sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t: Belirli bir anlamlılık/güven düzeyinde (%95) t tablosunda karşılık gelen serbestlik derecesi değerini

d: Olayın görüş sıklığına göre kabul edilen ± örneklem hatasını (0,05) ifade etmektedir.

Bu araştırma için örneklem büyüklüğü %5 hata payı ve %95 güven aralığında 384 olarak hesaplanmıştır. Araştırmada İstanbul 550 ve Yalova 450 olmak üzere toplam 1000 kişiye uygulanan anket ile istatistiki olarak yeterli görünen örneklem sayısının üzerine çıkılmıştır. Araştırma kapsamında anketin uygulanacağı mükelleflerin elde ettikleri gelir türleri itibarıyla dağılımının ilgili illerde her bir gelir unsurunu elde eden (Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Menkul Sermaye İradı, Gayrimenkul Sermaye İradı sahipleri) mükellef sayısı ile katılımı hedeflenmiş ancak, gerek resmi istatistiklerde gerekse Gelir İdaresi Başkanlığı'yla yapılan yazışmada netice alınamaması üzerine ortalama olarak belirlenmiş ve hedef kitle tespit edilmiştir. Ankete katılacak mükellefler rastgele örnekleme yöntemi ile seçilmiştir.

3.6. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırma kapsamında verilerin elde edilmesinde anket yöntemi kullanılmıştır. Beş bölümden oluşan bir anket oluşturulmuştur. Anketin birinci bölümünde ankete katılan mükelleflerin demografik özeliklerine ilişkin 6 soru bulunmaktadır. Bu sorular katılımcıların cinsiyetleri, medeni durumları, yaşları, eğitim düzeyleri, gelir türleri ve aylık gelir düzeylerine ilişkindir. Anketin ikinci bölümünde 5'li Likert tipinde hazırlanmış 20 ifade bulunmaktadır. Bu ifadeler arasında yer alan ilk 7 ifade mükelleflerin ödeme gücünü sağlayan mekanizmalara ilişkin bilgi ve bilinç düzeyini, diğer 13 ifade ise mükelleflerin bu mekanizmalara ilişkin algılarını -adil bulup bulmadıkları- ölçmeyi hedeflemektedir. Anketin üçüncü bölümünde mükellefler tarafından gelir vergisinin adaletsiz olarak algılanmasına neden olabileceği düşünülen toplamda 10 ifadenin bulunduğu bir sıralama sorusu yer almaktadır. Eğer katılımcılar Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğine inanıyorlarsa, adaletsizliğe neden olabileceği düşünülen bu 10 ifadeyi en önemliden en önemsize olacak şekilde sıralamaları istenmiştir. Anketin dördüncü bölümünde gelir vergilemesinde adaletin sağlanabilmesine hizmet edeceği düşünülen toplam 8 ifadenin bulunduğu bir sıralama sorusu bulunmaktadır. Bu soruda katılımcılardan gelir vergilemesinde adaleti sağlayan 8 ifadeyi en önemliden en önemsize olacak şekilde sıralamaları istenmiştir. Beşinci ve son

bölümde ise vergi uyumsuzluğunu ifade eden iki açık uçlu soru sorulmuş ve mükelleflerden cevaplamaları istenmiştir. Anket formu oluşturulurken literatür taramasından elde edilen akademik bilgilerin yanı sıra; Gerbing (1988), Gilligan ve Richardson (2005) ve Topal (2011) tarafından yapılan çalışmalardan ve maliye bilim insanlarının görüşlerinden yararlanılmıştır. Gerçekleştirilen pilot uygulama sonrasında ise nihai haline kavuşan anket formu ile verilerin toplanması aşamasında kurumsal bir anket firmasından destek alınmıştır. 15.10.2024-15.01.2025 tarihleri arasında araştırmacı ve anket şirketi tarafından iki ilde ikamet eden 18 yaş üstündeki mükelleflere online ve yüz yüze yöntemler ile anket uygulanmış ve 1000 kişiden oluşan veri seti elde edilmiştir.

Tablo 41: Mükellef Sayıları ile Uygulanan Anket Formunun İllere Göre Dağılımı

İl	Mükellef Sayıları	Uygulanan Anket Sayısı
İstanbul	*649.088*	*550*
Yalova	*9.708*	*450*
Toplam	***658.796***	***1.000***

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırma modelinde yer alan ifadelerin tamamı için 5'li Likert tipi ölçek kullanılmıştır. Sosyal bilimlerde tutum ve davranışları ölçmek amacıyla sıklıkla likert tipi ölçeklere başvurulmaktadır. Olgular bir sıralama içerisinde sunulmakta ve bu sıralamanın bir tarafında olguya ilişkin olarak olumsuz görüş bulunurken diğer tarafında ise olumlu görüşe ilişkin seçenekler yer almaktadır. En yaygın kullanılan likert tipi olan 5'li Likert (Turan, Şimşek ve Aslan, 2015, s.190) tipinden çalışma kapsamında düzenlenen anket formunda yer alan ifadelerin düzenlenmesinde de faydalanılmıştır. Çalışma kapsamında oluşturulan 5'li Likert ölçeğindeki ifadeler ise şu şekildedir: 1 "Kesinlikle Katılmıyorum", 2 "Katılmıyorum", 3 "Fikrim Yok", 4 "Katılıyorum" ve 5 "Kesinlikle Katılıyorum". Anket uygulamasından elde edilen veriler SPSS 29 paket programı ve Excel aracılığıyla sayısal verilere dönüştürülerek analizler yapılmıştır.

3.7. Verilerin Analizi ve Analiz Yöntemleri

Verilerin analiz edilmesine öncelikle demografik nitelikleri ortaya koyabilmek amacıyla tanımlayıcı istatistiklere yer verilerek başlanmıştır. Sonrasında mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç düzeyleri ile algılarını ölçmeye yönelik olarak frekans analizi yapılmıştır. Akabinde anket formuna ilişkin güvenilirlik analizi yapılarak verilerin diğer analizler için uygun olup olmadığı tespit edilmiştir. Güvenilirlik analizinden sonra mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyleri arasında farklılıkların olup olmadığını tespit etmek amacıyla farklılık (hipotez) analizleri yapılmıştır. Anket formunda bulunan iki soru için (21. ve 22. soru) mükelleflerin verdiği puanlar doğrultusunda sıralama analizleri yapılmıştır. Son olarak anket formunun son bölümünde bulunan açık uçlu sorulara mükelleflerin verdiği yanıtlar kümeleme

yöntemiyle bir araya getirilerek Türkiye'de gelir vergilemesindeki vergi uyumsuzluğunun nedenleri belirlenmiştir.

3.7.1. Verilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Bu başlıkta Türkiye'deki iki ilde (İstanbul ve Yalova) ikamet eden gelir vergisi mükelleflerine yönelik uygulanan anket formundan elde edilen verilerin tanımlayıcı istatistiklerine yer verilmektedir. Bu kapsamda öncelikle ankete katılan mükelleflere ait demografik değişkenlere ilişkin soruların frekans dağılımları daha sonra gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçmeye yönelik oluşturulan maddelerin frekans dağılımları gösterilmektedir.

3.7.1.1. Demografik Değişkenlerin Frekans Dağılımları

İstanbul ve Yalova illerinde ikamet eden gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini analiz etmek amacıyla uygulanan ankette katılımcıların; cinsiyeti, medeni durumu, yaşı, eğitim düzeyi, gelir türü ve aylık gelir düzeyine ilişkin demografik bilgiler ve bu bilgilerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 42'de gösterilmektedir.

Tablo 42: Ankete Katılan Mükelleflerin Demografik Özellikleri

Değişkenler		**n**	**%**
Cinsiyet	Erkek	555	55.5
	Kadın	445	45.5
		n	**%**
Medeni Durum	Evli	618	61.8
	Bekar	382	38.2
		n	**%**
Yaş	18-29 arasında	172	17.2
	30-39 arasında	309	30.9
	40-49 arasında	319	31.9
	50 ve üzeri	200	20.0
		n	**%**
Eğitim Durumu	Lise altı	294	29,4
	Lise	354	35,4
	Lisans ve üstü	352	35,2
		n	**%**
Gelir/Kazanç Türü	Ticari Kazanç	194	19.4
	Zirai Kazanç	96	9.6

	Ücret	297	29.7
	Serbest Meslek Kazancı	213	21.3
	Menkul Sermaye İradı	3	.3
	Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken Kira Geliri)	14	1.4
	Gayrimenkul Sermaye İradı (İş Yeri Kira Geliri)	17	1.7
	Birden fazla kazanç türü elde edenler	166	16.6
		n	**%**
Aylık Gelir Düzeyi	0-17.002 TL arasında (asgari ücret)	18	1.8
	17.003 TL - 34.004 TL arasında	100	10.0
	34.005 TL – 51.006 TL arasında	248	24.8
	51.007 TL – 68.008 TL arasında	382	38.2
	68.009 TL'nin üzerinde	237	23.7
	Cevap vermeyen	15	1.5

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

- Katılımcıların cinsiyet değişkenine göre dağılımları incelendiğinde; %55,5'inin erkek, %45,5'inin kadın olduğu görülmektedir.
- Katılımcıların medeni durum değişkenine göre dağılımları incelendiğinde, %61,8'inin evli, %38,2'sinin bekar olduğu görülmektedir.
- Katılımcıların yaş değişkenine göre dağılımları incelendiğinde, %17,2'sinin 18-29 arasında, %30,9'unun 30-39 arasında, %31,9'unun 40-49 arasında ve %20'sinin ise 50 yaş ve üstünde olduğu görülmektedir.
- Katılımcıların eğitim durumlarına göre dağılımları incelendiğinde, %29,4'ünün lise altı düzeyinde, %35,4'ünün lise düzeyinde ve %35,2'sinin lisans ve üstü düzeyinde eğitime sahip oldukları görülmektedir.
- Katılımcıların kazanç türüne göre dağılımları incelendiğinde, %19,4'ünün ticari kazanç, %9,6'sının zirai kazanç, %29,7'sinin ücret, %21,3'ünün serbest meslek kazancı, ‰3'ünün menkul sermaye iradı, %1,4'ünün gayrimenkul sermaye iradı mesken geliri, %%1,7'sinin gayrimenkul sermaye iradı iş yeri kira geliri ve %16,6'sının ise birden fazla kazanç türü elde ettiği görülmektedir.
- Katılımcıların aylık gelir düzeylerine göre dağılımları incelendiğinde, %1,8'inin asgari ücret düzeyi veya altında, %10'unun 17.003 TL-34.004 TL arasında, %24,8'inin 34.005 TL-51.006 TL arasında, %38,2'sinin 51.007 TL-68.008 TL arasında, %23,7'sinin ise 68.009 TL'nin üzerinde gelir elde ettikleri görülürken, %1,5'inin ise gelirini beyan etmediği görülmektedir.

Tablo 43: Ankete Katılan Mükelleflerin İl Bazlı Demografik Özellikleri

Değişkenler			**n**	**%**
Cinsiyet	*İstanbul*	Erkek	305	55,5

		Kadın	245	45,5
	Yalova	Erkek	250	55,6
		Kadın	200	44,4
			n	**%**
Medeni Durum	*İstanbul*	Evli	331	60,2
		Bekar	219	39,8
	Yalova	Evli	287	63,8
		Bekar	163	36,2
			n	**%**
Yaş	*İstanbul*	18-29 arasında	109	19,8
		30-39 arasında	147	26,7
		40-49 arasında	170	30,9
		50 ve üzeri	124	22,5
	Yalova	18-29 arasında	63	14
		30-39 arasında	162	36
		40-49 arasında	149	33,1
		50 ve üzeri	76	16,9
			n	**%**
Eğitim Durumu	*İstanbul*	Lise altı	140	25,5
		Lise	214	38,9
		Lisans ve üstü	196	35,6
	Yalova	Lise altı	154	34,2
		Lise	140	31,1
		Lisans ve üstü	156	34,6
Gelir/ Kazanç Türü	*İstanbul*	Ticari Kazanç	101	18,4
		Zirai Kazanç	36	6,5
		Ücret	188	34,2
		Serbest Meslek Kazancı	102	18,5
		Menkul Sermaye İradı	-	-
		Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken Kira Geliri)	3	0,5
		Gayrimenkul Sermaye İradı (İş Yeri Kira Geliri)	2	0,4
	Yalova	Birden fazla kazanç türü elde edenler	117	21
		Ticari Kazanç	94	20,9
		Zirai Kazanç	60	13,3

		Ücret	107	23,8
		Serbest Meslek Kazancı	111	24,7
		Menkul Sermaye İradı	3	0,7
		Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken Kira Geliri)	11	2,4
		Gayrimenkul Sermaye İradı (İş Yeri Kira Geliri)	15	3,3
		Birden fazla kazanç türü elde edenler	49	10,8
			n	**%**
Aylık Gelir Düzeyi	*İstanbul*	0-17.002 TL arasında (asgari ücret)	12	2,2
		17.003 TL - 34.004 TL arasında	67	12,2
		34.005 TL – 51.006 TL arasında	167	30,4
		51.007 TL – 68.008 TL arasında	178	32,4
		68.009 TL'nin üzerinde	117	21,3
		Cevap vermeyen	9	0,1
	Yalova	0-17.002 TL arasında (asgari ücret)	6	1,3
		17.003 TL - 34.004 TL arasında	33	7,3
		34.005 TL – 51.006 TL arasında	81	18
		51.007 TL – 68.008 TL arasında	204	45,3
		68.009 TL'nin üzerinde	120	26,7
		Cevap vermeyen	6	1,3

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır.

- Cinsiyet değişkenine göre il bazlı dağılımlar incelendiğinde, İstanbul'daki katılımcıların %55,5'inin erkek, %45,5'inin kadın, Yalova'daki katılımcıların ise %55,6'sının erkek, %44,4'ünün kadın olduğu görülmektedir.
- Medeni durum değişkenine göre il bazlı dağılımlar incelendiğinde, İstanbul'daki katılımcıların %60,2'sinin evli, %39,8'inin bekar, Yalova'daki katılımcıların ise %63,8'inin evli, %36,2'sinin bekar olduğu görülmektedir.
- Yaş değişkenine göre il bazlı dağılımlar incelendiğinde, İstanbul'daki katılımcıların %19,8'inin 18-29 arasında, %26,7'sinin 30-39 arasında, %30,9'unun 40-49 arasında ve %22,5'inin ise 50 yaş ve üstünde, Yalova'daki katılımcıların ise %14'ünün 18-29 arasında, %36'sının 30-39 arasında, %33,1'inin 40-49 arasında ve %16,9'unun ise 50 yaş ve üstünde olduğu görülmektedir.
- Eğitim durumlarına göre il bazlı dağılımlar incelendiğinde İstanbul'daki katılımcıların %25,5'inin lise altı düzeyinde, %38,9'unun lise düzeyinde ve %35,6'sının lisans ve üstü düzeyinde, Yalova'daki katılımcıların %34,2'sinin lise altı düzeyinde, %31,1'inin lise düzeyinde ve %34,6'sının lisans ve üstü düzeyinde eğitime sahip oldukları görülmektedir.

- Kazanç türüne göre il bazlı dağılımlar incelendiğinde İstanbul'daki %18,4'ünün ticari kazanç, %6,5'inin zirai kazanç, %34,2'sinin ücret, %18,5'inin serbest meslek kazancı, %0,5'inin gayrimenkul sermaye iradı mesken geliri, %0,4'ünün gayrimenkul sermaye iradı iş yeri kira geliri ve %21'inin ise birden fazla kazanç türü elde ettiği, Yalova'daki katılımcıların ise %20,9'unun ticari kazanç, %13,3'ünün zirai kazanç, %23,8'inin ücret, %24,7'sinin serbest meslek kazancı, ‰7'sinin menkul sermaye iradı, %2,4'ünün gayrimenkul sermaye iradı mesken geliri, %3,3'ünün gayrimenkul sermaye iradı iş yeri kira geliri ve %10,8'inin ise birden fazla kazanç türü elde ettiği görülmektedir.
- Aylık gelir düzeylerine göre il bazlı dağılımlar incelendiğinde İstanbul'daki katılımcıların %2,2'sinin asgari ücret düzeyi veya altında, %12,2'sinin 17.003 TL-34.004 TL arasında, %30,4'ünün 34.005 TL-51.006 TL arasında, %32,4'ünün 51.007 TL-68.008 TL arasında, %21,3'ünün ise 68.009 TL'nin üzerinde gelir elde ettikleri görülürken %0,1'inin ise gelirini beyan etmediği, Yalova'daki katılımcıların %1,3'ünün asgari ücret düzeyi veya altında, %7,3'ünün 17.003 TL-34.004 TL arasında, %18'inin 34.005 TL-51.006 TL arasında, %45,3'ünün 51.007 TL-68.008 TL arasında, %26,7'sinin ise 68.009 TL'nin üzerinde gelir elde ettikleri görülürken, %1,3'ünün ise gelirini beyan etmediği görülmektedir.

3.7.1.2. 5'li Likert Tipi Sorulara İlişkin Frekans Dağılımları

Araştırma kapsamında hazırlanan 5'li Likert tipi 20 ifadenin ilk 7'si mükelleflerin ödeme gücünü sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç düzeyini, diğer 13'ü ise mükelleflerin bu mekanizmalara ilişkin algılarını -adil bulup bulmadıkları- ölçmeyi hedeflemektedir. Bu çerçevede ilgili sorulara ilişkin frekans analiz sonuçları aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 44: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Bilinç Düzeylerini Ölçen İfadelerin Frekans Analizi

s1 Türkiye'de mükelleflerin gelir miktarı yükseldikçe vergi oranları da yükselmektedir.						
	F	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Ortalama (Toplam): 3,89	**%**	2,3	8,5	16,2	44,1	28,9
Ortalama (İstanbul): 4,04	**%**	2,9	6,2	13,5	39,3	38,2
Ortalama (Yalova): 3,71	**%**	1,6	11,3	19,6	50,0	17,6
s2 Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok gelir vergisi ödemektedir.						
Ortalama (Toplam): 3,30	**%**	10,0	14,4	23,1	40,7	11,8
Ortalama (İstanbul): 3,32	**%**	13,8	12,2	17,5	40,9	15,6
Ortalama (Yalova): 3,27	**%**	5,3	17,1	30,0	40,4	7,1
s3 Türkiye'de ücret geliri sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir.						
Ortalama (Toplam): 3,35	**%**	5,4	13,8	33,2	35,9	11,7

Ortalama (İstanbul): 3,41	**%**	6,5	14,5	26,9	35,5	16,5
Ortalama (Yalova): 3,27	**%**	4,0	12,9	40,9	36,4	5,8
s4 Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması sadece ücretlilere uygulanmaktadır.						
Ortalama (Toplam): 3,24	**%**	7,3	13,2	38,4	30,0	11,1
Ortalama (İstanbul): 3,24	**%**	10,7	11,1	36,7	26,2	15,3
Ortalama (Yalova): 3,25	**%**	3,1	15,8	40,4	34,7	6,0
s5 Türkiye'de mükellefler farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergi ödemektedir.						
Ortalama (Toplam): 3,67	**%**	3,3	10,1	21,5	46,5	18,6
Ortalama (İstanbul): 3,86	**%**	2,7	5,6	19,8	46,2	25,6
Ortalama (Yalova): 3,43	**%**	4,0	15,6	23,6	46,9	10,0
s6 Türkiye'de (bazı) vergi mükelleflerinin bir yılda elde ettiği toplam kazanç tutarından istisnalar düşülmekte ve indirimler uygulanmaktadır.						
Ortalama (Toplam): 3,85	**%**	1,1	5,9	22,5	47,8	22,7
Ortalama (İstanbul): 4,03	**%**	,9	4,5	16,4	47,5	30,7
Ortalama (Yalova): 3,64	**%**	1,3	7,6	30,0	48,2	12,9
s7 Türkiye'de mükelleflerin gelirlerinin gerçek tutarlarının vergilendirilmesi ilkesi benimseniştir. Vergi idaresinin takdir ettiği kazanç değil, gerçek kazançlar vergilendirilmektedir.						
Ortalama (Toplam): 3,64	**%**	1,9	11,8	26,6	40,2	19,5
Ortalama (İstanbul): 3,85	**%**	1,6	9,6	18,7	42,5	27,5
Ortalama (Yalova): 3,38	**%**	2,2	14,4	36,2	37,3	9,8

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır. (1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Fikrim yok, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 44'te gelir vergisi mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç düzeyini ölçen ifadelerin frekans analizi sonuçları gösterilmektedir. İstanbul ve Yalova'da ikamet eden mükellefler arasındaki farkı ortaya koyabilmek için öncelikle ankete katılan tüm katılımcıların toplam frekans analizleri yapılmış sonrasında İstanbul ve Yalova illeri için ayrı ayrı frekans analizleri gerçekleştirilmiştir. Toplam katılımcılara ait analiz sonuçlarına göre en yüksek düzeyde katılım ifadeleri incelendiğinde;

- Katılımcıların %44,1'inin "Türkiye'de mükelleflerin gelir miktarı yükseldikçe vergi oranları da yükselmektedir" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %40,7'sinin "Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok gelir vergisi ödemektedir" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %35,9'unun "Türkiye'de ücret geliri sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %38,4'ünün "Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması sadece ücretlilere uygulanmaktadır" ifadesine ***fikrim yok,***

- Katılımcıların %46,5'inin "Türkiye'de mükellefler farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergi ödemektedir" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %47,8'inin "Türkiye'de (bazı) vergi mükelleflerinin bir yılda elde ettiği toplam kazanç tutarından istisnalar düşülmekte ve indirimler uygulanmaktadır" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %40,2'sinin "Türkiye'de mükelleflerin gelirlerinin gerçek tutarlarının vergilendirilmesi ilkesi benimseniştir. Vergi idaresinin takdir ettiği kazanç değil, gerçek kazançlar vergilendirilmektedir" ifadesine ***katılıyorum*** cevabını verdikleri görülmektedir.

Araştırmaya katılan tüm katılımcılara ait frekans analizi sonuçlarına göre mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin genel olarak bilinç düzeylerinin yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan katılımcıların, asgari ücret tutarının vergi dışında bırakılmasının sadece ücret geliri elde edenler için uygulandığı konusunda bilgi sahibi olmadıkları ve bu soruya genellikle fikrim yok şeklinde cevap verdikleri gözlemlenmiştir.

Tablo 45: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Bilinç Düzeylerini Ölçen İfadelerin İller Bazında Olumlu ve Olumsuz Yargılara Göre Dağılımı

s1 Türkiye'de mükelleflerin gelir miktarı yükseldikçe vergi oranları da yükselmektedir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	4,04	77,5	9,1	13,5
Yalova	3,71	67,6	12,9	19,6
s2 Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok gelir vergisi ödemektedir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,32	56,5	26,0	17,5
Yalova	3,27	47,7	22,4	30,0
s3 Türkiye'de ücret geliri sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,41	52,0	21,0	27,0
Yalova	3,27	42,2	16,9	40,9
s4 Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması sadece ücretlilere uygulanmaktadır.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,24	41,5	21,8	36,7
Yalova	3,25	40,7	18,9	40,4
s5 Türkiye'de mükellefler farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergi ödemektedir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***

İstanbul	3,86	71,8	8,3	19,8
Yalova	3,43	56,9	19,6	23,6
s6 Türkiye'de (bazı) vergi mükelleflerinin bir yılda elde ettiği toplam kazanç tutarından istisnalar düşülmekte ve indirimler uygulanmaktadır.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	4,03	78,2	5,4	16,4
Yalova	3,64	61,1	8,9	30,0
s7 Türkiye'de mükelleflerin gelirlerinin gerçek tutarlarının vergilendirilmesi ilkesi benimseniştir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,85	70,0	11,2	18,7
Yalova	3,38	47,1	16,6	36,2

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Katılımcıların ilgili ifadelere katılım düzeyini açık ve net bir şekilde açıklayabilmek için olumlu, olumsuz yargılar toplanarak bir araya getirilmiş, fikrim yok seçeneğini işaretleyenler ayrıca belirtilmiştir. Katılımcıların ilgili ifadelere ilişkin yanıtları incelendiğinde;

- İstanbul'da ikamet eden mükelleflerin Yalova'da ikamet eden mükelleflere göre ilgili ifadelerin tamamında daha olumlu görüş bildirdikleri, dolayısıyla bilinç düzeylerinin daha yüksek olduğu görülmektedir.
- "Türkiye'de mükelleflerin gelir miktarı yükseldikçe vergi oranları da yükselmektedir" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %77,5'i, Yalova'daki mükelleflerin %67,6'sı katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Mükelleflerin genel olarak vergi tarifesinin artan oranlı olduğu konusunda bilinçli mükellef oranının yüksek olduğu görülmüştür.
- "Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok gelir vergisi ödemektedir" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %56,5'i, Yalova'daki mükelleflerin %47,7'si katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Mükelleflerin artan oranlı tarifenin yapısına ilişkin bilinçli oldukları söylenebilir.
- "Türkiye'de ücret geliri sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %52'si, Yalova'daki mükelleflerin %42,2'si katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Mükelleflerin ayırma ilkesinin yapısı hakkında bilinçli oldukları görülmektedir. Ayrıca fikri olmadığını belirten mükelleflerin oranı olumsuz fikir bildirenlerden daha yüksektir. Bu veriler ise söz konusu konuda bilinç düzeyinin artırılmasına duyulan ihtiyacı göstermektedir.
- "Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması sadece ücretlilere uygulanmaktadır" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %41,5'i, Yalova'daki mükelleflerin %40,7'si katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Öte yandan fikrim yok yanıtını veren mükelleflerin oranı da küçümsenemeyecek düzeydedir. Buradan hareketle bu uygulama hakkında bilgi sahibi olan mükellefler kadar bilgisi olmayanların da olduğu görülmektedir.

- "Türkiye'de mükellefler farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergi ödemektedir" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %71,8'i, Yalova'daki mükelleflerin %56,9'u katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Bu verilere göre mükelleflerin önemli ölçüde üniter vergileme sistemi hakkında bilgi sahibi olduklarını söylemek mümkündür.
- "Türkiye'de (bazı) vergi mükelleflerinin bir yılda elde ettiği toplam kazanç tutarından istisnalar düşülmekte ve indirimler uygulanmaktadır" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %78,2'si, Yalova'daki mükelleflerin %61,1'i katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Mükelleflerin gelir vergilemesinde uygulanan muafiyet ve istisnalara ilişkin bilinç düzeylerinin yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.
- "Türkiye'de mükelleflerin gelirlerinin gerçek tutarlarının vergilendirilmesi ilkesi benimseniştir" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %70'i, Yalova'daki mükelleflerin %47,1'i katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Gelir vergilemesinde matrahın gerçek usulde tespit edildiğine ilişkin her iki ildeki mükelleflerin bilgi sahibi oldukları görülmekle birlikte özellikle İstanbul'daki mükelleflerin bilinç düzeylerinin çok yüksek olduğu tespit edilmiştir. Akgül Yılmaz ve Nalbant Efe (2023)'e göre Marmara Bölgesi'nde vergi ödeme uyumunun en yüksek olduğu il İstanbul olarak tespit edilmiştir. Bu çalışmada da İstanbul mekanizmalara ilişkin bilinç düzeyinin en yüksek olduğu il olarak belirlenmiştir. Buradan hareketle, vergi bilinç düzeyi ile vergi ödeme uyumu arasında doğru yönlü ilişki olduğu görülmüştür. Buna bağlı olarak mükelleflerin vergi bilinci yükseltilerek vergi ödeme uyumlarının artırılabileceği söylenebilir.

Ankete katılan mükelleflerin bilinç düzeylerine ilişkin sorulara verdikleri yanıtlara göre İstanbul'daki mükelleflerin bilinç düzeylerinin en yüksek olduğu diğer bir ifadeyle en yüksek oranda olumlu görüş bildirdikleri ifade "Türkiye'de (bazı) vergi mükelleflerinin bir yılda elde ettiği toplam kazanç tutarından istisnalar düşülmekte ve indirimler uygulanmaktadır" (muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları), en yüksek oranda olumsuz görüş bildirdikleri ifade "Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok gelir vergisi ödemektedir" (artan oranlı tarife), en yüksek oranda fikir beyan etmedikleri ifade ise "Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması sadece ücretlilere uygulanmaktadır" ifadesidir. Yalova'daki mükelleflerin ise en yüksek oranda olumlu görüş bildirdikleri ifade "Türkiye'de mükelleflerin gelir miktarı yükseldikçe vergi oranları da yükselmektedir" (artan oranlı tarife), en olumsuz görüş bildirdikleri ifade "Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok gelir vergisi ödemektedir" (artan oranlı tarife), en yüksek oranda fikir beyan etmedikleri ifade ise "Türkiye'de ücret geliri sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir" (ayırma ilkesi) ifadesidir. Bu veriler İstanbul'da artan oranlı vergi tarifesi ve sadece ücretlilere uygulanan asgari ücret tutarının vergi ışı bırakıldığı uygulama, Yalova'da ise artan oranlı vergi tarifesi ile ayırma ilkesi konularda mükelleflerin bilinç düzeylerinin artırılması gerektiğini göstermektedir.

Tablo 46: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Algı Düzeylerini Ölçen İfadelerin Frekans Analizi

s8 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergilemede adaleti sağlar.						
	F	**(1)**	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
Ortalama (Toplam): 3,63	**%**	5,2	9,9	23,7	39,1	22,1
Ortalama (İstanbul): 3,79	**%**	8,2	6,7	15,1	38,4	31,6
Ortalama (Yalova): 3,44	**%**	1,6	13,8	34,2	40,0	10,4
s9 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergi kaçakçılığı eğilimini artırır.						
Ortalama (Toplam): 3,78	**%**	2,0	8,8	20,2	47,3	21,7
Ortalama (İstanbul): 3,96	**%**	2,2	6,5	14,0	47,8	29,5
Ortalama (Yalova): 3,56	**%**	1,8	11,6	27,8	46,7	12,2
s10 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin çalışma arzusunu azaltır.						
Ortalama (Toplam): 3,85	**%**	1,5	8,3	18,5	46,7	25,0
Ortalama (İstanbul): 4,00	**%**	1,8	7,1	13,1	45,3	32,7
Ortalama (Yalova): 3,68	**%**	1,1	9,8	25,1	48,4	15,6
s11 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkiler.						
Ortalama (Toplam): 3,87	**%**	1,6	7,2	17,1	51,1	23,0
Ortalama (İstanbul): 4,06	**%**	1,8	5,1	10,2	50,9	32,0
Ortalama (Yalova): 3,63	**%**	1,3	9,8	25,6	51,3	12,0
s12 Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi adildir.						
Ortalama (Toplam): 3,78	**%**	1,5	7,9	22,8	47,1	20,7
Ortalama (İstanbul): 4,00	**%**	,7	4,4	18,5	46,7	29,6
Ortalama (Yalova): 3,50	**%**	2,4	12,2	28,0	47,6	9,8
s13 Tüm gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının belli bir tutarının vergi dışında bırakılması adaleti sağlar.						
Ortalama (Toplam): 3,42	**%**	3,8	13,7	31,3	38,9	12,3
Ortalama (İstanbul): 3,50	**%**	5,3	11,3	27,8	39,5	16,2
Ortalama (Yalova): 3,33	**%**	2,0	16,7	35,6	38,2	7,6
s14 Asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışında bırakılması adil değildir.						
Ortalama (Toplam): 3,03	**%**	10,0	20,3	33,9	28,6	7,2
Ortalama (İstanbul): 2,95	**%**	14,4	20,9	28,7	27,3	8,7
Ortalama (Yalova): 3,12	**%**	4,7	19,6	40,2	30,2	5,3
s15 Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergilemede adaleti sağlar.						
Ortalama (Toplam): 3,74	**%**	1,4	7,9	22,2	52,6	15,9
Ortalama (İstanbul): 3,73	**%**	2,0	8,0	22,2	50,4	17,4
Ortalama (Yalova): 3,74	**%**	,7	7,8	22,2	55,3	14,0

s16 Ödenecek verginin "toplam kazanç" üzerinden hesaplanması adildir.						
Ortalama (Toplam): 3,77	**%**	,9	6,7	28,9	41,1	22,4
Ortalama (İstanbul): 4,03	**%**	,5	4,7	20,5	39,8	34,4
Ortalama (Yalova): 3,46	**%**	1,3	9,1	39,1	42,7	7,8
s17 Vergi istisna ve muafiyetleri bunlardan yararlanmayan mükellefleri rahatsız eder.						
Ortalama (Toplam): 3,68	**%**	1,0	6,5	34,5	39,3	18,7
Ortalama (İstanbul): 3,91	**%**	1,1	4,7	26,4	38,2	29,6
Ortalama (Yalova): 3,41	**%**	,9	8,7	44,4	40,7	5,3
s18 Stopaj yöntemiyle verginin tahsili vergilemede adaleti bozar.						
Ortalama (Toplam): 3,40	**%**	1,6	7,8	47,0	36,0	7,6
Ortalama (İstanbul): 3,51	**%**	1,6	7,3	42,4	36,2	12,5
Ortalama (Yalova): 3,27	**%**	1,6	8,4	52,7	35,8	1,6
s19 Vergi matrahının gerçek usulde belirlenmesi götürü usule göre daha adildir.						
Ortalama (Toplam): 3,44	**%**	1,5	10,7	37,4	42,8	7,6
Ortalama (İstanbul): 3,51	**%**	1,1	9,8	36,7	42,2	10,2
Ortalama (Yalova): 3,37	**%**	2,0	11,8	38,2	43,6	4,4
s20 Türkiye'de gelirler adil vergilendirilmektedir.						
Ortalama (Toplam): 2,58	**%**	23,4	31,4	11,7	31,1	2,4
Ortalama (İstanbul): 2,32	**%**	31,8	33,1	9,6	21,8	3,6
Ortalama (Yalova): 2,89	**%**	13,1	29,3	14,2	42,4	,9

Kaynak: SPSS çıktısından faydalanılarak hazırlanmıştır. (1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Fikrim yok, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum)

Tablo 46'da gelir vergisi mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin algı düzeyini ölçen ifadelerin frekans analizi sonuçları gösterilmektedir. İstanbul ve Yalova'da ikamet eden mükellefler arasındaki farkı ortaya koyabilmek için öncelikle ankete katılan tüm katılımcıların toplam frekans analizleri yapılmış sonrasında İstanbul ve Yalova illeri için ayrı ayrı frekans analizleri gerçekleştirilmiştir. Toplam katılımcılara ait analiz sonuçlarına göre en yüksek düzeyde katılım ifadeleri incelendiğinde;

- Katılımcıların %39,1'inin "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergilemede adaleti sağlar" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %47,3'ünün "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergi kaçakçılığı eğilimini artırır" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %46,7'sinin "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin çalışma arzusunu azaltır" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %51,1'inin "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkiler" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %47,1'inin "Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi adildir" ifadesine ***katılıyorum,***

- Katılımcıların %38,9'unun "Tüm gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının belli bir tutarının vergi dışında bırakılması adaleti sağlar" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %33,9'unun "Asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışında bırakılması adil değildir" ifadesine ***fikrim yok,***
- Katılımcıların %52,6'sının "Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergilemede adaleti sağlar" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %41,1'inin "Ödenecek verginin "toplam kazanç" üzerinden hesaplanması adildir" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %39,3'ünün "Vergi istisna ve muafiyetleri bunlardan yararlanmayan mükellefleri rahatsız eder" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %47'sinin "Stopaj yöntemiyle verginin tahsili vergilemede adaleti bozar" ifadesine ***fikrim yok,***
- Katılımcıların %42,8'inin "Vergi matrahının gerçek usulde belirlenmesi götürü usule göre daha adildir" ifadesine ***katılıyorum,***
- Katılımcıların %31,4'ünün "Türkiye'de gelirler adil vergilendirilmektedir" ifadesine ***katılmıyorum,*** şeklinde olduğu görülmüştür.

Araştırmaya katılan tüm katılımcıların gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin algı düzeylerini gösteren ifadelere ilişkin frekans analizi sonuçları incelendiğinde mükelleflerin çoğunluğunun artan oranlı gelir vergisi tarifesinin bir taraftan vergilemede adaleti sağlarken diğer taraftan vergi kaçakçılığı eğilimini artırdığını, çalışma arzularını azalttığını ve iktisadi kararlarını (tasarruf, yatırım vb.) olumsuz etkilediğini belirttikleri görülmüştür. Ayırma ilkesi, en az geçim indirimi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamaları, üniter vergileme sistemi ve matrahın gerçek usulde tespit edilmesine ilişkin ise olumlu bir algıya sahip oldukları görülmektedir. Öte yandan asgari ücret tutarına bağlı vergi indirimi uygulamasının sadece ücretlilerde uygulandığı ve verginin stopaj yöntemine göre tahsil edildiğine dair fikir sahibi olmadıkları belirlenmiştir. Son olarak katılımcılar Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğine dair görüş bildirmiştirler. Buradan hareketle mükelleflerin gelirin adaletsiz şekilde vergilendirildiğine ilişkin algıya sahip olduklarını söylemek mümkündür.

Tablo 47: Mükelleflerin Ödeme Gücünü Sağlayan Mekanizmalara İlişkin Algılarını Ölçen İfadelerin İller Bazında Olumlu ve Olumsuz Yargılara Göre Dağılımı

s8 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergilemede adaleti sağlar.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,79	70,0	14,9	15,1
Yalova	3,44	50,4	15,4	27,8
s9 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergi kaçakçılığı eğilimini artırır.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***

İstanbul	3,96	77,3	8,7	14,0
Yalova	3,56	58,9	13,3	27,8
s10 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin çalışma arzusunu azaltır.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	4,00	78,0	8,9	13,1
Yalova	3,68	64,0	10,9	25,1
s11 Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkiler.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	4,06	82,9	6,9	10,2
Yalova	3,63	63,3	11,1	25,6
s12 Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi adildir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	4,00	76,3	5,2	18,5
Yalova	3,50	57,4	14,6	28,0
s13 Tüm gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının belli bir tutarının vergi dışında bırakılması adaleti sağlar.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,50	55,7	16,5	27,8
Yalova	3,33	45,8	18,6	35,6
s14 Asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışında bırakılması adil değildir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	2,95	36,0	35,3	28,7
Yalova	3,12	35,5	24,3	40,2
s15 Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergilemede adaleti sağlar.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,73	67,8	10,0	22,2
Yalova	3,74	69,3	8,5	22,2
s16 Ödenecek verginin "toplam kazanç" üzerinden hesaplanması adildir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	4,03	74,2	5,3	20,5
Yalova	3,46	50,5	10,4	39,1
s17 Vergi istisna ve muafiyetleri bunlardan yararlanmayan mükellefleri rahatsız eder.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,91	67,8	5,8	26,4

Yalova	3,41	46,0	9,6	44,4
s18 Stopaj yöntemiyle verginin tahsili vergilemede adaleti bozar.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,51	48,7	8,9	42,4
Yalova	3,27	37,4	10,0	52,7
s19 Vergi matrahının gerçek usulde belirlenmesi götürü usule göre daha adildir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	3,51	52,4	10,9	36,7
Yalova	3,37	48,0	13,8	38,2
s20 Türkiye'de gelirler adil vergilendirilmektedir.				
%	***Ort.***	***Olumlu***	***Olumsuz***	***Fikri yok***
İstanbul	2,32	25,4	64,9	9,6
Yalova	2,89	43,3	42,5	14,2

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Katılımcıların ilgili ifadelere katılım düzeyini açık ve net bir şekilde açıklayabilmek için katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum görüşünü belirtenler olumlu, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum görüşü ise olumsuz olarak iki grupta toplanıp, fikir sahibi olmayanlar ayrıca belirtildiğinde anket verileri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir. Buna göre;

- "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergilemede adaleti sağlar" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %70'i, Yalova'daki mükelleflerin %50,4'ü olumlu yanıt vermiştir. İstanbul'daki mükellefler daha yüksek olmakla birlikte artan oranlı tarifenin vergilemede adaleti sağladığına ilişkin olumlu bir algının olduğu görülmektedir.
- "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergi kaçakçılığı eğilimini artırır" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %77,3'ü, Yalova'daki mükelleflerin %58,9'u olumlu yanıt vermiştir. Mükellefler yükselen vergi oranlarının vergi kaçırmaya yönelik eğilimi artıracağını düşünmektedir.
- "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin çalışma arzusunu azaltır." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %78'i, Yalova'daki mükelleflerin %64,0'ı olumlu yanıt vermiştir. Genel olarak mükelleflerin gelirle birlikte artan vergi oranlarının çalışma arzularını azalttığına dair bir algıya sahip oldukları gözlemlenmektedir.
- "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkiler" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %82,9'u, Yalova'daki mükelleflerin %63,3'ü olumlu yanıt vermiştir. İstanbul'daki mükellefler daha yüksek olmakla birlikte, gelirle birlikte yükselen vergi oranlarının ekonomik kararları olumsuz etkilediğine ilişkin algının olduğu görülmektedir.
- "Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi adildir" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %76,3'ü, Yalova'daki mükelleflerin %57,4'ü katılıyorum şeklinde yanıt

vermiştir. İstanbul'daki mükellefler daha yüksek olmakla birlikte mükellefler, ayırma ilkesinin vergilemede adalete hizmet ettiğine ilişkin bir algıya sahiptir.

- "Tüm gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının belli bir tutarının vergi dışında bırakılması adaleti sağlar" ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %55,7'si, Yalova'daki mükelleflerin %45,8'i katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Genel olarak mükellefler asgari geçim indirimi uygulamasının vergilemede adaleti sağladığına ilişkin bir algıya sahiptir.
- "Asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışında bırakılması adil değildir." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %36'sı, Yalova'daki mükelleflerin %35,5'i katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Mükellefler Türkiye'de uygulanmakta olan asgari ücret tutarının sadece ücretlilerde vergi dışı bırakılması uygulamasını adil algılamamakla birlikte önemli bir katılımcı oranının bu konuda fikir sahibi olmadığı gözlemlenmektedir.
- "Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergilemede adaleti sağlar." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %67,8'i, Yalova'daki mükelleflerin %69,3'ü katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Mükelleflerin, sosyal amaca hizmet eden muafiyet, istisna ve indirimlerin vergilemede adaleti sağladığını düşündükleri, dolayısıyla bu yargıya ilişkin olumlu bir algının olduğu gözlemlenmektedir.
- "Ödenecek verginin "toplam kazanç" üzerinden hesaplanması adildir." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %74,2'si, Yalova'daki mükelleflerin %50,5'i katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Özellikle İstanbul'daki mükellefler başta olmak üzere, mükellefler farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin toplanarak vergilendirilmesinin vergilemede adaletle örtüştüğünü, dolayısıyla bu yargıya ilişkin olumlu bir algıya sahip oldukları görülmektedir.
- "Vergi istisna ve muafiyetleri bunlardan yararlanmayan mükellefleri rahatsız eder." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %67,8'i, Yalova'daki mükelleflerin %46'sı katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. İstanbul'daki mükellefler daha yüksek olmakla birlikte istisna ve muafiyetlerden yararlanmayan mükelleflerin bu uygulamalardan rahatsız olduklarına dair bir algının olduğu görülmektedir.
- "Stopaj yöntemiyle verginin tahsili vergilemede adaleti bozar." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %47,8'i, Yalova'daki mükelleflerin %37,4'ü katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Verginin kaynağında kesilerek tahsil edilmesini mükellefler genel olarak adil olarak algılamamaktadır. Ayrıca katılımcıların önemli bir kısmının, stopaj yöntemi hakkında fikir sahibi olmadığı gözlemlenmektedir.
- "Vergi matrahının gerçek usulde belirlenmesi götürü usule göre daha adildir." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %52,4'ü, Yalova'daki mükelleflerin %48'i katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Mükellefler matrahın gerçek usulde tespit edilmesini götürü usule göre daha adil algılamaktadır.
- "Türkiye'de gelirler adil vergilendirilmektedir." ifadesine İstanbul'daki mükelleflerin %64,9'u, Yalova'daki mükelleflerin %42,5'i katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Ankete katılan mükelleflerin algı düzeylerini ölçmeyi hedefleyen sorulara verilen yanıtlara göre İstanbul'daki mükelleflerin algı düzeylerinin en yüksek olduğu ifade "Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkiler", Yalova'daki mükelleflerin algı düzeylerinin en olumlu olduğu ifade ise "Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergilemede adaleti sağlar" ifadesidir. Öte yandan İstanbul ve Yalova'daki mükelleflerin algılarının en olumsuz olduğu ifade "Türkiye'de gelirler adil vergilendirilmektedir", en yüksek fikir beyan etmedikleri ifade ise "Stopaj yöntemiyle verginin tahsili vergilemede adaleti bozar" ifadesidir. Bu kapsamda İstanbul ve Yalova'daki mükelleflerin gelirlerin adil vergilendirilmediği konusunda ortak düşünce yapısında oldukları ve stopaj yöntemiyle vergi tahsilinin vergi adaletini bozacağı konusunda ise bilinç düzeylerinin düşük olduğu söylenebilir.

İstanbul'daki mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğini düşündükleri ve dolayısıyla bu yargıya ilişkin olumsuz algıya sahip oldukları görülmektedir. Yalova'daki mükelleflerin ise bu yargı hakkında neredeyse eşit olmak üzere olumlu ve olumsuz olarak ikiye ayrılmış durumda oldukları görülmektedir. Diğer yandan ilgili mekanizmalara ilişkin mükelleflerin algısını ölçen ifadelere bakıldığında genel olarak İstanbul'daki mükelleflerin Yalova'daki mükelleflere göre daha olumlu algıya sahip oldukları görülmektedir. Bu ise Akgül Yılmaz ve Nalbant Efe (2023) tarafından yapılan çalışmanın bulgularını desteklemektedir. Zira, mükelleflerin bilinç ve algı düzeyleri arttıkça, vergi ödeme uyumları da artacaktır.

3.7.2. Güvenilirlik Analizi

Güvenirlik analizi, herhangi bir konuda örneklemi oluşturan birimlerden veri toplama amacı ile oluşturulan ölçme aracında bulunan ifadelerin (soru, yargı, önerme vb.) aralarında tutarlılık olup olmadığını belirlemek için kullanılan bir analiz yöntemidir. Diğer bir ifadeyle, güvenirlik analizi bir ölçme aracının ölçmeyi amaçladığı şeyi ne derecede doğru ölçtüğünü göstermektedir. Aynı ölçme aracı ile birden fazla ölçüm yapıldığında ölçüm sonuçlarının benzer sonuçları vermesi şeklinde de ifade edilebilmektedir (Uzgören, 2012, s.51). Güvenilirlik analizi kapsamında çeşitli yöntemler kullanılmakla beraber bu araştırmada, psikolojik ölçümlerde en yaygın olarak kullanılan Alpha (Cronbach's) Testi uygulanmıştır.

Tablo 48: Cronbah's Alfa Değerleri

Cronbach's Alfa Katsayısı Aralıkları	*Güvenilirlik Derecesi*
$0,00 \leq \alpha < 0,40$	ölçek güvenilir değil
$0,40 \leq \alpha < 0,60$	ölçeğin güvenilirliği düşük
$0,60 \leq \alpha < 0,80$	ölçek oldukça güvenilir
$0,80 \leq \alpha < 1,00$	ölçek yüksek derecede güvenilir

Kaynak: Uzgören, 2012, s.54.

Güvenilirlik katsayısı 0-1aralığında yer almakta ve 1'e yaklaştıkça araştırmanın güvenilirliği artmakta, 0'a yaklaştıkça azalmaktadır (Uzgören, 2012, s.54). Gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin mükelleflerin algılarını belirlemeye yönelik oluşturulan anket formu için Cronbah's Alfa katsayısı 0,723 olarak hesaplanmakla birlikte güvenilirlik derecesinin "oldukça güvenilir" aralıkta yer aldığı tespit edilmiştir.

3.7.3. Farklılık (Hipotez) Analizleri

Mükelleflerin gelir vergilemesindeki adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini etkileyebilecek ifadelerin demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koyabilmek için farklılık analizleri yapılmıştır. Ancak farklılık analizlerinden önce parametrik veya parametrik olmayan analizlerden hangilerinin yapılacağına karar verebilmek için normallik testi yapılmıştır. Normallik analizi için farklı yöntemler bulunmakla birlikte bu çalışmada Skewness (Çarpıklık) ve Kurtosis (Basıklık) değerleri çerçevesinde normal dağılıp dağılmadığına karar verilmiştir. Çarpıklık ve Basıklık değerlerinin +1 ile -1 arasında olması verilerin normal dağılım sergilediğini göstermekte ve yeterli kabul edilmektedir (Büyüköztürk, Çokluk ve Köklü, 2011, s.48). Hatta söz konusu değerlerin -2 ile +2 arasında olması durumunda da verilerin normal dağıldığı kabul edilmektedir (George ve Mallery, 2010). Bu çalışmada yapılan test sonucunda ankette kullanılan 5'li Likert sorularının ortalamaları üzerinden hesaplanan Çarpıklık değeri ***-,196*** ve Basıklık değeri ***,280*** olarak hesaplanmış ve verilerin normal dağılım sergilediği kabul edilerek, parametrik testlerin yapılmasına karar verilmiştir. Parametrik testlerden iki farklı grubun ortalama değerlerini karşılaştırarak (varsa) anlamlı farklılıkları ortaya koyabilmek için Bağımsız Örneklem T-Testi (Independent Samples T-Test), ikiden fazla grubun ortalama değerlerini karşılaştırarak (varsa) anlamlı farklılıkları ortaya çıkarabilmek için Tek Faktörlü Varyans Analizi (One-way Anova) (Balcı ve Ahi, 2024, s.281-293) yapılmıştır.

ANOVA testi uygulanırken öncelikle varyansların homojenliğini test etmek için Levene test değerleri incelenmiştir. Varyans analizi sonucunda gruplar arasında anlamlı bir fark bulunduysa farkın hangi gruplar arasında ortaya çıktığını belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey ve Tamhane's T2 kullanılmıştır. Testte varyans homojenliğinin sağlanması hâlinde Tukey, sağlanmaması hâlinde Tamhane's T2 testlerinden faydalanılmıştır (Uzgören, 2012 s.280). Ayrıca anlamlı farklılık çıkan durumlarda bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etki büyüklüğünü belirlemek amacıyla eta-kare (η^2) etki büyüklüğü katsayıları hesaplanmıştır.

3.7.3.1. Bağımsız Örneklem T-Testi (Independent Samples T-Test)

Bağımsız örneklem t-testi daha önce de belirtildiği üzere ikili grupların ortalamalarını karşılaştırarak, anlamlı farklılıkları (varsa) ortaya çıkarmak için yapılmaktadır. Bu araştırmada da cinsiyet ve medeni

durum ikili grup demografik değişkenleri bulunmakla birlikte bu değişkenler için Bağımsız Örneklem T-Testi yapılmıştır.

- Cinsiyet değişkenine göre oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0: Cinsiyet değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark yoktur.

H_1: Cinsiyet değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark vardır.

Cinsiyet değişkeni için yapılan Bağımsız örneklem T-Testi sonucunda mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçen ifadelerden sadece üçüncü ve on birinci ifadeler için anlamlı ($p<0,05$) sonuçlar elde edilmiş olup (H_1 kabul) analiz sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 49: Cinsiyete Göre Bağımsız Gruplar T-Testi Sonuçları

İfade	*Cinsiyet*	*n*	*$\bar{x}$*	*ss*	*t*	*p (sig.)*	*η^2*
s3	Erkek	555	3,28	1.079	2.230	.026	.002
	Kadın	445	3,43	.962			
s11	Erkek	555	3,92	.864	2.012	.044	.004
	Kadın	445	3,80	.947			

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Bağımsız Örneklem T-Testinden elde edilen bulgulara göre katılımcıların gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerine ilişkin ifadelerden cinsiyet değişkenine göre üçüncü $t_{(2.230)}=986.739$, $p<0,05$ ve on birinci $t_{(2.012)}=909.300$, $p<0,05$ ifadeler için anlamlı farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Türkiye'de emek gelirinin sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirildiği ifadesinde kadınların, gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkilediği ifadesinde ise erkeklerin daha yüksek ortalamaya sahip olduğu gözlemlenmiştir. Cinsiyet değişkeninin ilgili ifadeler üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan etki büyüklüğü (η^2) analizi sonucunda cinsiyet değişkeninin küçük bir etki büyüklüğüne sahip olduğu tespit edilmiştir.

- Medeni durum değişkenine göre oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0: Medeni durum değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark yoktur.

H_1: Medeni durum değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 50: Medeni Duruma Göre Bağımsız Gruplar T-Testi Sonuçları

İfade	*Medeni Durum*	*n*	*$\bar{x}$*	*ss*	*t*	*p (sig.)*	*η^2*
s16	Evli	618	3,70	.890	3.217	,001	,010

	Bekar	382	3,89	.907			
s20	Evli	618	2,66	1.228	2.814	,005	,008
	Bekar	382	2,44	1.186			

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Bağımsız Örneklem T-Testinden elde edilen bulgulara göre katılımcıların gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçen ifadelerden medeni durum değişkenine göre on altıncı $t_{(3.217)}$=795.835, p<0,05 ve yirminci $t_{(2.814)}$=828.433, p<0,05 ifadeler için anlamlı farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Ödenecek verginin toplam kazanç üzerinden ödenmesi adildir ifadesinde bekarların daha fazla olumlu, Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirildiği ifadesinde ise evlilerin daha fazla olumlu yargıya sahip oldukları gözlemlenmiştir. Medeni durum değişkeninin ilgili ifadeler üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan etki büyüklüğü (η^2) analizi sonucunda on altıncı ve yirminci ifade için düşük düzeyli etki büyüklüğü tespit edilmiştir.

3.7.3.2. Tek Faktörlü Varyans Analizi (One-way Anova Test)

Tek faktörlü varyans analizi daha önce de belirtildiği üzere ikiden fazla grubun ortalamalarını karşılaştırarak, anlamlı farklılıkları (varsa) ortaya çıkarmak için yapılmaktadır. Bu araştırmada da yaş, eğitim durumu, gelir türü ve aylık gelir düzeyi değişkenleri için Tek Faktörlü Varyans Analizleri yapılmıştır.

- Yaş değişkenine göre oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0:Yaş değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark yoktur.

H_1:Yaş değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark vardır.

Yaş değişkeni için yapılan Tek Faktörlü Varyans Analizi sonucunda mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçen ifadelerden altıncı, yedinci, on birinci, on ikinci, on altıncı ve yirminci ifadeler için anlamlı (p<0,05) sonuçlar elde edilmiş olup (H_1 kabul) analiz sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 50: Yaş Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları

İfade	*Yaş*	*n*	$\bar{x}$	*ss*	*F*	*p (sig.)*	*η^2*	*Fark*
s6	18-29 arasında	172	4,03	.844	3.097	,026	,009	1>2 1>3
	30-39 arasında	309	3,81	.861				
	40-49 arasında	319	3,81	.863				
	50 ve üzeri	200	3,83	.927				
s7	18-29 arasında	172	3,84	.909	3.290	,020	,010	

	30-39 arasında	309	3,60	.997				1>3
	40-49 arasında	319	3,55	.985				
	50 ve üzeri	200	3,65	1.016				
s11	18-29 arasında	172	3,95	.919	2.825	,038	,008	4>3
	30-39 arasında	309	3,81	.887				
	40-49 arasında	319	3,80	.912				
	50 ve üzeri	200	4,00	.888				
s12	18-29 arasında	172	3,88	.913	3.017	,029	,009	1>2
	30-39 arasında	309	3,65	.954				
	40-49 arasında	319	3,82	.893				
	50 ve üzeri	200	3,82	.874				
s16	18-29 arasında	172	3,97	.930	3.850	,009	,011	1>2
	30-39 arasında	309	3,68	.881				
	40-49 arasında	319	3,78	.915				
	50 ve üzeri	200	3,74	.864				
s20	18-29 arasında	172	2,22	1.207	7.469	,001	,022	1<2 1<3 1<4
	30-39 arasında	309	2,59	1.183				
	40-49 arasında	319	2,63	1.208				
	50 ve üzeri	200	2,79	1.230				

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tek Faktörlü Varyans Analizinden elde edilen bulgulara göre katılımcıların gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçen ifadelerden yaş değişkenine göre altıncı $F_{(3, 996)}$=3.097, p<0,05, yedinci $F_{(3, 996)}$=3.290, p<0,05, on birinci $F_{(3, 996)}$=2.825, p<0,05, on ikinci $F_{(3, 996)}$=3.017, p<0,05, on altıncı $F_{(3, 996)}$=3.850, p<0,05 ve yirminci $F_{(3, 996)}$=7.469, p<0,05 ifadeler için anlamlı farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Gruplar arasındaki farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu belirleyebilmek amacıyla öncelikle varyansların homojenliğine bakılmış ve normal dağıldığı (p>0,05) tespit edildiği için Tukey testi yapılmıştır.

Tukey testi sonuçlarına göre;

- Türkiye'de mükelleflerin bir yılda elde ettiği toplam kazanç tutarından istisnaların düşülerek, indirimlerin uygulandığı ifadesine 18-29 yaş aralığındaki mükelleflerin, 30-39 yaş aralığı ve 40-49 yaş aralığındaki mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Türkiye'de mükelleflerin gelirlerinin gerçek tutarlarının vergilendirilmesi ilkesinin benimsendiği ifadesine 18-29 yaş aralığındaki mükelleflerin, 40-49 yaş aralığındaki mükelleflere göre ***daha olumlu,***

- Gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkilediği ifadesine 50 ve üzeri yaş aralığındaki mükelleflerin, 40-49 yaş aralığındaki mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Sermaye gelirlerinin emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesinin adil olduğu ifadesine 18-29 yaş aralığındaki mükelleflerin, 30-39 yaş aralığındaki mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Ödenecek verginin toplam kazanç üzerinden ödenmesinin adil olduğu ifadesine 18-29 yaş aralığındaki mükelleflerin, 30-39 yaş aralığındaki mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirildiğine ilişkin ifadeye ise 18-29 yaş aralığındaki mükelleflerin, diğer yaş gruplarındaki mükelleflere göre ***daha olumsuz*** algıya sahip oldukları tespit edilmiştir.
- Yaş değişkeninin ilgili ifadeler üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan etki büyüklüğü (η^2) analizi sonucunda ilgili ifadelerin tamamı için düşük etki büyüklüğünün olduğu gözlemlenmiştir.

Yaş değişkeninin mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyi üzerindeki etkisini belirlemek için yapılan analiz sonuçlarına göre genç mükelleflerin orta yaş grubundaki mükelleflere göre üniter vergileme sistemi ve matrahın gerçek usulde tespiti hususlarında daha bilinçli oldukları görülmüştür. Bunun yanı sıra yine genç mükelleflerin orta yaş grubundaki mükelleflere göre ayırma ilkesinin vergilemede adalete hizmet ettiğine ve Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğine ilişkin daha yüksek algıya sahip oldukları tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, yaşlıların gençlere nazaran daha adaletçi bir yapıda olduklarına dair bulgulara ulaşan diğer çalışmaları (Jackson ve Milliron, 1986; Richardson, 2006; Verboon ve Dijke, 2007) desteklemektedir. Zira bu araştırmada da genç mükelleflerin orta ve üzeri yaş grubundakilere göre gelirlerin adil vergilendirilmediğine ilişkin algılarının daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

- Eğitim durumu değişkenine göre oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0:Eğitim durumu değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark yoktur.

H_1:Eğitim durumu değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 51: Eğitim Durumu Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları

İfade	*Eğitim Durumu*	*n*	$\bar{x}$	*ss*	*F*	*p (sig.)*	η^2	*Fark*
s2	Lise altı	294	3,45	,961	5,209	,006	,010	1>2
	Lise	354	3,16	1,265				
	Lisans ve üstü	352	3,32	1,175				
	Lise altı	294	3,16	,999	6,742	,001	,013	1<2

	Lise	354	3,44	1,028				1<3
s3	Lisans ve üstü	352	3,41	1,042				
	Lise altı	294	3,10	1,107				
s4	Lise	354	3,33	1,038	4,423	,012	,009	1<2
	Lisans ve üstü	352	3,28	1,011				
	Lise altı	294	3,58	,934				
s9	Lise	354	3,89	,930	9,399	,001	,019	1<2 1<3
	Lisans ve üstü	352	3,84	,961				
	Lise altı	294	3,73	,890				
s10	Lise	354	3,97	,914	5,674	,004	,011	1<2
	Lisans ve üstü	352	3,84	,990				
	Lise altı	294	3,73	,882				
s11	Lise	354	3,91	,876	4,819	,008	,010	1<2 1<3
	Lisans ve üstü	352	3,94	,938				
	Lise altı	294	3,66	,878				
s12	Lise	354	3,79	,955	3,542	,020	,007	1<3
	Lisans ve üstü	352	3,85	,897				
	Lise altı	294	3,28	1,061				
s13	Lise	354	3,49	,968	4,144	,016	,008	1<2
	Lisans ve üstü	352	3,47	,960				1<3
	Lise altı	294	3,05	,966				
s14	Lise	354	2,83	1,123	10,603	,001	,021	1<2
	Lisans ve üstü	352	3,20	1,111				
	Lise altı	294	3,46	,853				
	Lise	354	3,72	,938	14,342	,001	,028	1<2
s17	Lisans ve üstü	352	3,82	,818				1<2
	Lise altı	294	3,30	,854				
s19	Lise	354	3,50	,805	6,190	,002	,012	1<3 1<2
	Lisans ve üstü	352	3,51	,847				
	Lise altı	294	2,95	1,172				
s20	Lise	354	2,35	1,221	21,562	,001	,041	1<2
	Lisans ve üstü	352	2,49	1,179				

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tek Faktörlü Varyans Analizinden elde edilen bulgulara göre katılımcıların gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçen ifadelerden eğitim durumu değişkenine göre ikinci $F_{(2,\ 997)}$=5.209, p<0,05, üçüncü $F_{2,\ 997)}$=6.742, p<0,05, dördüncü $F_{(2,\ 997)}$=4.423, p<0,05,

dokuzuncu $F_{(2, 997)}$=9.399, p<0,05, onuncu $F_{(2, 997)}$=5.674, p<0,05, on birinci $F_{(2, 997)}$=4.819, p<0,05, on ikinci $F_{(2, 997)}$=3.542, p<0,05, on üçüncü $F_{(2, 997)}$=4.144, p<0,05, on dördüncü $F_{(2, 997)}$=10.603, p<0,05, on yedinci $F_{(2, 997)}$=14.342, p<0,05,on dokuzuncu $F_{(2, 997)}$=6.190, p<0,05 ve yirminci $F_{(2, 997)}$=21.562, p<0,05 ifadeler için anlamlı farklılıklar gösterdiği (H_1 kabul) tespit edilmiştir. Gruplar arasındaki farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu belirleyebilmek amacıyla öncelikle varyansların homojenliğine bakılmış ve ikinci, üçüncü, dokuzuncu, on dördüncü ve on yedinci ifadelerin normal dağılıma sahip olmadığı (p<0,05) tespit edilmiş ve Tamhane's T2 testi uygulanmıştır. Öte yandan dördüncü, onuncu, on birinci, on ikinci, on üçüncü, on dokuzuncu ve yirminci ifadelerin ise normal dağıldığı (p>0,05) tespit edildiği için Tukey testi yapılmıştır.

Tamhane's T2 test sonucuna göre;

- Türkiye'de az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alındığı ifadesine lise altı düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflerin, lise düzeyinde eğitime sahip mükelleflere göre ***daha bilinçli,***
- Türkiye'de ücret geliri sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir ifadesine lise-lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip olan mükelleflerin, lise altı eğitim düzeyine sahip olan mükelleflere göre ***daha bilinçli,***
- Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergi kaçakçılığını artırır ifadesine lise altı düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflerin, lise-lisans ve üstü düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışı bırakılmasının adil olmadığı ifadesine eğitim düzeyi lise olan mükelleflerin, eğitim düzeyi lise altı olan mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Vergi istisna ve muafiyetleri bunlardan yararlanmayanları rahatsız eder ifadesine, eğitim düzeyi lise altı olan mükelleflerin, eğitim düzeyi lise-lisans ve üstü olan mükelleflere göre ***daha olumsuz,***

Tukey testi sonuçlarına göre;

- Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışı bırakıldığı ifadesine eğitim düzeyi lise olan mükelleflerin eğitim düzeyi lise altı olan mükelleflere göre ***daha bilinçli,***
- Gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin çalışma arzusunu olumsuz etkilediği ifadesine lise düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflerin, lise altı düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflere göre ***daha olumlu***,
- Gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkiler ifadesine lise-lisans ve üstü düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflerin, lise altı düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflere göre ***daha olumsuz,***
- Sermaye gelirlerinin emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi adildir ifadesine lise-lisans ve üstü düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflerin, lise altı düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflere göre ***daha olumlu,***

- Tüm gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının belli tutarının vergi dışında bırakılması adaleti sağlar ifadesine, lise-lisans ve üstü düzeyinde eğitime sahip olan mükelleflerin lise altı eğitim düzeyine sahip olan mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Vergi matrahının gerçek usulde belirlenmesi götürü usulüne göre daha adildir ifadesine eğitim düzeyi lise altı olan mükelleflerin, eğitim düzeyi lise-lisan ve üstü olan mükelleflere göre ***daha olumsuz,***
- Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirildiği ifadesine ise eğitim düzeyi lise altı olan mükelleflerin, eğitim düzeyi lise-lisans ve üstü olan mükelleflere göre ***daha olumlu*** algıya sahip oldukları gözlemlenmiştir.
- Eğitim durumu değişkeninin ilgili ifadeler üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan etki büyüklüğü (η^2) analizi sonucunda ilgili ifadelerin tamamı için düşük etki büyüklüğünün olduğu gözlemlenmiştir.

Eğitim durumu değişkeninin mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyi üzerindeki etkisini belirlemek için yapılan analiz sonuçlarına göre eğitim düzeyi yükseldikçe bilinç ve algı düzeyinin de yükseldiği tespit edilmiştir. Bu sonuçların, eğitim düzeyi ile bilinç seviyesi arasında pozitif ilişki olduğuna ilişkin diğer çalışmalarla örtüştüğü görülmektedir (Scholz, 1994, s.63; Öğdüm ve Arslaner, 2021, s.177).

- Kazanç türü değişkenine göre oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0: Kazanç türü değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark yoktur.

H_1: Kazanç türü değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 52: Kazanç Türü Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları

İfade	*Kazanç Türü*	*n*	$\bar{x}$	*ss*	*F*	*p (sig.)*	*η²*	*Fark*
s1	Ticari Kazanç	194	3.68	1.044	2.373	,002	,035	1<6
	Zirai Kazanç	96	4.00	.846				
	Ücret	297	3.86	1.097				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.88	.871				
	Menkul Sermaye İradı	3	4.33	.577				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	4.45	.803				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.13	.850				
s2	Ticari Kazanç	194	3.10	1.247	2.350	,003	,035	7>1 7>3 7>4
	Zirai Kazanç	96	3.54	.845				
	Ücret	297	3.20	1.254				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.47	.909				

	Menkul Sermaye İradı	3	2.33	1.528				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	3.26	1.345				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.17	.761				
s3	Ticari Kazanç	194	3.25	1.063	1.734	,040	,026	5<2 5<3 5<4 5<6
	Zirai Kazanç	96	3.49	1.036				
	Ücret	297	3.30	1.025				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.30	1.001				
	Menkul Sermaye İradı	3	2.33	1.528				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	3.26	1.345				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.17	.761				
s4	Ticari Kazanç	194	3.25	1.069	1.990	,013	,029	4<6
	Zirai Kazanç	96	3.33	.991				
	Ücret	297	3.22	1.053				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.07	1.118				
	Menkul Sermaye İradı	3	2.00	.000				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	3.69	1.000				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	3.58	1.018				
s6	Ticari Kazanç	194	3.73	.883	3.150	,001	,046	7>1 7>3
	Zirai Kazanç	96	3.89	.793				
	Ücret	297	3.84	.926				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.73	.852				
	Menkul Sermaye İradı	3	3.00	1.000				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	4.19	.740				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.46	.658				
s10	Ticari Kazanç	194	3.84	.973	2.188	,006	,032	6>1 6>2 6>4
	Zirai Kazanç	96	3.95	.773				
	Ücret	297	3.77	.979				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.83	.881				
	Menkul Sermaye İradı	3	3.00	1.000				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	4.33	.902				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.25	.676				
s11	Ticari Kazanç	194	3.83	.926	1.726	,041	,026	7>3
	Zirai Kazanç	96	3.89	.844				
	Ücret	297	3.79	.988				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.85	.779				

	Menkul Sermaye İradı	3	3.67	.577				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	4.31	.869				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.33	.565				
s12	Ticari Kazanç	194	3.64	.946	3.277	,001	,048	1<6 1<7
	Zirai Kazanç	96	3.82	.846				
	Ücret	297	3.75	.941				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.73	.842				
	Menkul Sermaye İradı	3	3.00	1.000				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	4.31	.780				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.42	.776				
s13	Ticari Kazanç	194	3.36	.983	2.018	,012	,030	3<7
	Zirai Kazanç	96	3.52	.984				
	Ücret	297	3.32	1.047				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.35	.972				
	Menkul Sermaye İradı	3	2.67	.577				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	3.79	.782				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.04	.859				
s15	Ticari Kazanç	194	3.58	.844	2.298	,003	,034	1<7
	Zirai Kazanç	96	3.84	.786				
	Ücret	297	3.65	.971				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.80	.802				
	Menkul Sermaye İradı	3	4.00	1.000				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	4.00	.733				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	4.13	.612				
s19	Ticari Kazanç	194	3.45	.882	3.061	,001	,045	4<6
	Zirai Kazanç	96	3.38	.798				
	Ücret	297	3.44	.820				
	Serbest Meslek Kazancı	213	3.21	.838				
	Menkul Sermaye İradı	3	4.00	.000				
	Ücret+Menkul Ser.İradı	42	3.76	.759				
	Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	3.79	.721				
s20	Ticari Kazanç	194	2.56	1.238	5.585	,001	,078	6<1 6<2 6<4
	Zirai Kazanç	96	2.93	1.181				
	Ücret	297	2.46	1.216				
	Serbest Meslek Kazancı	213	2.96	1.134				

Menkul Sermaye İradı	3	3.00	1.732
Ücret+Men. Ser.İra.	42	1.76	.983
Ser.Mes.Kaz.+Men. Ser. İra.	24	2.04	1.042

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tek Faktörlü Varyans Analizinden elde edilen bulgulara göre katılımcıların gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçen ifadelerden kazanç türü değişkenine göre birinci $F_{(15, 984)}= 2.373$, $p<0,05$, ikinci $F_{(15, 984)}= 2.350$, $p<0,05$, üçüncü $F_{(15, 984)}= 1.734$, $p<0,05$, dördüncü $F_{(15, 984)}= 1.990$, $p<0,05$, altıncı $F_{(15, 984)}= 3.150$, $p<0,05$, onuncu $F_{(15, 984)}= 2.188$, $p<0,05$, on birinci $F_{(15, 984)}= 1.726$, $p<0,05$, on ikinci $F_{(15, 984)}= 3.277$, $p<0,05$, on üçüncü $F_{(15, 984)}= 2.018$, $p<0,05$, on beşinci $F_{(15, 984)}= 2.298$, $p<0,05$, on dokuzuncu $F_{(15, 984)}= 3.061$, $p<0,05$ ve yirminci $F_{(15, 984)}= 5.585$, $p<0,05$, ifadeler için anlamlı farklılıklar gösterdiği (H_1 kabul) tespit edilmiştir. Gruplar arasındaki farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu belirleyebilmek amacıyla öncelikle varyansların homojenliğine bakılmış ve altıncı, onuncu ve on beşinci ifadelerin normal dağıldığı ($p>0,05$) tespit edildiği için Tukey testi yapılırken, diğer ifadelerin tamamında normal dağılıma sahip olmadığı ($p<0,05$) tespit edilmiş ve Tamhane's T2 testi uygulanmıştır.

- Türkiye'de mükelleflerin gelirleri yükseldikçe vergi oranlarının da yükseldiği ifadesinde ücret ve menkul sermaye iradı geliri elde eden mükelleflerin, ticari kazanç elde eden mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Türkiye'de az kazananın az, çok kazananın çok gelir vergisi ödediği ifadesinde serbest meslek kazancı-menkul sermaye iradı geliri elde eden mükelleflerin, ticari kazanç, ücret ve serbest meslek kazancı elde edenlere göre ***daha olumlu,***
- Türkiye'de ücret gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirildiği ifadesinde menkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı ve ücret-menkul sermaye iradı elde eden mükelleflere göre ***daha olumsuz,***
- Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılmasının sadece ücretlilerde uygulandığı ifadesinde ücret-menkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin, serbest meslek kazancı elde edenlere göre ***daha olumlu,***
- Türkiye'de gelir vergisi mükelleflerinin bir yılda elde ettikleri gelirlerin toplamı üzerinden vergi ödedikleri ifadesinde serbest meslek kazancı-menkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin, ticari kazanç ve ücret geliri elde edenlere göre ***daha olumlu,***
- Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması kişilerin çalışma arzusunu azaltacağı ifadesinde ücret-menkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin, ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkileyeceği ifadesinde serbest meslek kazancı-menkul sermaye iradı geliri elde eden mükelleflerin ücret geliri elde eden mükelleflere göre ***daha olumlu,***

- Sermaye gelirinin emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesinin adil olduğu ifadesinde ticari kazanç elde eden mükelleflerin, ücret-menkul sermaye iradı geliri ve serbest meslek kazancı-menkul sermaye iradı geliri elde edenlere göre ***daha olumsuz,***
- Tüm gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının belli bir tutarının vergi dışında bırakılmasının adil olduğu ifadesinde serbest meslek kazancı-menkul sermaye iradı geliri elde eden mükelleflerin, ücret geliri elde edenlere göre ***daha olumlu,***
- Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının vergilemede adaleti sağladığı ifadesinde serbest meslek kazancı-menkul sermaye iradı geliri elde eden mükelleflerin, ticari kazanç elde edenlere göre ***daha olumlu,***
- Vergi matrahının gerçek usulde belirlenmesinin götürü usule göre daha adil olduğu ifadesinde ücret-menkul sermaye iradı geliri elde eden mükelleflerin, serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirildiği ifadesinde ücret-menkul sermaye iradı geliri elde eden mükelleflerin, ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere göre ***daha olumsuz*** algıya sahip oldukları tespit edilmiştir.
- Kazanç türü değişkeninin ilgili ifadeler üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan etki büyüklüğü (η^2) analizi sonucunda ilgili ifadelerin tamamı için düşük etki büyüklüğünün olduğu gözlemlenmiştir.

Kazanç türü değişkeninin mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyi üzerindeki etkisini belirlemek için yapılan analiz sonuçlarına göre serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin üniter vergileme sistemi ve artan oranlı tarife uygulamaları hakkında daha bilinçli oldukları, en az geçim indirimi ve sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamalarını ise daha adil buldukları tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra ücret geliri elde eden mükelleflerin ise artan gelire bağlı olarak yüksek vergi oranlarının çalışma arzularını azaltacağına -verginin ikame etkisi- ve gelirlerin adil vergilendirilmediğine ilişkin algılarının daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Dolayısıyla Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediği hususunda en yüksek algıya sahip mükellef grubu ücret geliri elde edenler olmakla birlikte bu bulgu literatürdeki diğer çalışmalarla da örtüşmektedir (Karakaş, 2019, s.26).

- Gelir düzeyi değişkenine göre oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0: Gelir düzeyi değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark yoktur.

H_1: Gelir düzeyi değişkenine göre gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyini ölçen ifadeler arasında anlamlı fark vardır.

Tablo 53: Gelir Düzeyi Değişkenine Göre Tek Faktörlü Varyans Analizi Sonuçları

İfade	*Gelir Düzeyi*	*n*	$\bar{x}$	*ss*	*F*	*p (sig.)*	η^2	*Fark*

s2	0-17.002 TL arasında	18	3.06	1.259	6.209	,001	,025	5>2 5>3
	17.003TL-34.004 TL arasında	100	2.97	1.337				
	34.005TL-51.006TL arasında	248	3.19	1.246				
	51.007TL-68.008TL arasında	382	3.51	.949				
	68.009TL'nin üzerinde	237	3.26	1.189				
s14	0-17.002 TL arasında	18	2.06	.873	10.388	,001	,041	1<2 1<3 1<4 1<5
	17.003TL-34.004 TL arasında	100	2.85	1.298				
	34.005TL-51.006TL arasında	248	2.83	1.111				
	51.007TL-68.008TL arasında	382	3.13	.982				
	68.009TL'nin üzerinde	237	3.26	1.029				
s15	0-17.002 TL arasında	18	3.83	.985	2.476	,043	,010	3<5
	17.003TL-34.004 TL arasında	100	3.74	.949				
	34.005TL-51.006TL arasında	248	3.60	.925				
	51.007TL-68.008TL arasında	382	3.77	.823				
	68.009TL'nin üzerinde	237	3.84	.815				
s19	0-17.002 TL arasında	18	3.72	.826	2.807	,025	,011	2>3
	17.003TL-34.004 TL arasında	100	3.63	.706				
	34.005TL-51.006TL arasında	248	3.33	.847				
	51.007TL-68.008TL arasında	382	3.45	.814				
	68.009TL'nin üzerinde	237	3.43	.902				
s20	0-17.002 TL arasında	18	2.50	1.339	4.416	,002	,018	2<4 2<5
	17.003TL-34.004 TL arasında	100	2.21	1.274				
	34.005TL-51.006TL arasında	248	2.48	1.234				
	51.007TL-68.008TL arasında	382	2.74	1.153				
	68.009TL'nin üzerinde	237	2.61	1.229				

Kaynak: SPSS çıktısından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tek Faktörlü Varyans Analizinden elde edilen bulgulara göre katılımcıların gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeylerini ölçen ifadelerden gelir düzeyi değişkenine göre ikinci $F_{(4, 980)}= 6.209$, $p<0,05$, on dördüncü $F_{(4, 980)}= 10.388$, $p<0,05$, on beşinci $F_{(4, 980)}= 2.476$, $p<0,05$, on dokuzuncu $F_{(4, 980)}= 2.807$, $p<0,05$ ve yirminci $F_{(4, 980)}= 4.416$, $p<0,05$, ifadeler için anlamlı farklılıklar gösterdiği (H_1 kabul) tespit edilmiştir. Gruplar arasındaki farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu belirleyebilmek amacıyla öncelikle varyansların homojenliğine bakılmış ve yirminci ifadenin normal dağıldığı ($p>0,05$) tespit edildiği için Tukey testi yapılırken, diğer ifadelerin tamamında normal dağılıma sahip olmadığı ($p<0,05$) tespit edilmiş ve Tamhane's T2 testi uygulanmıştır.

Tamhane's T2 testi sonuçlarına göre;

- Türkiye'de az kazananın az, çok kazananın çok gelir vergisi ödediği ifadesinde 68.009TL'nin üzerinde gelir elde eden mükelleflerin (asgari ücretin dört katı ve daha fazla gelir elde edenlerin), 17.003TL-34.004 TL (asgari ücretin iki katına kadar gelir elde edenlere göre) arasında ve 34.005TL-51.006TL (asgari ücretin iki ve üç katına kadar gelir elde edenlere göre) arasında gelir elde eden mükelleflere göre ***daha olumlu,***
- Asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışında bırakılmasını adil olmadığı ifadesinde asgari ücret seviyesinde gelir elde eden mükelleflerin, diğer tüm gelir düzeyindeki mükelleflere göre ***daha olumsuz,***
- Sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının vergilemede adaleti sağladığı ifadesinde 68.009TL'nin üzerinde (asgari ücretin dört katı ve daha fazla gelir elde edenlerin) gelir elde eden mükelleflerin, 34.005TL-51.006TL arasında gelir (asgari ücretin iki ve üç katına kadar gelir elde edenlere göre) elde edenlere göre ***daha olumlu,***
- Vergi matrahının gerçek usulde belirlenmesinin götürü usule göre daha adil olduğu ifadesinde 17.003TL-34.004 TL arasında gelir (asgari ücretin iki katına kadar gelir elde edenlerin) eden mükelleflerin, 34.005TL-51.006TL arasında gelir (asgari ücretin iki ve üç katına kadar gelir elde edenlere göre) elde edenlere göre ***daha olumlu,***
- Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirildiği ifadesinde 17.003TL-34.004 TL arasında gelir (asgari ücretin iki katına kadar gelir elde edenlerin) elde eden mükelleflerin, 51.007TL-68.008TL arasında (asgari ücretin üç ve dört katına kadar gelir elde edenlere göre) ve 68.009TL'nin (asgari ücretin dört katı ve daha fazla gelir elde edenlere göre) üzerinde gelir edenlere göre ***daha olumsuz*** algıya sahip oldukları tespit edilmiştir.

- Gelir düzeyi değişkeninin ilgili ifadeler üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan etki büyüklüğü (η^2) analizi sonucunda ilgili ifadelerin tamamı için düşük etki büyüklüğünün olduğu gözlemlenmiştir.

Gelir düzeyi değişkeninin mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayan mekanizmalara ilişkin bilinç ve algı düzeyi üzerindeki etkisini belirlemek için yapılan analiz sonuçlarına göre yüksek gelirli mükelleflerin artan oranlı tarife hakkında daha bilinçli, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnaların adil olduğuna ilişkin algılarının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra asgari ücret düzeyinde -veya altında- gelir elde eden düşük gelirli mükelleflerin asgari ücret tutarının sadece ücretlilerde vergi dışı bırakılmasını daha adil algıladıkları gözlemlenmiştir. Son olarak Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediği hususunda orta-alt gelir grubundaki mükelleflerin, orta-üst gelir grubundaki mükelleflere göre daha yüksek algıya sahip olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle gelir düzeyi arttıkça gelirlerin adil vergilendirildiğine ilişkin algı düzeyinin de yükseldiği görülmektedir.

3.7.4. Sıralama Sorularının Analizi

Araştırma kapsamında katılımcılara iki farklı sıralama sorusu yöneltilmiştir. İlk sıralama sorusu, 5'li Likert sorularının sonuncusu olan "Türkiye'de gelirler adil vergilendirilmektedir" ifadesi ile bağlantılıdır. Bu soruya olumsuz yanıt veren ve fikir beyan etmeyen diğer bir ifadeyle gelirlerin adil vergilendirilmediğini düşünen katılımcılardan ilk sıralama sorusu olan "Gelir vergisini adaletsiz buluyorsanız sizce nedeni nedir?" sorusunu yanıtlamaları istenmiştir. Yöneltilen sıralama sorusu kapsamında katılımcılara toplamda on farklı ifadeden oluşan maddeleri en önemliden en önemsize doğru (en önemli 1, en önemsiz 10) olacak şekilde önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Katılımcılardan sıralamaları istenen ifadeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 54: Katılımcılardan Gelir Vergisini Adaletsiz Bulmaları Durumunda Sıralamaları İstenilen İfadeler

Değer	***Gelir vergisini adaletsiz buluyorsanız sizce nedeni nedir?***
(...)	Artan oranlı vergi tarifesinin yapısı
(...)	Ücretlilerde vergi dışı bırakılan tutarın yetersizliği
(...)	Gelir dağılımını iyileştirme amacı dışında bazı mükelleflerin veya kazançlarının kısmen veya tamamen vergi dışına çıkarılması
(...)	Ücret gelirlerinin kâr gelirlerine göre daha ağır vergi yükü altında olması
(...)	Vergi aflarının uygulanması
(...)	Kayıt dışı ekonominin varlığı
(...)	Vergi denetim ve cezalarının yetersizliği
(...)	Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma faaliyetleri
(...)	Ödenecek verginin fiyata eklenerek tüketiciye aktarılması
(...)	Vergi cezasının, vergi idaresi ve mükellefler arasında uzlaşma yoluyla indirilmesi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ankete katılan toplam mükelleflerin %54,8'i Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğini düşündüğünü, %11,7'si bu konuda fikri olmadığını (toplamda %66,5) belirtmiştir[6]. Diğer bir ifadeyle ankete katılan toplam 1000 katılımcının 666'sının ilgili soru için sıralama yaptığı tespit edilmiş ve ağırlıklandırılmış ortalama analizinden elde edilen bulgular aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 55: Gelir Vergisini Adaletsiz Bulan Katılımcıların Sıralama Sonuçları

İfadeler	***Önem Sırası***												
		1	***2***	***3***	***4***	***5***	***6***	***7***	***8***	***9***	***10***	***Ort.***	***Önem Sırası***
	1	98	47	82	80	68	90	67	69	44	21	***4,90***	***3***

[6] Anket formunda yer alan 20. ifadeye "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" yanıtını verenlerin dışında kalanların ilgili soruya yanıt vermeleri istenmiştir.

	2	76	74	69	45	55	59	76	82	68	62	***5,49***	***7***
	3	104	111	78	79	77	63	47	47	38	22	***4,36***	***1***
	4	73	46	40	98	63	38	61	76	88	83	***5,82***	***8***
	5	67	74	80	88	90	64	56	56	31	60	***5,05***	***4***
	6	86	95	100	61	44	68	71	79	40	22	***4,74***	***2***
	7	62	77	70	84	72	51	68	64	75	44	***5,30***	***5***
	8	65	83	78	55	65	53	63	57	77	70	***5,43***	***6***
	9	22	29	29	39	57	74	73	57	123	162	***7,15***	***10***
	10	13	30	40	37	75	106	84	79	82	120	***6,78***	***9***
	Toplam	666	666	666	666	666	666	666	666	666	666		

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Gelir vergisini adaletsiz bulan katılımcıların adaletsizliğin nedenine ilişkin yaptıkları -ağırlıklandırılmış ortalama- sıralama sonuçlarına göre "gelir dağılımını iyileştirme amacı dışında bazı mükelleflerin veya kazançlarının kısmen veya tamamen vergi dışına çıkarılması" ifadesinin birinci sırada yer aldığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların gelir vergilemesinin adaletsiz olduğuna ilişkin algılarını etkileyen en önemli husus sosyal amaçlı olmayan muafiyet ve istisna uygulamalarıdır. Katılımcıların gelir vergilemesinin adil olmaması konusunda önem verdikleri ikinci husus, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin varlığıdır. Yapılan birçok çalışmada da kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin, mükelleflerin adalet algıları üzerinde olumsuz etki yarattığını göstermektedir (Abdiyeva ve Cumakunova, 2017, s.79; Çiçek ve Uygun, 2019, s.94; Türkay, 2019, s.182). Katılımcıların gelir vergilemesini adaletsiz olarak algılamalarına neden olan üçüncü husus, artan oranlı vergi tarifesinin yapısıdır. Mükellefler açısından vergi yükünün adil dağılımına imkan verecek bir vergi tarifesi büyük önem arz etmektedir. Tarife dilimleri için belirlenen matrah sınırları ve oranlarının büyük bir hassasiyetle belirlenmesi gerekmektedir. Özellikle düşük gelirli mükellefler için tarifenin ilk basamaklarına isabet eden sınır ve oranların adaletin sağlanabilmesinde büyük rol oynadığı unutulmamalıdır. Mükelleflerin gelir vergilemesini adaletsiz bulmaları üzerinde etki eden diğer hususlar ise sırasıyla; vergi aflarının uygulanması, vergi denetim ve cezalarının yetersizliği, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma faaliyetleri, en az geçim indirimi, ücret gelirlerinin kâr gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesi, uzlaşma müessesesi ve vergi yansıması takip etmektedir. Buradan hareketle mükelleflerin gelir vergilemesini adaletsiz olarak algılamaları üzerinde; verginin yansıtılması, uzlaşma, ayırma ilkesinin uygulanmaması gibi hususların daha az etkili olduğunu söylemek mümkündür.

Ayrıca katılımcıların yanıtlarına ilişkin ağırlıklandırılmış ortalama analizi yapılmaksızın ilgili ifadeler önem sırasına göre değerlendirildiğinde ise katılımcıların "gelir dağılımını iyileştirme amacı dışında bazı mükelleflerin veya kazançlarının kısmen veya tamamen vergi dışına çıkarılması" (104/111 kişi) ifadesi ile "kayıt dışı ekonominin varlığı" (100 kişi) ifadeleri gelir vergisinin adaletsiz olmasında en büyük gerekçeler olarak ileri sürdükleri görülmektedir.

Tablo 56: Gelir Vergilemesinin Adaletsiz Bulunmasında Nedenlerin Etki Derecesine Göre Sınıflandırılması

En önemli olduğu düşünülen hususlar	-Sosyal amaçlı olmayan muafiyet ve istisnalar -Kayıt dışı ekonominin varlığı -Artan oranlı vergi tarifesinin yapısı
Orta derecede önemli olduğu düşünülen hususlar	-Vergi aflarının uygulanması -Vergi denetim ve cezalarının yetersizliği -Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma -En az geçim indiriminin yetersizliği
En az öneme sahip olduğu düşünülen hususlar	-Ayırma ilkesinin uygulanmaması -Verginin yansıtılması -Uzlaşma müessesesinin varlığı

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırma kapsamında katılımcılara yöneltilen ikinci sıralama sorusu " Gelir vergilemesinde adaleti sağlamak bakımından aşağıda belirtilen ifadeleri en önemliden önemsize olacak şekilde puanlayarak sıralayınız" şeklindedir. En önemliden en önemsize doğru (en önemli 1, en önemsiz 8) olacak şekilde önem sırasına göre sıralamaları istenen ifadeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 57: Katılımcılardan Gelir Vergisinde Adaletin Sağlanması Bakımından Sıralamaları İstenilen İfadeler

Değer	***Gelir vergilemesinde adaletin sağlanması için belirtilen maddeler***
(...)	Az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alınmasını sağlayan artan oranlı vergi tarifesi
(...)	Kişinin kendi ve ailesinin yaşamını sürdürecek asgari geçim düzeyinin vergi dışı bırakılması
(...)	Ücret dışında gelir elde edenlerden de gelirin belli bir tutarının vergi dışı bırakılmasını sağlayan uygulamalar
(...)	Mükellefin farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirin toplamı üzerinden verginin hesaplanması
(...)	Mükellefin kişisel durumuna göre (bedeni, medeni hal vb.) kanunda belirtilen muafiyet, istisna ve indirimlerin düşülmesi
(...)	Vergi affı ya da vergi barışının uygulanması
(...)	İdare ile mükellefin aralarında anlaşma (uzlaşma) yoluyla vergi cezasının silinmesi
(...)	Vergi denetimlerinin artırılması ve cezaların caydırıcı olması

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Gelir vergilemesinde adaletin nasıl sağlanacağı konusunda katılımcılara yöneltilen ve sıralamaları istenilen ifadelere ilişkin katılımcıların verdiği yanıtlara ilişkin ağırlıklandırılmış ortalama analizi sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 58: Gelir Vergilemesinde Adaletin Sağlanması Bakımından Katılımcıların Sıralama Sonuçları

İfadeler	*Önem Sırası*									
		1	***2***	***3***	***4***	***5***	***6***	***7***	***8***	***Ort.***	***Önem Sırası***
	1	192	168	187	126	89	79	98	61	***3,69***	***1***
	2	197	171	144	142	114	77	76	79	***3,74***	***2***
	3	199	159	146	134	72	114	91	85	***3,86***	***3***
	4	109	79	135	199	139	74	131	134	***4,60***	***5***
	5	56	79	107	166	227	145	100	120	***4,87***	***6***
	6	114	123	87	93	109	140	166	168	***4,89***	***7***
	7	31	65	71	62	128	201	199	244	***5,81***	***8***
	8	102	156	123	78	122	170	139	109	***4,56***	***4***
	Toplam	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000		

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların gelir vergilemesinde adaletin sağlanması bakımından artan oranlı vergi tarifesini birinci sıraya koydukları görülmektedir. Bu bulgu bir önceki sıralama sorusunun sonuçları ile örtüşmektedir. Zira artan oranlı vergi tarifesi, mükelleflerin gelir vergisini adaletsiz bulmaları üzerinde önemli etkisi olan faktörlerden birisidir. Katılımcılar, en az geçim indirimi uygulamasını gelir vergilemesinde adaletin sağlanması bakımından ikinci sıraya koymaktadır. Nitekim mükellefler için kendi ve ailelerinin geçimini sağlayacak asgari tutar üzerinden vergi ödememeleri vergi yükünü adil hissetmeleri bakımından büyük öneme sahiptir. Öte yandan gelirin belli bir tutarının vergi dışında bırakılması hususunun ücret geliri elde edenlerin dışındaki mükelleflere de muafiyet ve istisna uygulamaları ile uygulanması gerektiği görüşü, üçüncü sıradadır. Burada ankete katılım sağlayan çeşitli mükellef gruplarının söz konusu uygulamanın sadece ücretliler için değil, diğer gelir vergisi mükellefleri için de uygulanmasının adaletli olacağına ilişkin algıya sahip oldukları görülmektedir. Mükelleflerin gelir vergilemesinde adaletin sağlanması bakımından önem arz eden diğer hususlar sırasıyla; vergi denetimlerinin artırılması ve cezaların caydırıcı olması, üniter vergileme sistemi, mükellefin kişisel durumlarına göre muafiyet, istisna ve indirimlerin düşülmesi, vergi affı ve vergi barışının uygulanması ve uzlaşma müessesesinin varlığı şeklindedir.

Ayrıca katılımcıların yanıtlarına ilişkin ağırlıklandırılmış ortalama analizi yapılmaksızın ilgili ifadeler önem sırasına göre değerlendirildiğinde katılımcıların; gelirin belli bir tutarının vergi dışında bırakılması hususunun ücret geliri elde edenlerin dışındaki mükelleflere de muafiyet ve istisna uygulamaları ile uygulanması gerektiği görüşünü (199 kişi), kendi ve ailelerinin geçimini sağlayacak asgari tutar üzerinden vergi ödememeleri diğer bir ifadeyle en az geçim indirimi müessesesini (171 kişi) ve artan oranlı vergi tarifesinin yapısını (187 kişi) gelir vergilemesinde adaleti sağlayabilmek için önemsedikleri görülmektedir.

Tablo 60: Gelir Vergilemesinde Adaletin Sağlanması Bakımından İfadelerin Önem Derecesine Göre Sınıflandırılması

En önemli olduğu düşünülen hususlar	-Artan oranlı vergi tarifesi -En az geçim indirimi -Ayırma ilkesinin kapsamının genişletilmesi (Muafiyet ve istisna uygulamaları ile)
Orta derecede önemli olduğu düşünülen hususlar	-Vergi denetimlerinin artırılması ve cezaların caydırıcı olması -Üniter vergileme sistemi -Vergi aflarının uygulanmaması
Düşük öneme sahip olduğu düşünülen hususlar	-Uzlaşma müessesesinin uygulanmaması -Mükelleflerin şahsi durumlarına göre kanunda belirtilen muafiyet, istisna ve indirimlerin düşülmesi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların gelir vergilemesinde adaletin sağlanması bakımından önceliği; adil tasarlanmış artan oranlı vergi tarifesi, en az geçim indirimi tutarı ve ayırma ilkesinin kapsamının genişletilerek bütün mükellef türleri için uygulanmasıdır. Öte yandan adaletin sağlanması bakımından uzlaşma müessesinin uygulanmaması ve mükelleflerin şahsi durumlarına göre kanunda belirtilen muafiyet, istisna ve indirimlerin düşülmesinin ise önem sıralamasının alt basamaklarında olduğu görülmektedir. Buradan hareketle mükelleflerin vergiyi bir yük olarak algılamamaları için adil bir vergi tarifesi tasarımı ve kendi yaşamlarını idame ettirebilecek tutar üzerinden vergi ödememeleri gerektiği hususlarına büyük önem verdiklerini söylenebilir. Nitekim söz konusu iki husus da mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin ne kadarını vergi olarak ödeyeceklerini belirlemekte ve vergi yükünün dağılımında büyük rol oynamaktadır.

3.7.5. Açık Uçlu Soruların Analizi

Mükelleflerin vergilemede adalete ilişkin algıları vergi uyumu açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü mükellefler genelde vergi sisteminin, özelde ise vergilerin ne ölçüde adil olduğuna/uygulandığına inanırlarsa, vergiye karşı direnç göstermek yerine vergiye karşı uyumları da o kadar yükselebilecektir. Vergi uyumu; vergi beyannamelerinin, verildiği dönemde yürürlükteki vergi yasaları, genel tebliğler ve yargı kararlarına uygun olarak hazırlanmasını, vergi yükümlülüğünün beyannamede eksiksiz bir şekilde belirtilmesini ve beyannamenin süresinde ilgili yerlere verilmesini ifade etmektedir (Roth, Scholz ve Witte, 1989, s.2). Başka bir tanıma göre vergi uyumu; vergi ile ilgili gerekli bilgilerin zamanında açıklanması, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getirmesi ve yaptırım olmadan vergilerini zamanında ödemeleri şeklinde ifade edilmektedir (Silvani ve

Baer, 2000: 198). Vergi uyumu tanımlarına bakıldığında iki temel hususun ön plana çıktığı görülmektedir: İlk husus mükelleflerin elde ettikleri gelirlere ilişkin beyannamelerini doğru bir şekilde hazırlamaları, ikinci husus ise üzerlerine tahakkuk eden vergileri kendiliğinden zamanında ve tam olarak ödemeleridir. Buradan hareketle hazırlanarak katılımcılara yöneltilen iki açık uçlu soru aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 59: Katılımcılara Yöneltilen Açık Uçlu Sorular

İfade	
Sizce mükellefler kazançlarını doğru beyan ediyorlar mı?	**Evet (...) Hayır (...)**
Hayır ise sizce neden?	
Sizce mükellefler tahakkuk eden gelir vergilerinin tümünü zamanında ve tam olarak ödüyorlar mı?	**Evet (...) Hayır (...)**
Hayır ise sizce neden?	

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Anket formunun son bölümünde katılımcılara yöneltilen yukarıda belirtilen iki soru esas itibarıyla mükelleflerin verginin tarh aşamasında vergiye gösterdikleri uyum ile ödeme aşamasında gösterdikleri uyuma ilişkin tespitler yapmaya yönelik algılarını ölçmek için oluşturulmuştur. Diğer bir ifadeyle, vergiye uyumlu mükellefler, kazançlarını doğru beyan ederek, üzerlerine düşen vergi borçlarını zamanında ve tam olarak ödemektedir. Dolayısıyla ilgili soru için "evet" yanıtını veren katılımcılar, tarh aşamasında vergi uyumunun olduğu algısına sahip olanları, hayır" yanıtını veren katılımcılar ise verginin tarh aşamasında uyumun olmadığı algısına sahip olanları ortaya koymaktadır. Ayrıca ilgili soruya "hayır" yanıtını verdikten sonra nedenine ilişkin yapılan açıklamalar ise Türkiye'de gelir vergilemesindeki vergi uyumsuzluğunun nedenlerine ilişkin ampirik tespitler yapılmasını mümkün kılmıştır. İlgili sorulara ilişkin katılımcıların yanıtları aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 60: Açık Uçlu Sorulara Verilen Yanıtlar

İfade		
Sizce mükellefler kazançlarını doğru beyan ediyorlar mı?	***Evet***	***Hayır***
(Toplam)	***% 28,9***	***% 71,1***
İstanbul	Evet	Hayır
	%24,5	%75,5
Yalova	Evet	Hayır
	%34,4	%65,6
Hayır ise sizce neden?		
Sizce mükellefler tahakkuk eden gelir vergilerinin tümünü zamanında ve tam olarak ödüyorlar mı?	***Evet***	***Hayır***
(Toplam)	***% 29,4***	***% 70,6***

İstanbul	Evet	Hayır
	%25,4	%74,6
Yalova	Evet	Hayır
	%34,2	%65,8
Hayır ise sizce neden?		

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların ilk soruya %71,1'i, ikinci soruya ise %70,6'sı "hayır" yanıtını vererek olumsuz görüş bildirdikleri gözlemlenmektedir. Dolayısıyla katılımcıların büyük çoğunluğu Türkiye'de gelir vergilemesinde vergi uyumunun olmadığını düşünmektedir. Bu durum tespiti Türkiye'de verimli bir gelir vergilemesi yapılması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılması konusunda kısır döngü içinde bulunulduğunun işaretini vermektedir. Nitekim %70 üzerinde olumsuz görüş vergi kayıp ve kaçaklarının yaygın olduğu algısına sahip durumdadır. Bu mükelleflerin vergiye karşı uyumlu olmalarını beklemek güçtür. Ayrıca bu denli kayıp ve kaçağın olması verginin verimli olmasını ve vergi yükünün dağılımında adaleti de olumsuz etkileyecektir. Katılımcıların verdiği "hayır" yanıtından sonra nedenlerine ilişkin yaptıkları açıklamalardan hareketle oluşturulan kümeleme sonuçları aşağıda gösterilmektedir.

Şekil 5: Katılımcılara Göre Mükelleflerin Kazançlarını Doğru Beyan Etmeme Sebepleri



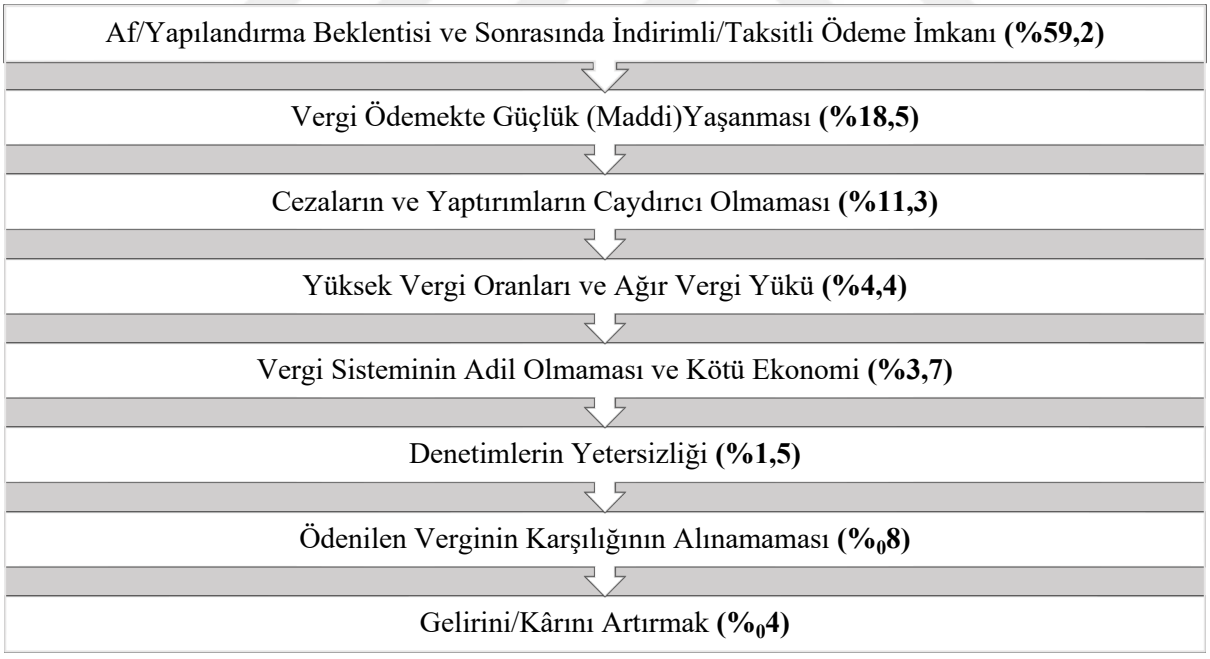
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcılara yöneltilen ilk klasik soru için verilen yanıtlardan hareketle oluşturulan ifadeler ve oranları Şekil 5'te gösterilmektedir. Katılımcıların %27'si mükelleflerin vergi oranlarının yüksek ve vergi yükünün ağır olması nedeniyle kazançlarını doğru beyan etmediğini ifade etmiştir. Mükelleflerin vergi oranlarını yüksek bulması ve kendilerini ağır vergi yükü altında hissetmeleri onları yanlış beyanda bulunarak vergi uyumsuzluğuna yönlendirebilmektedir (Reckers, Sanders ve Roark, 1994). Nitekim G.

Schmölders tarafından yapılmış -bu alandaki en eski- çalışmada da adalet algısını etkileyen en önemli unsurun vergi oranı olduğu ileri sürülmektedir (Schmölders, 2006, s.46). Katılımcıların %24,3'ü mükelleflerin az vergi ödeyerek kendi gelirlerini artırma amacıyla doğru beyanda bulunmadıklarını ifade etmiştir. Burada ise mükellefler maksimizasyon güdüsüyle hareket ederek az vergi ödemek için çözüm yolları bulmaya gayret etmektedir. Katılımcıların %19,1'i mükelleflerin kayıt dışı işlemlerle (Naylon fatura, el altından/açıktan satış, faturasız satış vb.) vergi kaçırdığı için doğru beyanda bulunmadığını ileri sürmüştür. Bunu %5 ile yetersiz denetimler, %3,3 ile caydırıcı olmayan cezalar, %3 ile adaletsiz vergi sistemi algısı, %2,6 ile verginin karşılığını alamama düşüncesi, % 2,2 dürüst olunmaması ve %1,5 ile vergi affı beklentisi nedenleri ile mükelleflerin beyanlarını doğru şekilde gerçekleştirmedikleri ifade edilmiştir.

Ayrıca katılımcılara göre mükelleflerin kazançlarını doğru beyan etmeme gerekçeleri il bazlı olarak değerlendirildiğinde "yüksek vergi oranları ve ağır vergi yükü" gerekçesinin İstanbul'daki katılımcıların %20'si, Yalova'daki katılımcıların ise %37'si, "az vergi ödeyerek kazancını artırmak" gerekçesinin ise İstanbul'daki katılımcıların %21,6'sı, Yalova'daki katılımcıların ise %28,5'i tarafından ileri sürüldüğü tespit edilmiştir.

Şekil 6: Katılımcılara Göre Mükelleflerin Tahakkuk Eden Vergileri Zamanında ve Tam Olarak Ödememe Sebepleri



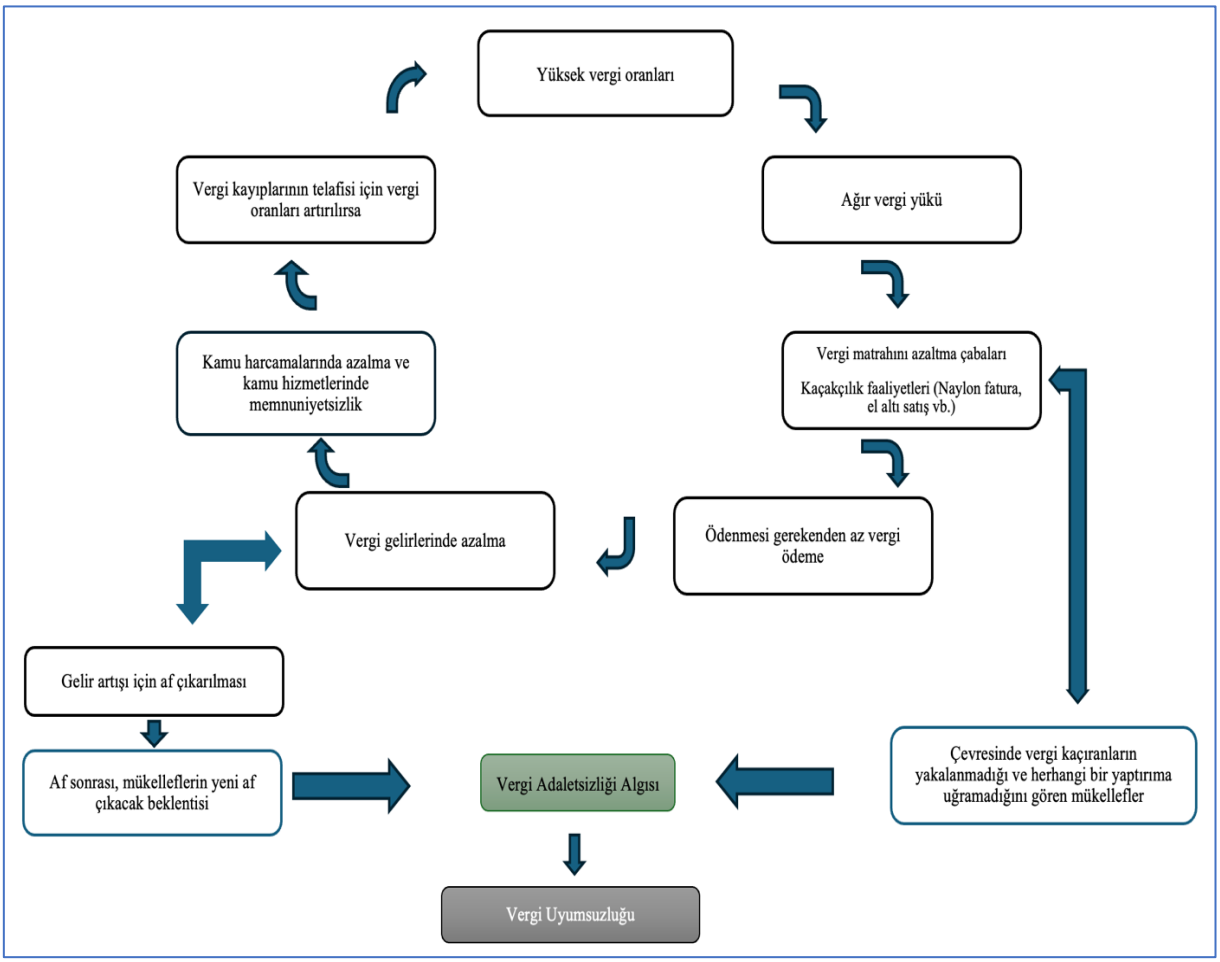
Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcılara yöneltilen ikinci açık uçlu soru için verilen yanıtlardan hareketle oluşturulan ifadeler ve oranları Şekil 6'da gösterilmektedir. Katılımcıların neredeyse %60'ı mükelleflerin vergi affı/yapılandırma beklentisi ve sonrasında indirim/taksit ile ödeme imkanı olduğu gerekçeleriyle vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir. Dolayısıyla katılımcıların büyük çoğunluğuna göre mükelleflerin üzerlerine tahakkuk eden vergileri zamanında ve tam olarak

ödememeleri diğer bir ifadeyle vergi uyumu sergilememelerinin en büyük nedeni vergi affı beklentisine sahip olmalarıdır. Nitekim yapılmış birçok çalışmada vergi aflarının vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerinde olumsuz/negatif etkisinin olduğu görülmüştür (Çetin, 2007, s.182; Çiçek, 2006, s.125; Çoban, 2004, s.149; Demir, 2008, s.178; Demir ve Akyol, 2024, s.58; Muter, Sakınç ve Çelebi, 1993, s.19; Özkan ve Karadeniz, 2020, s.22). Katılımcıların %18,5'i mükelleflerin ödeme güçlüğü yaşadığı için vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir. İlgili ifadeyi, uygulanan vergi oranlarının yüksekliği ve vergi yükünün ağırlığı nedeniyle mükelleflere tahakkuk eden vergi miktarının fazla olması nedeniyle ödemekte güçlük çektikleri şeklinde yorumlamak mümkündür. Katılımcıların %11,3'ü cezaların ve yaptırımların caydırıcı olmadığı gerekçesiyle mükelleflerin vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir. Dolayısıyla vergisini ödemeyen mükelleflerin caydırıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaması, onları vergi uyumsuzluğuna yönlendirmekte ve vergi kaçırma konusunda daha rahat davranmalarına neden olabilmektedir (Demir ve Kaya, 2017, s.137). Öte yandan vergi cezalarının etkinliği, mükellefler üzerinde vergilemede adaletin sağlandığı hususunda bir algı oluşturarak vergi uyumunu artırabilecektir (Kim, 2005: 524). Katılımcıların %4,4'ü yüksek vergi oranları, %3,7'si adaletsiz vergi sistemi ve kötü ekonomik koşullar, %1,5'i denetimlerin yetersizliği, ‰8'i ödenilen verginin karşılığının alınamaması ve ‰4'ü kişisel gelirini artırmak amacıyla mükelleflerin vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir.

Ayrıca katılımcılara göre mükelleflerin tahakkuk eden vergileri tam ve zamanında ödememe gerekçeleri il bazlı olarak değerlendirildiğinde, "af/yapılandırma beklentisi ve sonrasında taksitli ödeme imkanı" gerekçesinin İstanbul'daki katılımcıların %55'i ve Yalova'daki katılımcıların %65'i, "vergi ödemekte güçlük yaşanması" gerekçesinin ise İstanbul'daki katılımcıların %16'sı, Yalova'daki katılımcıların ise %21'i tarafından ileri sürüldüğü gözlemlenmiştir.

Şekil 7: Vergi Adaletsizliği Algısına İlişkin Döngü



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 7'de ankette yer alan açık uçlu sorulara yanıt veren mükelleflerin cevaplarından hareketle oluşturulan vergi adaletsizliği algısı ve vergi uyumsuzluğuna ilişkin döngü gösterilmektedir. Döngünün ilk aşaması uygulanan yüksek vergi oranları ve akabinde mükelleflerce hissedilen ağır vergi yüküdür. Diğer bir ifadeyle devletin uyguladığı vergi oranlarını yüksek bulan mükellefler, kendilerini ağır vergi yükü altında hissetmektedir. Hissedilen ağır vergi yükü karşısında mükellefler, matrahlarını azaltabilmek için illegal yollara başvurabilmektedir. Bu kapsamda naylon fatura, el altından satış gibi kaçak faaliyetler ile vergi kaçırmaktadırlar. Bu faaliyetleri sonucunda ödemeleri gerekenden az vergi ödeyerek hissettikleri vergi yükünü hafifletmektedirler. Ancak öte yandan devletin vergi gelirleri ve bununla birlikte kamusal hizmet sunumu da azalabilmektedir. Azalan kamusal hizmetler sonrasında mükelleflerde memnuniyetsizlik oluşabilmekte ve devlet bu memnuniyetsizliği ve azalan vergi gelirlerini telafi edebilmek için vergi oranlarını artırabilmektedir. Bu karar sonrası söz konusu döngü başa dönmekte ve süreç tekrarlanmaktadır.

Öte yandan söz konusu döngünün iki aşamasında devletin farklı uygulamaları neticesinde vergi adaletsizliği algısı oluşabilmekte ve süreç vergi uyumsuzluğu ile tamamlanmaktadır. Şöyle ki, vergi matrahını kaçakçılık faaliyetleri ile azaltan mükelleflerin yakalanmadığı ve herhangi bir cezai yaptırımla

karşılaşmadığını gören uyumlu mükelleflerin, vergi adaleti algısı zayıflamakta ve vergiye karşı uyumsuz tavır sergileyebilmektedir. Diğer yandan devlet azalan vergi gelirlerini çıkaracağı vergi affı ile tahsil etmeyi tercih ettiğinde uyumlu mükellefler, uyumsuz mükelleflerin herhangi bir cezai yaptırımla karşılaşmadığını hatta indirimli ve taksitli bir şekilde vergilerini ödediğini gördüklerinde süreç yine vergi adaleti algısının zayıflaması ve vergi uyumsuzluğu ile tamamlanmaktadır. Burada devlete iki önemli hususta görev düşmektedir. Birincisi, denetimleri artırarak etkin hale getirmesi ikincisi ise vergi affına başvurmamasıdır. Zira bu iki uygulama da vergiye uyumlu mükellefleri adeta cezalandırmakta ve onları vergi uyumsuzluğuna yönlendirebilmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergilemenin vergi otoritesi ve mükellef olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Vergi otoritesinin amacı, devlete gelir sağlayarak kamu harcamalarını finanse edebilmektir. Ancak bu noktada önem arz eden husus, karşılıksız ve zorunlu bir ödeme olan verginin, mükelleflerin ekonomik gücünü sınırlandırması dolayısıyla tüketim ve tasarruf kabiliyetini düşürmesi sebebiyle bir yük olarak algılanmasıdır. Diğer bir ifadeyle mükellefler, doğrudan bir karşılık alamadıkları ve zorunlu olarak ödedikleri vergileri yük olarak görebilmektedir. Bu noktada devletin vergileme dolayısıyla ortaya çıkan yükü -vergi yükü- mükellefler arasında adil paylaştırabilmesi ön plana çıkmaktadır. Vergi yükünün dağılımında adaletin sağlanabilmesi meselesi gerek hükümetler gerekse mükellefler için büyük önem arz etmektedir. Vergi yükünün adil dağılımı diğer bir ifadeyle vergilemede adaletin sağlanabilmesi bakımından günümüz vergileme anlayışında "ödeme gücü" yaklaşımı kabul görmektedir. Ödeme gücü yaklaşımının temeli, toplumu oluşturan herkesin ödeme gücüyle orantılı olarak vergilemeye katılması esasına dayanmaktadır. Ancak mükelleflerin elde ettikleri gelirle orantılı olarak vergi ödemeleri tek başına vergilemede adaletin sağlanması açısından yeterli görülmemekte, vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilen servet ve harcamadan da vergi alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımını sağlamak için diğer bazı mekanizmalar yardımıyla ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alınmasını mümkün kılan artan oranlı vergi tarifesi, mükelleflerin kendileri ve ailelerinin hayatlarını idame ettirebilecek temel gelir üzerinden vergi alınmamasını sağlayan en az geçim indirimi, emek gelirinin sermaye gelirleri karşısında korunması ve dolayısıyla emek gelirlerinin daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği esasına dayanan ayırma ilkesi, sosyal amaçlı olmak üzere mükelleflere sunulan muafiyet ve istisna uygulamaları, mükelleflerin matrahlarının belirlenirken gerçek usulden yararlanılması ve vergileme yapılırken üniter sistemin kullanılması günümüzde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan mekanizmalardır. Öte yandan vergi sistemleri içerisinde yer alan bazı mekanizma ve durumlar, ödeme gücüne göre vergilendirmeyi güçleştirerek vergilemede adaleti olumsuz etkilemektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, çıkarılan vergi afları, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, vergiyi ödemekle yükümlü olan kişilerin ödeyecekleri vergiyi başkalarına aktarması -vergi yansıması-, yetersiz denetimler ve caydırıcı olmayan cezalar ve son olarak vergi otoritesi ile mükellefin vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözüme kavuşturulmasını sağlayan uzlaşma müessesesidir. Bahsi geçen mekanizmalar bir taraftan ödeme gücüne göre vergilendirmeyi ve vergi yükünün adil dağılımını güçleştirirken diğer taraftan mükelleflerin vergi adaleti algılarını olumsuz etkileyebilmektedir.

Buradan hareketle çalışmada gelir vergilemesinde ödeme gücüne göre vergilemeyi kolaylaştıran ve güçleştiren mekanizma ve durumların Türkiye ve diğer seçili ülkelerdeki uygulama şekillerinin ortaya konulması ve akabinde Türkiye'deki gelir vergisi mükelleflerinin bu mekanizma ve durumlara ilişkin bilinç ve algı düzeylerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada, öncelikle vergilemede adalet, vergi

yükünün adil dağılımını sağlayacak yaklaşımlar ve ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayan ve ödeme gücüne göre vergilendirme yapılmasını güçleştiren mekanizmalar ve işleyişleri teorik düzeyde ele alınmış ve sonrasında Türkiye, İngiltere, Almanya, ABD, Macaristan ve Polonya'daki uygulama şekilleri incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayan mekanizmalardan artan oranlı tarifenin sadece Macaristan'da uygulanmadığı, en az geçim indiriminin Türkiye ve Macaristan'da uygulanmadığı, ayırma ilkesinin Almanya ve Macaristan'da uygulanmadığı tespit edilmiştir. Öte yandan sosyal amaçlı muafiyet ve istisnaların, gerçek usulde matrah tespitinin ve üniter vergileme sisteminin seçili ülkelerin tamamında uygulandığı görülmüştür.

Gelir vergilemesinde ödeme gücüne ulaşmayı sağlayan mekanizmaların uygulama şekillerine bakıldığında artan oranlı tarifenin Türkiye'de % 15-40 aralığında değişen vergi oranlarına sahip beş dilimli, İngiltere'de % 0-45 aralığında değişen vergi oranlarına sahip dört dilimli, Almanya'da %0-45 aralığında değişen vergi oranlarına sahip dört dilimli, ABD'de %10-37 aralığında değişen vergi oranlarına sahip yedi dilimli, Polonya'da %12 ve %32 olmak üzere iki dilimli vergi tarifesinin uygulandığı görülmüştür. Burada özellikle İngiltere ve Almanya'da ilk vergi dilimi için uygulanan %0 -temel kişisel indirim- vergi oranının, mükelleflerin ödeme gücüne ulaşılması açısından örnek teşkil ettiğini, öte yandan Polonya'daki iki dilimli uygulanan vergi tarifesinin ise ödeme gücünün sağlanması bakımından zayıf kaldığını söylemek mümkündür. Ayrıca Almanya ve ABD'de gelir vergisi tarifesinde evli ve bekar ayırımına göre farklı vergi oranının uygulanması verginin sübjektiflik gücü artırmaktadır. Ayırma ilkesinin uygulanma şekline bakıldığında vergi tarifesinde ücretliler için farklı matrah sınırlarının belirlendiği ve 2022 yılı itibariyle asgari ücrete tekabül eden gelirin ücretlilerde istisna kapsamında gelir vergisi açısından vergi dışında bırakılması suretiyle (ücretliler için vergi indirimi) Türkiye'nin bu bakımdan en net uygulama biçimine sahip olduğu tespit edilmiştir. Diğer ülkelerde ise ya uygulanmadığı ya da Kazanılmış (Emek) Gelir Vergisi Kredisi/İndirimi yoluyla orta ve düşük gelirli kesime vergi indirimi şeklinde uygulandığı görülmüştür. En az geçim indiriminin, Türkiye'de uygulanmadığı, İngiltere, Almanya, ABD ve Polonya'da temel kişisel indirim aracılığıyla uygulandığı gözlemlenmiştir. Sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalara bakıldığında ise Türkiye'de; esnaf muaflığı, genç girişimcilere kazanç istisnası, engellilik indirimi, köyde halı ve kilim dokuyanlara ilişkin ücretlerin istisna edilmesi, İngiltere'de; temel kişisel indirim, ölüm veya emeklilik ödemeleri ve iş ile ilgili eğitim ödemelerinin istisna edilmesi, Almanya'da; engelli bakım indirimi, çocuk bakım ve eğitim masrafları indirimi, Hepatit C ve HIV Virüsü bulaşan kişilere yapılan yardımlara ilişkin istisna ve işveren yardım ve katkılarına ilişkin istisnaların uygulandığı, ABD'de; standart kişisel indirim, kazanılmış gelir vergisi kredisi/indirimi, hayırsever katkı ödemelerine ilişkin istisna, işle ilgili eğitim giderlerine ilişkin istisna ve kaza, afet ve hırsızlık kayıplarının vergiden indirildiği, Macaristan'da, dört çocuklu annelere vergi muafiyeti, 25 yaş altındaki kişilere vergi muafiyeti ve 30 yaş altındaki annelere vergi indiriminin uygulandığı, Polonya'da ise engellilik indirimi, 26 yaş altındaki kişilere vergi muafiyeti ve dört veya daha fazla çocuklu aileler için vergi muafiyeti gibi alanlara yoğunlaşıldığı tespit edilmiştir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde vergi sistemlerinde uygulanan sosyal amaçlı muafiyet ve istisnaların genel olarak

benzerlik gösterdiği görülmekle birlikte Macaristan ve Polonya'da özellikle genç kişilerin istihdama kazandırılması, evliliğe ve çocuk sahibi olmaya teşvik edilmesi hususlarına yönelik önceliklerin olduğunu söylemek mümkündür. Matrahın gerçek usulde tespiti ve üniter vergileme sisteminin uygulanması bakımından ise çalışma kapsamında incelenen ülkelerin tamamında benzerliğin olduğu tespit edilmiştir.

Gelir vergilemesinde ödeme gününe ulaşmayı güçleştiren dolayısıyla vergilemede adaleti olumsuz etkileyen mekanizma ve durumlara bakıldığında ise kayıt dışı ekonominin %31,4 ile en büyük olduğu ülke Türkiye ve bunu sırasıyla %23,5 ile Macaristan, %22,5 ile Polonya, %11,2 ile Almanya, %10,1 ile İngiltere ve %7,2 ile ABD takip etmekte olduğu görülmüştür. Çıkarılan vergi afları değerlendirildiğinde her ülkede söz konusu müesseseye başvurulduğu tespit edilmekle birlikte en sık başvuran ülkenin -ortalama 2,5-3 yılda bir- Türkiye olduğu görülmüştür. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetlerinin tüm ülkelerde olduğu, küresel ölçekte yaratılan vergi kaybında ABD (%25,9) ve İngiltere'nin (%14,95) öncü rol oynadığı tespit edilmiştir. Vergi denetimlerinin çalışma kapsamında incelenen her ülkede -kısmen yetersiz- gerçekleştirildiği, vergi yansımasının her ülkede geçerli olduğu, uzlaşmanın Macaristan ve Polonya dışındaki ülkelerde uygulandığı belirlenmiştir. Ayrıca kayıt dışı ekonomi oranı ile vergi ödeme uyumu arasında ters yönlü ilişki tespit edilmiştir. Buna göre kayıt dışı ekonomi oranının düşük olduğu ülkelerde, vergi ödeme uyumunun yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, önceki bölümlerde değinilen gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı ve bozucu mekanizma ve durumlara ilişkin oluşturulan anket formu aracılığıyla mükelleflerin bilinç ve algı düzeylerini ölçmek amaçlanmıştır. Bu amaçla beş bölümden oluşan anket formu tasarlanmıştır. Anket formunun birinci bölümünde ankete katılan mükelleflerin demografik özeliklerine ilişkin 6 soru bulunmaktadır. Bu sorular katılımcıların cinsiyetleri, medeni durumları, yaşları, eğitim düzeyleri, gelir türleri ve aylık gelir düzeylerine ilişkindir. Anketin ikinci bölümünde 5'li Likert tipinde hazırlanmış 20 ifade bulunmaktadır. Bu ifadeler arasında yer alan ilk 7 ifade mükelleflerin ödeme gücünü sağlayan mekanizmalara ilişkin bilgi ve bilinç düzeyini, diğer 13 ifade ise mükelleflerin bu mekanizmalara ilişkin algılarını -adil bulup bulmadıkları- ölçmeyi hedeflemiştir. Anketin üçüncü bölümünde mükellefler tarafından gelir vergisinin adaletsiz olarak algılanmasına neden olabileceği düşünülen toplamda 10 ifadenin bulunduğu bir sıralama sorusu yer almaktadır. Eğer katılımcılar Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğine inanıyorlarsa, adaletsizliğe neden olabileceği düşünülen bu 10 ifadeyi en önemliden en önemsize olacak şekilde sıralamaları istenmiştir. Anketin dördüncü bölümünde gelir vergilemesinde adaletin sağlanabilmesine hizmet edeceği düşünülen toplam 8 ifadenin bulunduğu bir sıralama sorusu bulunmaktadır. Bu soruda katılımcılardan gelir vergilemesinde adaleti sağlayan 8 ifadeyi en önemliden en önemsize olacak şekilde sıralamaları istenmiştir. Beşinci ve son bölümde ise vergi uyumsuzluğunu ifade eden iki açık uçlu soru sorulmuş ve mükelleflerden cevaplamaları istenmiştir.

Bu kapsamda uygulanan anket neticesinde, 5'li Likert tipinde hazırlanan ve mükelleflerin ödeme gücü mekanizmalarına ilişkin bilinç düzeyini ölçen ifadelerin frekans dağılımlarına ait bulgular

incelendiğinde genel olarak katılımcıların Türkiye'de uygulanmakta olan; artan oranlı tarife, ayırma ilkesi, üniter vergileme sistemi, matrahın gerçek usulde tespit edilmesi ve muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin (%30-50 aralığında değişen düzeylerde) ***"katılıyorum"*** yanıtını verdikleri tespit edilmiştir. Dolayısıyla katılımcıların bahsi geçen mekanizmalara ilişkin bilinç düzeylerinin yüksek olduğunu söylenebilir. Öte yandan asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışı bırakıldığı hususunda ise ***"fikrim yok"*** şeklinde yanıt verdikleri dolayısıyla bilinç düzeylerinin düşük olduğu görülmüştür.

Anket çalışması Marmara Bölgesinde vergi ödeme uyumunun en yüksek ve en düşük olduğu iller olan İstanbul ve Yalova'da gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla anket formunda yer alan 5'li Likert sorularının frekans analizlerinde her bir il için ayrı ayrı analizler gerçekleştirilerek karşılaştırmalar yapılmıştır. Mükelleflerin ilgili mekanizmalara ilişkin bilinç düzeyini belirleyebilmek amacıyla hazırlanan 5'li Likert tipindeki sorulara ait il bazlı frekans analizi sonuçları incelendiğinde, Türkiye'de uygulanmakta olan artan oralı tarife, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisna uygulamaları, matrahın gerçek usulde tespit edilmesi ve üniter vergileme sistemine ilişkin İstanbul'daki katılımcıların Yalova'daki katılımcılara göre daha bilinçli oldukları tespit edilmiştir.

5'li Likert tipinde hazırlanan ve mükelleflerin ödeme gücü mekanizmalarına ilişkin algısını ölçen ifadelerin frekans dağılımlarına ait bulgular incelendiğinde mükellefler artan oranlı vergi tarifesinin bir taraftan vergilemede adaleti sağladığı diğer taraftan vergi kaçakçılığı eğilimini artırdığı, çalışma arzularını azalttığı ve iktisadi kararlarını (tasarruf, yatırım vb.) olumsuz etkilediğine ilişkin bir algıya sahip oldukları görülmüştür. Ayırma ilkesi, en az geçim indirimi, sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamaları, üniter vergileme sistemi ve matrahın gerçek usulde tespit edilmesine ilişkin ise olumlu bir algıya sahip oldukları belirlenmiştir. Öte yandan mükelleflerin asgari ücret tutarının sadece ücretlilerde vergi dışı bırakıldığı ve stopaj yöntemiyle verginin tahsil edildiğine dair fikir sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. Son olarak katılımcıların Türkiye'de gelirin adaletsiz şekilde vergilendirildiğine ilişkin algıya sahip oldukları gözlemlenmiştir.

Mükelleflerin ilgili mekanizmalara ilişkin algı düzeyini belirleyebilmek amacıyla hazırlanan 5'li Likert tipindeki sorulara ait il bazlı frekans analizi sonuçları incelendiğinde, artan oranlılığın vergilemede adaleti sağladığı, gelirin artmasıyla birlikte vergi oranlarının da artmasının vergi kaçakçılığını artıracağı, çalışma arzusunu azaltacağı ve üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkileyeceği, ayırma ilkesinin, en az geçim indirimi uygulamasının ve üniter vergileme sisteminin adil olduğuna, istisna ve muafiyetlerin yararlanmayanları rahatsız edeceğine, stopaj yöntemiyle tahsilin adaletsiz olduğuna, gerçek usulde matrah tespitinin adil olduğuna ve Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğine ilişkin algı düzeyinin İstanbul'daki katılımcılarda (Yalova'daki katılımcılara göre) daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle İstanbul'daki mükellefler, Yalova'daki mükelleflere göre vergilemede adaleti sağlayıcı mekanizmalar hakkında daha bilinçli olup daha olumlu algıya sahiptirler. Bu veriler, illerin seçiminde yararlanılan çalışmayı desteklemektedir. Zira mükelleflerin bilinç ve algı düzeylerinin artması, vergi ödeme uyumlarının da artmasını sağlayabilecektir.

Çalışma kapsamında uygulanan ankette yer alan gelir vergilemesinde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan mekanizmalara ilişkin 5'li Likert tipi ifadelerin demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan farklılık analizlerinin sonuçları incelendiğinde, cinsiyete göre iki ifade için anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Buna göre Türkiye'de emek gelirinin sermaye gelirine göre daha düşük oranda vergilendirildiği ifadesinde kadınların, gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkilediği ifadesinde ise erkeklerin daha yüksek ortalamaya sahip olduğu gözlemlenmiştir. Medeni duruma göre de iki farklı ifadede anlamlı sonuçların olduğu gözlemlenmiştir. Buna göre ödenecek verginin toplam kazanç üzerinden ödenmesi adildir ifadesinde bekarların daha olumlu, Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirildiği ifadesinde ise evlilerin daha olumlu algıya sahip oldukları gözlemlenmiştir.

Yaş değişkenine göre genç mükelleflerin orta yaş grubundaki mükelleflere göre üniter vergileme sistemi ve matrahın gerçek usulde tespiti hususlarında daha bilinçli oldukları görülmüştür. Bunun yanı sıra yine genç mükelleflerin orta yaş grubundaki mükelleflere göre ayırma ilkesinin vergilemede adalete hizmet ettiğine ve Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediğine ilişkin daha yüksek algıya sahip oldukları tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, yaşlıların gençlere nazaran daha adaletçi bir yapıda olduklarına dair bulgulara ulaşan diğer çalışmaları desteklemektedir. Zira bu araştırmada da genç mükelleflerin orta ve üzeri yaş grubundakilere göre gelirlerin adil vergilendirilmediğine ilişkin algılarının daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

Eğitim durumu değişkenine göre eğitim düzeyi yükseldikçe bilinç ve algı düzeyinin de yükseldiği tespit edilmiştir. Bu sonuçların, eğitim düzeyi ile bilinç seviyesi arasında pozitif ilişki olduğuna ilişkin diğer çalışmalarla örtüştüğü görülmektedir.

Kazanç türü değişkenine göre serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin üniter vergileme sistemi ve artan oranlı tarife uygulamaları hakkında daha bilinçli oldukları, en az geçim indirimi ve sosyal amaçlı muafiyet ve istisna uygulamalarını ise daha adil buldukları tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra ücret geliri elde eden mükelleflerin ise artan gelire bağlı olarak yüksek vergi oranlarının çalışma arzularını azaltacağına -verginin ikame etkisi- ve gelirlerin adil vergilendirilmediğine ilişkin algılarının daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Dolayısıyla Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediği hususunda en yüksek algıya sahip mükellef grubu ücret geliri elde edenler olmakla birlikte bu bulgunun literatürdeki diğer çalışmalarla da örtüştüğü tespit edilmiştir.

Gelir düzeyi değişkenine göre yüksek gelirli mükelleflerin artan oranlı tarife hakkında daha bilinçli, sosyal amaçlı muafiyet ve istisnaların adil olduğuna ilişkin algılarının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra asgari ücret düzeyinde -veya altında- gelir elde eden düşük gelirli mükelleflerin asgari ücret tutarının sadece ücretlilerde vergi dışı bırakılmasını daha adil algıladıkları gözlemlenmiştir. Son olarak Türkiye'de gelirlerin adil vergilendirilmediği hususunda orta-alt gelir grubundaki mükelleflerin, orta-üst gelir grubundaki mükelleflere göre daha yüksek algıya sahip olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle gelir düzeyi arttıkça gelirlerin adil vergilendirildiğine ilişkin algı düzeyinin de yükseldiği görülmüştür.

Anket formunda 5'li Likert tipi ifadelerin sonuncusu olan "Türkiye'de gelirler adil vergilendirilmektedir" ifadesi ile bağlantılı bir sıralama sorusu yöneltilmiş ve ilgili ifadeye katılımcılardan olumsuz görüş veya fikir beyan etmeyenlerin yanıtlamaları istenmiştir. Toplamda on farklı ifadeden oluşan maddeleri en önemliden en önemsize doğru (en önemli 1, en önemsiz 10) olacak şekilde önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Katılımcıların verdikleri yanıtlar çerçevesinde yapılan sıralama önem sırasına göre şu şekildedir: Gelir vergisini adaletsiz bulan katılımcıların adaletsizliğin nedenine ilişkin yaptıkları sıralama sonuçlarına göre "gelir dağılımını iyileştirme amacı dışında bazı mükelleflerin veya kazançlarının kısmen veya tamamen vergi dışına çıkarılması" ifadesinin birinci sırada yer aldığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların gelir vergilemesinin adaletsiz olduğuna ilişkin algılarını etkileyen en önemli husus sosyal amaçlı olmayan muafiyet ve istisna uygulamalarıdır. Katılımcıların gelir vergilemesinin adil olmaması konusunda önem verdikleri ikinci husus, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin varlığıdır. Yapılan birçok çalışmada da kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin, mükelleflerin adalet algıları üzerinde olumsuz etki yarattığını göstermektedir. Katılımcıların gelir vergilemesini adaletsiz olarak algılamalarına neden olan üçüncü husus, artan oranlı vergi tarifesinin yapısıdır. Mükellefler açısından vergi yükünün adil dağılımına imkan verecek bir vergi tarifesi büyük önem arz etmektedir. Tarife dilimleri için belirlenen matrah sınırları ve oranlarının büyük bir hassasiyetle belirlenmesi gerekmektedir. Özellikle düşük gelirli mükellefler için tarifenin ilk basamaklarına isabet eden sınır ve oranların adaletin sağlanabilmesinde büyük rol oynadığı unutulmamalıdır. Mükelleflerin gelir vergilemesini adaletsiz bulmaları üzerinde etki eden diğer hususlar ise sırasıyla; vergi aflarının uygulanması, vergi denetim ve cezalarının yetersizliği, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma faaliyetleri, en az geçim indirimi, ücret gelirlerinin kâr gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesi, uzlaşma müessesesi ve vergi yansıması takip etmektedir. Buradan hareketle mükelleflerin gelir vergilemesini adaletsiz olarak algılamaları üzerinde; verginin yansıtılması, uzlaşma, ayırma ilkesinin uygulanmaması gibi hususların daha az etkili olduğunu söylemek mümkündür.

Araştırma kapsamında katılımcılara yöneltilen ikinci sıralama sorusu " Gelir vergilemesinde adaleti sağlamak bakımından aşağıda belirtilen ifadeleri en önemliden önemsize olacak şekilde puanlayarak sıralayınız" şeklindedir. En önemliden en önemsize doğru (en önemli 1, en önemsiz 8) olacak şekilde önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Katılımcıların gelir vergilemesinde adaletin sağlanması bakımından artan oranlı vergi tarifesini birinci sıraya koydukları görülmüştür. Bu bulgu bir önceki sıralama sorusunun sonuçları ile örtüşmektedir. Zira artan oranlı vergi tarifesi, mükelleflerin gelir vergisini adaletsiz bulmaları üzerinde önemli etkisi olan faktörlerden birisidir. Katılımcılar, en az geçim indirimi uygulamasını gelir vergilemesinde adaletin sağlanması bakımından ikinci sıraya koymaktadır. Nitekim mükellefler için kendi ve ailelerinin geçimini sağlayacak asgari tutar üzerinden vergi ödememeleri vergi yükünü adil hissetmeleri bakımından büyük öneme sahiptir. Öte yandan ayırma ilkesinin bir uygulaması niteliğinde olan gelirin belli bir tutarının vergi dışında bırakılması hususunun kapsamının genişletilerek diğer gelir unsurlarını elde edenleri de içerecek şekilde düzenlenmesi, üçüncü sıradadır. Burada ankete katılım sağlayan çeşitli mükellefler gruplarının söz konusu uygulamanın sadece

ücretliler için değil, diğer gelir vergisi mükellefleri için de uygulanmasının adaletli olacağına ilişkin algının olduğu görülmektedir. Mükelleflerin gelir vergilemesinde adaletin sağlanması bakımından önem arz eden diğer hususlar sırasıyla; vergi denetimlerinin artırılması ve cezaların caydırıcı olması, üniter vergileme sistemi, mükellefin kişisel durumlarına göre muafiyet, istisna ve indirimlerin düşülmesi, vergi affı ve vergi barışının uygulanması ve uzlaşma müessesesinin varlığı şeklindedir.

Anket formunun son bölümünde katılımcılara vergi uyumunun temel özelliklerini gösteren iki açık uçlu soru yöneltilmiştir. İlk açık uçlu soru olan "Sizce mükellefler kazançlarını doğru beyan ediyorlar mı?" ifadesine katılımcıların %71,1'i, hayır şeklinde yanıt vermiştir. Sonrasında katılımcıların nedenine ilişkin verdikleri cevaplar çerçevesinde oluşturulan kümeleme sonuçları ise şu şekildedir: Katılımcıların %27'si mükelleflerin vergi oranlarının yüksek ve vergi yükünün ağır olması nedeniyle kazançlarını doğru beyan etmediğini ifade etmiştir. Mükelleflerin vergi oranlarını yüksek bulması ve kendilerini ağır vergi yükü altında hissetmeleri onları yanlış beyanda bulunarak vergi uyumsuzluğuna yönlendirebilmektedir. Katılımcıların %24,3'ü mükelleflerin az vergi ödeyerek kendi gelirlerini artırma amacıyla doğru beyanda bulunmadıklarını ifade etmiştir. Burada ise mükellefler maksimizasyon güdüsüyle hareket ederek az vergi ödemek için çözüm yolları bulmaya gayret etmektedir. Katılımcıların %19,1'i mükelleflerin kayıt dışı işlemlerle (Naylon fatura, el altından/açıktan satış, faturasız satış vb.) vergi kaçırdığı için doğru beyanda bulunmadığını ileri sürmüştür. Bunu %5 ile yetersiz denetimler, %3,3 ile caydırıcı olmayan cezalar, %3 ile adaletsiz vergi sistemi algısı, %2,6 ile verginin karşılığını alamama düşüncesi, % 2,2 dürüst olunmaması ve %1,5 ile vergi affı beklentisi nedenleri ile mükelleflerin beyanlarını doğru şekilde gerçekleştirmedikleri ifade edilmiştir.

İkinci soru olan " Sizce mükellefler tahakkuk eden gelir vergilerinin tümünü zamanında ve tam olarak ödüyorlar mı?" ifadesine katılımcıların %70,6'sı "hayır" yanıtını vererek olumsuz görüş bildirdikleri gözlemlenmiştir. Dolayısıyla katılımcıların büyük çoğunluğu Türkiye'de gelir vergilemesinde vergi uyumunun olmadığını düşünmektedir. Bu ise bir taraftan özellikle beyan usulüne dayalı olarak tahsili gerçekleştirilen gelir vergisinden beklenen mali amacın gerçekleşmesini zorlaştırmakta diğer taraftan mükelleflerin vergi sisteminin adil olduğuna dair algılarını olumsuz etkilemektedir. Katılımcıların verdiği "hayır" yanıtından sonra nedenlerine ilişkin yaptıkları açıklamalardan hareketle oluşturulan kümeleme sonuçları şu şekildedir: Katılımcıların neredeyse %60'ı mükelleflerin vergi affı/yapılandırma beklentisi ve sonrasında indirim/taksit ile ödeme imkanı olduğu gerekçeleriyle vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir. Dolayısıyla katılımcıların büyük çoğunluğuna göre mükelleflerin üzerlerine tahakkuk eden vergileri zamanında ve tam olarak ödememeleri diğer bir ifadeyle vergi uyumu sergilememelerinin en büyük nedeni vergi affı beklentisine sahip olmalarıdır. Nitekim yapılmış birçok çalışmada vergi aflarının vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerinde olumsuz/negatif etkisinin olduğu görülmüştür. Katılımcıların %18,5'i mükelleflerin ödeme güçlüğü yaşadığı için vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir. İlgili ifadeyi, uygulanan vergi oranlarının yüksekliği ve vergi yükünün ağırlığı nedeniyle mükelleflere tahakkuk eden vergi miktarının fazla olması nedeniyle ödemekte güçlük çektikleri şeklinde yorumlamak mümkündür. Katılımcıların %11,3'ü cezaların ve

yaptırımların caydırıcı olmadığı gerekçesiyle mükelleflerin vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir. Dolayısıyla vergisini ödemeyen mükelleflerin caydırıcı cezalar ile karşı karşıya kalmaması, onları vergi uyumsuzluğuna yönlendirmekte ve vergi kaçırma konusunda daha rahat davranmalarına neden olabilmektedir. Öte yandan vergi cezalarının etkinliği, mükellefler üzerinde vergilemede adaletin sağlandığı hususunda bir algı oluşturarak vergi uyumunu artırabilecektir. Katılımcıların %4,4'ü yüksek vergi oranları, %3,7'si adaletsiz vergi sistemi ve kötü ekonomik koşullar, %1,5'i denetimlerin yetersizliği, ‰8'i ödenilen verginin karşılığının alınamaması ve ‰4'ü kişisel gelirini artırmak amacıyla mükelleflerin vergilerini zamanında ve tam olarak ödemediğini ifade etmiştir. Vergi uyumu, doğru beyanda bulunma ve akabinde tahakkuk eden vergiyi zamanında ve tam olarak ödeme suretiyle gerçekleşmektedir. Bu durumun gerçekleşmemesi ise vergi uyumsuzluğu olarak ifade edilebilmektedir. Araştırmada katılımcılara yöneltilen ve vergi uyumunun aşamalarını oluşturan iki klasik soruya verilen yanıtlar değerlendirildiğinde; katılımcıların yanıtlarına göre Türkiye'de gelir vergilemesinde vergi uyumsuzluğunun ilk aşaması olan doğru beyanda bulunmanın en önemli gerekçeleri; yüksek vergi oranları ve ağır vergi yükü, kişisel maksimizasyon güdüsü ve kayıt dışı faaliyetlerdir. Öte yandan vergi uyumsuzluğunun ikinci aşaması olan tahakkuk eden verginin zamanında ve tam olarak ödenmemesinin en önemli belirleyicileri ise vergi affı beklentisi, ödemekte yaşanan güçlükler ve cezaların caydırıcılık gücünün zayıf olmasıdır.

Anket sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde, mükelleflerin gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin bilinç düzeylerinin yüksek olduğu ve bu mekanizmaların vergilemede adalete hizmet ettiğine ilişkin olumlu algıya sahip oldukları görülmektedir. Ancak anketten elde edilen diğer sonuçlar ise mükelleflerin, özellikle artan oranlı tarifenin kaçakçılık eğilimini artırdığı, çalışma arzularını ve yatarım ve tasarruf gibi ekonomik kararlarını olumsuz etkilediğini göstermektedir. Ayrıca gelirlerin neden doğru beyan edilmediğine ilişkin görüşlerin en önemlisi ise yüksek vergi oranları ve ağır vergi yükü olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla bahsi geçen nedenlerin yine uygulanan artan oranlı vergi tarifesinde birleştiğini söylemek mümkündür. Bu sonuçlardan hareketle Türkiye'deki gelir vergisi sistemi için getirilen öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Türkiye'de gelir vergisi tarifesinde ücretliler için üçüncü dilimde başlayan farklı matrah sınırları uygulamasının diğer bir ifadeyle ayırma ilkesi konusunda bilinçlendirme çalışmalarının yürütülmesi önem arz etmektedir. Ayrıca ayırma ilkesi kapsamında ücretliler için belirlenen farklı matrah tutarının gelir vergisi tarifesinin en azından ikinci diliminden başlatılması ve tarifenin ilk dilimlerindeki vergi oranlarının düşürülmesi, Türkiye'deki gibi tevkifat yoluyla tahsilin yüksek olduğu ücretli çalışanlar -sabit gelirli- açısından daha adil olabilecek ve vergilemede adalet algısının güçlenmesi sağlanabilecektir.
- 2022 yılı itibariyle asgari ücrete tekabül eden gelirin istisna kapsamında gelir vergisi açısından vergi dışında bırakılması suretiyle ücretlilere tanınan vergi indirimi hususunda mükelleflerin bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca söz konusu müessese mükelleflerin kişisel ve ailevi özelliklerini dikkate almaksızın herkese aynı ölçüde uygulanmaktadır. Ancak bekar bir mükellef ile

evli ve iki çocuk sahibi bir mükellefin ödeme güçlerinin eşit olmadığı aşikardır. Bu durumda bu iki mükellefin aynı vergilemeye tabi tutulması ya da aynı miktarda indirim yapılması onların gerçek ödeme güçlerine ulaşmayı engellemektedir. Bu bakımdan mükelleflerin şahsi durumlarını göz önüne alan bir indirim mekanizması ile vergi yükü dağılımında iyileştirme sağlanabilecektir.

- Gelir vergisi mükelleflerinden ücret geliri elde edenlere yönelik uygulanan asgari ücrete tekabül eden gelirin vergi dışı bırakılması uygulamasının kapsamının diğer gelir unsurlarını elde edenleri de kapsayacak şekilde genişletilmesi vergi adaleti algısını güçlendirerek vergi uyumunu artırabilecektir.
- Gelir vergisi mükelleflerinin gelirlerinin gerçek tutar üzerinden vergilendirildiği hususunda mükelleflerin bilinçlendirilmesi, gerek vergi adaleti gerekse vergi uyumu açısından büyük öneme sahiptir.
- Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan artan oranlı vergi tarifesinin yeniden düzenlenmesi, gerek hükümetin elde edeceği vergi gelirlerini gerekse mükelleflerin adil vergi yükü algılarını olumlu yönde etkileyecektir. Özellikle İngiltere ve Almanya'daki gibi vergi tarifesinin ilk dilimi için belirlenen %0 vergi oranının Türkiye'deki gelir vergisi tarifesine entegre edilmesi vergilemede adalete uygun olabilecektir. Nitekim Türkiye'de gelir vergisi içerisinde en büyük pay kaynakta kesinti yoluyla (tevkifat) tahsile dayanmaktadır. Bu bağlamda ücretlilerin diğer gelir vergisi mükellefleri gibi matrahlarından bazı gider ve indirimleri düşememesi nedeniyle oluşan adaletsizlik de biraz olsun bertaraf edilebilecektir.
- Yine artan oranlı tarifenin tarife dilimlerine isabet eden matrah sınırlarının ve bu sınırlara karşılık gelen vergi oranlarının yeniden belirlenmesi, özellikle düşük-orta gelirli mükellefler açısından daha adaletli bir yapıya büründürülmesi gerekmektedir. Bu amaçla tarifedeki dilim sayısı artırılabilir ve özellikle asgari ücretli çalışanların yıl içerisindeki toplam gelirlerinin vergileme dışında kalacak şekilde matrah dilimleri belirlenebilir.
- Gelir vergisinde adaletin sağlanmasında kullanılan sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimler bakımından Türkiye'de özellikle Macaristan ve Polonya'da uygulanan gençlere yönelik çeşitli muafiyet ve indirimlerin uygulanması vergilemede adaleti sağlamada yardımcı olabilecektir. Bu bağlamda 18-30 yaş aralığındaki mükellefler, (medeni durum ve çocuk sahibi olup olmama gibi hususlar göz önünde bulundurularak) gelir vergisinden muaf tutulabilir. Nitekim geleceğin garantisi olan gençlerin, sosyal devlet anlayışıyla gerek çalışma hayatına kazandırılması gerekse aile kurmaya teşvik edilmesi özelde mükelleflerin genelde ise devletin uzun vadede kazançlı çıkmasını sağlayacaktır.
- Üniter vergileme sistemi ve matrahın gerçek usulde tespiti gibi müesseselerin uygulanmasına devam edilmesi, mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşılmasını sağlayarak vergilemede adalet algısını güçlendirebilecektir.
- Öte yandan mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini güçleştiren diğer bir ifadeyle vergilemede adaleti bozan durumların minimize edilmesi mükelleflerin adalet algısını olumlu yönde

etkileyebilecektir. Burada özellikle kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilen etkin denetimlerle kontrol altına alınması büyük önem taşımaktadır. Çünkü denetimlerin yeterli düzeyde ve etkin şekilde gerçekleştirilmesi mükelleflerin yakalanma ihtimalini güçlendirecek ve mükellefleri vergiye uyumlu hale getirebilecektir.

- Ancak yapılacak denetimlerin tek başına yeterli olmadığı, ayrıca denetimler sonucunda gerçekleştirilen cezai yaptırımların da caydırıcılık gücünün yüksek olmasının adeta bir zorunluluk olduğu unutulmamalıdır. Bu bakımdan vergi cezalarının oran ve miktarları yeniden düzenlenerek caydırıcı bir yapıya dönüştürülmesi sağlanmalıdır.
- Vergileme ile ilgili ortaya çıkan uyumsuzluk sonucu, hakkında ceza kesilen mükelleflerin yargı yoluna gitmeden vergi idaresi ile anlaşmak suretiyle uyumsuzlukları ortadan kaldıran uzlaşma müessesesinin başvuru şartlarının daha sınırlandırıcı yapıya büründürülmesi ve anlaşma neticesinde söz konusu cezaların önemli miktarlarda indirilmemesi vergi otoritesinin ve yapılacak denetimlerin etkinliğinde tamamlayıcı rol oynayacaktır.
- Yine vergi otoritesi tarafından sıklıkla başvurulan vergi aflarının gelir yaratıcı yönü olmakla birlikte mükelleflerin üzerlerine tahakkuk eden vergileri tam ve zamanında ödememelerinin en büyük gerekçesi olduğundan hareketle, hükümetin siyasi gerekçelerden kurtularak olabildiğince bu uygulamaya başvurmaması vergilemede adalet ve vergi uyumu açısından büyük öneme sahiptir. Aksi halde vergi otoritesince gerçekleştirilen denetimler ve sonucunda kesilen cezaların caydırıcılık gücü kalmamakta ve mükellefler "*nasıl olsa af çıkacak*" algısı ile vergiye karşı uyumlarını kaybedebilmektedir.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan gelir vergisi ve unsurlarına ait vergi rehberlerinin mükelleflerin daha rahat ulaşabileceği bir platforma taşınması, gerekiyorsa broşürler halinde dağıtılması, reklam panolarında gösterilmesi bu konudaki bilinç düzeyinin artırılmasına yardımcı olabilecektir.
- Öte yandan kayıt dışılıkla mücadele ve gerçekleştirilen denetimlere ilişkin sonuçlar ve veriler yine halka açık ve kolay erişilebilir hale getirilmesi vergi adaletini ve vergi uyumunu olumlu etkileyebilecektir.

Sonuç olarak, Türkiye'de uygulanmakta olan gelir vergilemesinde adaleti sağlayıcı mekanizmaların daha adil ve eşitlikçi yapıya kavuşturulması ile mükelleflerin vergilemede adalet algılarının olumlu gelişiminin sağlanması gerek mükellefler gerekse devlet için büyük öneme sahiptir. Bunun yanı sıra vergilemede adaleti bozan mekanizma ve durumlar dikkate alınarak vergi sisteminde mümkün olabildiğince bunların minimize edilmesi ve bu faaliyetlere ilişkin sonuçların mükelleflerle paylaşılması onların vergi sistemine olan güvenleri pekiştirerek vergiye karşı daha olumlu tavır takınmalarını sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

Abdiyeva, R., Cumakunova, T. (2017), "Vergi Bilincini Etkileyen Demografik ve Siyasi Faktörler: Kırgızistan Örneği", *Sosyoekonomi Dergisi,* 25/32: 71-80.

Abgabenordnung (1976), "Abgabenordnung". https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf adresinden alındı.

Acar, İ.A., Merter, M.E. (2004), "Türkiye‟ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Maliye Dergisi,* 147: 5-27.

Accace (2024), "2024 Tax Guideline for Poland". https://accace.com/tax-guideline-for-poland/#:~:text=Personal%20income%20tax%20%E2%80%93%20rates,tax%20is%20PLN%2010%2C800%20%2B%2032%25 adresinden alındı.

Accace (2025), "Tax Guideline for Poland". https://accace.com/tax-guideline-for-poland/#:~:text=The%20tax%20rates%20applicable%20for,is%20PLN%2010%2C800%20%2B%2032%25* adresinden alındı.

Advani, A., Elming, W., Shaw, J. (2021), "The Dynamic Effects of Tax Audits", *The Review of Economics and Statistics,* 105/3: 1-45.

Akalın, G. (1981), *Kamu Ekonomisi,* Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Akbelen, Z., Aydın, Z.B. (2019), "Vergi Afları ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği", *International Journal of Social Inquiry* , 12/2: 409-437.

Akbelen, Z., Bayram Arlı, N., Leba, R., Aydemir, M. (2021), "Sosyal Normlar ve Dağıtım Adaleti Algısının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri", *International Journal of Social Inquiry,* 14/1: 1-25.

Akçay, E. (2017), "Almanya, Fransa, İtalya ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri ve Vergi Yargıları", *Vergi Raporu,* 211: 27-44.

Akdemir, T. (2015), "Vergi Adaleti İlkesini Etkileyen İllegal Faktörler", *Vergi Raporu,* 193: 99-126.

Akdoğan, A. (1984), "Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelirin Toplanması ve İsteğe Bağlı (İhtiyari) Toplama", *Yeni İş Dünyası Dergisi,* 55: 21-26.

Akdoğan, A. (1989), "Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi", G.*Ü. İ.İ.B.F. Dergisi,* 5/1-2: 185-192.

Akdoğan, A. (1993), *Kamu Maliyesi* (Genişletilmiş 4. Baskı), Ankara: Gazi Büro Kitabevi.

Akdoğan, A. (2019), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)* (14. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2021), *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 22. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgül Yılmaz, G. (2006), *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları,* İstanbul: İSMMMO.

Akgül Yılmaz, G. (2012), "2000'li Yıllarda Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi,* 33/2: 455-496.

Akgül Yılmaz, G. (2020a), *Kamu Maliyesi Teori ve Türkiye Uygulaması* (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Akgül Yılmaz, G. (2020b), "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Açığı ve Sosyal Harcama Açığı", Akgül Yılmaz, G., Doğrusöz, A.B., Güner, A. (Ed.), *Güncel Maliye Tartışmaları -2,* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Akgül Yılmaz, G., Nalbant Efe, G. (2023), "Türkiye'de Gelir Vergilemesinde Mükelleflerin Vergi Ödeme Uyumu: 2006-2021 Döneminde Bölge ve İllerin Vergi Tahsil Açığı", Güner, A., Akgül Yılmaz, G., Doğrusöz, A.B. (Ed.), *Güncel Maliye Tartışmaları-4,* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Akgül Yılmaz, G. (2024), "Cumhuriyetin 101. Yılında Verimlilik ve Adalet Perspektifinden Türk Vergi Sistemi", *XV. Türkiye Vergi Kongresi, Değişen Teknolojik Ortamda Türkiye'nin Mali Politikaları ve Uygulamaları 101. Yılda Değerlendirmeler,* İstanbul: İstanbul Barosu Konferans Salonu.

Aksoy, Ş. (1991), *Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri- Devlet Borçları- Bütçe- Maliye Politikası,* İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1999), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aksoy, Ş. (2011), *Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri- Devlet Borçları- Bütçe- Maliye Politikası* (Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 4. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aktan, C. C., Dileyici, D. (2009), *Kamu Maliyesi,* İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Aktan, C.C. (2002), "Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması için Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmelidir?" Yoksullukla Mücadele Stratejileri, *Hak-İş Konfederasyonu Yayını,* 1-22.

Aldemir, C., Atağan, G. (2018), "Bir Entelektüel Göçün Anatomisi: Fritz Neumark Türk Kamu Mali Yönetiminin ve Devlet Muhasebe Sisteminin İnşası", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 20: 92-106.

Alemdar F. (2008), Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları; Türkiye ve AB Ülkelerindeki Uygulamaların Karşılaştırmalı Analizi, İzmir: M.B. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu.

Alkin, E. (1994), "Vergilemenin Ekonomik İlkelerine de Özen Göstermek Gerekir", *Vergi Sorunları Dergisi,* 72: 7-10.

Alm, J., Malézieux, A. (2020), "40 Years of Tax Evasion Games: A Meta Analysis", *Experimental Economics,* 24: 699–750.

Alm, J., Soled, J.A. (2021), *"Tax Amnesties, Recidivism, and the Need for Reform",* Tulane University: Tulane Economics Working Paper Series 2115, 1-30.

Alm, J., McClelland, G.H., Schulze, W.D. (1992), "Why do People Pay Taxes?", *Journal of Public Economics,* 48/1: 21-38.

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu S., Yıldırım, E. (2012), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri,* Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Andreoni, J., Erard, B., Feinstein, J. (1998), "Tax Compliance", *Journal of Economic Literature,* 36/2: 818-860.

Aral, V. (2007), *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine,* İstanbul: Filiz Kitabevi.

Arıkan, Z., Ay, H. (1995), "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", *Vergi Sorunları Dergisi,* 83: 83-91.

Arıkan, Z., İnneci, A. (2018), "Türkiye'de Esnaf Muaflığı Uygulaması ve Özellik Arz Eden Durumlar", *İzceas 2018 New Trends In Economıcs And Admınıstratıve Scıences, held in 5-8 December 2018 in Çeşme İzmir,* Ankara: Detay Yayıncılık: 707-719.

Armağan, R. (2007), "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 12/3: 227-252.

Armağan, R., İçmen, M. (2017), "Gelişmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Gelir Vergisi Uygulamaları ve Vergi Adaleti İlişkisi", *Vergi Raporu Dergisi,* 218: 9-35.

Arpacı, A.Ö. (2004), "Ticari Kazancın Tespitinde Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 195: 29-36.

Arslan, B., Biniş, M. (2014). "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", F. Savaşan, T. Gürdal, F. Yardımcıoğlu, M.E. Altundemir (Ed.), *29. Türkiye Maliye Sempozyumu 16-20 Mayıs, 2014,* Antalya: Sueno Beach Otel Side: 443-462

Arslaner, H. (2016), "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,* 17: 273–300.

Ateş Oktar, S. (2017), *Vergi Hukuku,* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ay, H.M., Söylemez, A., Güneş, N. (2022), "Vergilemede Adalet İlkesi ve Türkiye 'de Durum", Ata, A.Y. ve Buğan, M.F. (Ed.), *"Ekonomideki Yeni Dönüşümler Işığında Türkiye'nin Ekonomi Politiği",* Ankara: Özgür Yayıncılık.

Aydemir, E., Bahçe, A.B. (2021), "Türkiye 'de Vergi Afları ve Mükellef Üzerine Etkisi: Eskişehir İline İlişkin Bir Çalışma", *Ekonomi Politik Araştırmalar Dergisi,* 1/3: 30-50.

Aydemir, Ş. (1994), *KOBİ'ler ve Kayıt Dışı Ekonomi,* Ankara: Türkiye Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı.

Aydemir, Ş. (1995), "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (I)", *Vergi Dünyası,* 161: 72-86.

Aydemir, Ş. (1995), *Türkiye 'de Kayıtdışı Ekonomi,* İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Aydın, S., Caşkurlu, E. (2013), Kamu Maliyesi (2.Basım), Ankara: Gazi Kitabevi.

Ayrangöl, Z., Tekdere, M. (2013), "Potansiyel Etkileri ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 4/2: 249-270.

Azmi, A.C., Perumal, K.A. (2008), "Tax Fairness Dimensions In An Asian Context: The Malaysian Perspective", *International Review of Business Research Papers,* 4/5: 11-19.

Başar, M. (1961), "Gelir Vergisi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi,* 7: 9-20.

Başpınar, A. (2009), *Tax Law and Turkish Tax System,* Ankara: Republic of Turkey Ministry of Finance Strategy Development Unit Issue No: 2009/394.

Batı, M. (2021), *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı,* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Batırel, Ö.F. (1979), *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş* (2. Baskı), İstanbul: Mert/Er Matbaası.

Batırel, Ö.F. (1997), "Amerikan Federal Gelir Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi,* 103: 1-4.

Batırel, Ö.F. (2007), *Kamu Maliyesi ve Yönetimi,* İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

Bay, H. (2006), "Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Almanya", *Mali Pusula Dergisi,* 2/16: 82-93.

Bilen, A. (2007), "Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* 36: 134-143.

Bilici, N. (2014), *Vergi Hukuku* (33. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.

Bilici, N. (2017), *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)*, (40. Baskı), Ankara: Savaş Yayınları.

Black, P., Calitz, E., Steenekamp, T., Siebrits, K. (2006), *Public Economics* (3.Ed.) Oxford: Oxford Universiyt Press.

BMF (2024), "Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung der Länder 2023", https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/Ausgabe/2024/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuerliche-betriebspruefung-der-laender-2023.html#doc423128bodyText3 adresinden alındı.

Bobek, D., Hatfield, R.C. (2001), "The Effect of Policy Objectives, Complexity and Self-Interest on Individual's Comparative Fairness Judgmenets of A Flat Tax", *Advances in Taxation 13,* T. Stock (Ed.) UK: Emerald Group Publication: 1-25.

Bouvier, M. (2003), "*Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt",* (5.Éd.), Paris: LGDJ.

Bozkurt, C. (2014), "Kayıtdışı Ekonominin Bir Değerlendirmesi ve Türkiye", *Gaziantep University Journal of Social Sciences, 13*/1: 41-58.

Brown, C.V., Jackson, P.M. (1990), *Public Sector Economics* (4.Ed.), ABD: Wiley – Blackwell.

Brownlee, W.E. (2012), *Federal Taxation America: A Short History*, (2. Ed.), Woodrow Center Press with Cambridge University Press.

Buchanan, J.M. (1965), *The Public Finances: An Intrductory Textbook*, Richard D. Irwin: Homewood.

Budak, T. (2010), *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Bulutoğlu, K. (1962), *Vergi Politikası,* İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.

Bulutoğlu, K. (1971), *Türk Vergi Sistemi,* İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Burant, S.R. (1989), *"Hungary: A Country Study",* USA: University of Michigan Libraries.

Bülbül, D. (2016), "Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi", *Gümrük & Ticaret Dergisi,* 7: 52-62.

Büyüköztürk, Ş., Çokluk, Ö., Köklü, N. (2011). *Sosyal Bilimler için İstatistik* (7. Baskı), Ankara: Pegem Akademi.

Candan, T. (2004), "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, Limak Atlantis International Hotels & Resorts: 281-308.

Candan, T. (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Cansız, H. (2015), "Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* 22/2: 433-450.

Chambers and Partners (2024), "Tax Controversy 2024 Poland", https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/tax-controversy-2024/poland, adresinden alındı.

Chan, C.W., Troutman, C.S., O'Bryan, D. (2000), "An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Emprical Evidence from the United States and Hong Kong", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,* 9/2: 83-103.

Chapman, S.J. (1913), "The Utility of Income and Progressive Taxation", *The Economic Journal,* 23: 25-35.

Christensen, A.L., Weihrich, S.G., Gerbing, M.D. (1994), "The Impact of Educationon on Perceptions of Tax Fairness", T. M. Porcano (Ed.), *Advances in Taxation 6,* UK: Emerald Group Publication: 63-94.

Congressional Research Service (2022), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R40623/22 adresinden alındı.

Cornell Law School (2024), "Definition of Gross Income, Adjusted Gross Income, Taxable Income, Etc.", https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-A/chapter-1/subchapter-B/part-I, adresinden alındı.

Çakar, E. P. (2013). "Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 17/2: 1293-1314.

Çakmak, M.D. (2021), "Olağanüstü Bir Verginin Tarihsel Dönüşümü: Gelir Vergisi Üzerine Bir İnceleme", *Legal Mali Hukuk Dergisi,* 197/17: 1289-1312.

Çavdar, F. (2019), "Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 21: 127-140.

Çelikel, L. (2000), Türk vergi Hukuku'nda uzlaşma Müessesesi ve etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çelikkaya, A. (1998), Türk Gelir Vergisi Kanununun Ticari Kazanca İlişkin Hükümlerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çetin, G. (2007), "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* 14/2: 171-187.

Çiçek, H. (2006), *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul İli Anket Çalışması,* İstanbul: İSMMMO Yayın No:65.

Çiçek, S., Sabbağ, J. (2016), "Mükelleflerin vergiden kaçınma algısı ve demografik belirleyicileri üzerine bir araştırma: Isparta örneği", *Sosyoekonomi Dergisi,* 24/28: 43-64.

Çiçek, U., Uygun, G. (2019), "Vergi Ahlakının Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Burdur İli Örneği", *Vergi Raporu,* 239: 87-104.

Çoban, H. (2004), Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Amprik Bir İnceleme: Denizli İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çorap, O. (2017), "Türkiye'de Vergi Adaletini Sağlamada Ödeme Gücünü Kavrama Uygulamalarının Etkinliği: Aydın İli Özelinde Ampirik Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Uşak, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dalton, H. (1923), *Principles of Public Finance,* London: George Routledge and Sons Ltd.

Danışma Meclisi Tutanağı (1982), 143 üncü Birleşim, Ankara: *Danışma Meclisi Tutanağı Dergisi,* Yasama Yılı:1/9: 542-568.

Danıştay (4. Daire), "14.02.2002, E. 2001/1831, K. 2002/1996". https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2001&EsasNo2=1831 adresinden alındı.

Daunton, M. (2001), *Trusting Leviathan, The Politics of Taxation in Britain, 1799-1814*, Cambridge: Cambridge University Press.

Deak, D. (2009), "Hungary's Halfway Tax Amnesty", *Tax Notes International,* 53/7: 603-607.

Deak, D. (2014), "Legislating Unorthodox Taxes: The Hungarian Experience", *Society and Economy,* 36/3: 339-368.

Dean, P., Keenan, T., Kenney, F. (1980), "Taxpayers' Attitudes to Income Tax Evasion: An Empirical Study", *British Tax Review,* 1/1: 28-44.

Deloitte (2023), "7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ilişkin Kanun" https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2023-41.aspx, adresinden alındı.

Deloitte, (2024), "7524 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2024-71.aspx, adresinden alındı.

Demir, İ.C. (2008), "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* 10/1: 275-297.

Demir, İ.C. (2008), Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği, Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demir, İ.C., Kaya, P.B. (2017), "Çiftçilerin Vergi Algısı ve Vergi Uyumu: Ampirik Bir Çalışma", *AKÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 19/2: 127-141.

Demir, S., Akyol, S. (2024), "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Akdeniz Üniversitesi Örneği", *Journal of Public Finance Studies,* 42-61.

Devrim, F. (1998), *Kamu Maliyesine Giriş* (3. Baskı), İzmir: İlkem Ofset.

Dikmen, O. (1956), *Asgari Geçim İndirimi,* İstanbul: Sermet Matbaası.

Dikmen, O. (1973), *Maliye Dersleri (Birinci Kitap) Genel ve Giriş Vergi Teorisi* (4. Baskı), İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Dong, Z., Gu, Q. (2007), "An Experimental Study of Fairness Perceptions: Evidence From Singapore and Two Cities in China", *The Business Review,* 7/1: 82-89.

Douglas, R. (1999), *Taxation in Britain Since 1660*, London: Macmillan Press.

Due, J.F. (1957), *Sales Taxation,* London: Routledge and Kegan Paul.

Due, J.F. (1963), *Maliye Bir İktisadi Analiz,* (Çev. S. Görgün ve İ. Önder), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Durmuş, M. (2008), *Kamu Ekonomisi,* Ankara: Gazi Kitabevi.

Eckstein, O. (1967), *Public Finance,* (2.Ed.), ABD: Prentice Hall, Foundation of Modern Economics Series.

Edizdoğan, N. (1981), *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri,* Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi.

Edizdoğan, N. (2008), *Kamu Maliyesi* (Güncelleştirilmiş 10. Baskı), Bursa: Ekin Kitabevi.

Edizdoğan, N., Çelikkaya, A. (2022). Vergilerin Ekonomik Analizi", Bursa: Ekin Yayınevi.

Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013), "Vergi Afları ve Türkiye 'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi,* 164: 99-119.

Edizdoğan, N., Çetinkaya Ö., Gümüş E. (2018), *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Einkommensteuergesetz (2009), "Einkommensteuergesetz (EStG)", https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EStG.pdf adresinden alındı.

Eker, A., Tüğen, K. (1990), *Kamu Maliyesine Giriş,* İzmir: Aklıselim Ofset Matbaası.

Ekinci, F. (2012), "Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 32/2: 191-200.

English Income Tax Act. (2003), "Income Tax (Earnings and Pensions)", https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/pdfs/ukpga_20030001_en.pdf adresinden alındı.

English Income Tax Act. (2007), "Income Tax Act 2007", https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_en.pdf adresinden alındı.

Erdem, M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ. (2020), *Kamu Maliyesi,* (Güncellenmiş 15. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.

Erdinç, Z. (2016), *Kayıt Dışı Ekonomi* (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Erdoğdu, M. M., Akar, S. (2022), "Behavioral Aspects of Tax Amnesties and Their Effects in Twelve Countries", *Public Finance Quarterly,* 270-287.

Erginay, A. (1994), *Kamu Maliyesi,* Ankara: Savaş Yayınları.

Eriksen, K., Fallan, L. (1996), "Tax Knowledge and Attitudes Towards Taxation: A Report on a Quasi-Experiment", *Journal of Economic Psychology,* 17: 387–402.

Erkin, G. (2012), "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Ankara Barosu Dergisi,* 3: 237-249.

Erkuş, H., Karagöz, K. (2009), "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini", *Maliye Dergisi,* 156: 126-140.

Erkuş, H., Ünal, A.C. (2014), "Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi,* 5/1: 82-102.

Erol, A. (2018), *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku* (5. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.

Erol, A., Çiçek, H., Karakaş, M. (2009), "Diyarbakır İlinde Mükelleflerin Vergiye İlişkin Tutum ve Algı Analizi", *İktisat İşletme ve Finans Dergisi,* 24/280: 71-103.

Ertürk Atabey, S. (2016), *Teori ve Uygulamada Vergi Ödeme Gücü,* Ankara: Gazi Kitabevi.

European Commission (2019), "Estimating International Tax Evasion by Individuals", Working Paper No 76, Luxembourg: Publications Office of the European Union.

European Parliament (2022), "Germany's Tax Reforms and The Fight Against Tax Fraud and Evasion", https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/739223/EPRS-AaG-739223-Germany-tax-reforms-FINAL.pdf adresinden alındı.

Fallan, L. (1999), "Gender, Exposure to Tax Knowledge and Attitudes Towards Taxation: An Experimental Approach", *Journal of Business Ethics,* 18: 173-184.

Filipczyk, H. (2023), "ADR in Tax Disputes in Poland – The State of Play and Perspectives", *Revista Brasileira de Alternative Dispute Resolution,* 10: 205-220.

Forbes (2024), 2023-2024 "Tax Brackets And Federal Income Tax Rates", https://www.forbes.com/advisor/taxes/taxes-federal-income-tax-bracket/, adresinden alındı.

Frotscher G. (2005), *"Nationale und Internationale Außen- und Betriebsprüfung",* Universität Hamburg: Skriptum zur Vorlesung.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2023), "Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2022)",

https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_78.xls.htm adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2023), Gelir Vergisi Tarifesi 2023, https://www.gib.gov.tr/node/157433 adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2023b), "2023 Faaliyet Raporu", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1 adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2024a), "Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Broşürü", Ankara: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2024b), "Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Broşürü", Ankara: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Gelir Vergisi Kanunu (1961), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf adresinden alındı.

Genovese, F., Scheve, K., Stasavage, D. (2016), *Comparative Income Taxation Database -Codebook-*, Stanford: Stanford Libraries.

George, D., Mallery, M. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update,* Boston: Allyn & Bacon.

Gerbing, M.D. (1988), An Empirical Study of Taxpayer Perceptions of Fairness, Dissertation, United States, The University of Texas at Austin.

Gerçek, A., Uygun, E. (2022), Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Vergi Türlerine Göre Hesaplanması ve Değerlendirilmesi (2005-2020 Yılları)", *Vergi Raporu,* 268: 163-177.

Gerçek, A., Yüce, M. (1998), *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi,* Bursa: Ticaret ve Sanayi Odası Yayını.

Gilligan, G., Richardson, G. (2005), "Perceptions of Tax Fairness and Tax Compliance in Australia and Hong Kong: A Preliminary Study", *Journal of Financial Crime,* 12/4: 331-343.

Giray, F. (2020), *Maliye Tarihi* (8. Basım), Bursa: Dora Basım Yayın-Dağıtım.

GOV.UK (2024), "Disagree With a Tax Decision or Penalty", https://www.gov.uk/tax-appeals/reasonable-excuses adresinden alındı.

GOV.UK (2025), "Income Tax Rates and Personal Allowances", https://www.gov.uk/income-tax-rates adresinden alındı.

Gök, M., Biyan, Ö., Akar, S. (2013), "Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 34/1: 269-292.

GrantThornton (2023), "Year-End Tax Changes in 2024, Part 4", https://grantthornton.hu/en/news/year-end-tax-changes-in-2024-part-4 adresinden alındı.

Grape Law (2023), "ABD'de Bireysel Gelir Vergisi Hakkında Bilmeniz Gerekenler", https://www.grapelaw.com/tr/kutuphane/icerik/abd-de-bireysel-gelir-vergisi-hakkinda-bilmeniz-gerekenler adresinden alındı.

Grossfeld, B., Bryce, J.D. (2006), "A Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and the United States", *The American Journal of Tax Policy*, 2: 211-255.

Güneş, G. (1992), Verginin Yasallığı İlkesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güran, M.C. (2004), "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 22/2: 243-265.

Güran, T.(2006), *"Osmanlı Kamu Maliyesi, 1839-1918, Osmanlı Maliyesi Kuramlar ve Bütçeler",* İstanbul: Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi.

Gürdal, T. (1994), Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güriz, A. (2001), *Adalet Kavramının Belirsizliği-Adalet Kavramı*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları.

Gürkan, C. (2016), "Klasik Siyasal Düşüncede Maliye Teorisi: Bodin, Hobbes ve Rousseau", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi,* 14/2: 148-174.

Haldun, İ. (2004), *Mukaddime I. Cilt,* (Çev. H. Kendir), Ankara: İmaj Yayınevi.

Haller, H. (1985), *Maliye Politikası Teorik Esaslar ve Temel Problemleri,* (2. Baskı), (Çev. S. Turhan), İstanbul: Güray Matbaası.

Handbook Germany (2024), "Vergi Sistemi", https://handbookgermany.de/tr/german-tax-system adresinden alındı.

Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., Wenzel, M. (2011), "Perceived Distributive Fairness of EU Transfer Payments, Outcome Favorability, Identity and EU-Tax Compliance", *Law Policy,* 33/1: 60-81.

Hasseldine, J.D. (1998), "Tax Amnesties: An International Review", *Bulletin for International Fiscal Documentation,* 52/7: 303–310.

Hayek, F.A. (1978), *The Constitution of Liberty,* Chicago: Chicago Press.

Heimann, B. (2001), *"The Recent Trends in Personal Income Taxation in Poland and in The UK",* Germany: Universität Bremen, Institute for World Economics and International Management.

Heinemann, F., Hennighausen, T. (2010), "Don't Tax Me? Determinants of Individual Attitudes Toward Progressive Taxation", *Centre for European Economic Research,* ZEW Discussion Paper, No: 10-017, 1-21.

Helpers Finance (2023), "Tax Benefits in Hungary", https://helpersfinance.hu/tax-benefits-in-hungary/ adresinden alındı.

Heper, F. (1982), *Türkiye'de Servetin Vergilendirilmesi,* Eskişehir: EİTİA Yayınları.

Herber, B. (1972), *Modern Public Finance, The Study of Public Sector Economics,* Homewood: Richard D. Irwin.

Herber, B. (1981), "Gelişmekte Olan Ülkelerde Kalkınma Planlarında Vergilemenin Önemi ve Eşitlik Düşünceleri", *Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları,* A.K.M. 21-22 Ocak, İstanbul: 37-60.

Herekman, A. (1976), *Genel Vergi Kuramı,* Ankara: Kalite Matbaası.

Herekman, A. (1990), *Kamu Maliyesi C.II,* Ankara: Sevinç Matbaası.

Hicks, U.K. (1971), *Public Finance* (3. Baskı), London: Cambridge Economic Handbook.

Hines, J.R. (2000), "What is Benefit Taxation", *Journal of Public Economics,* 75/3: 483-492.

Hite, P.A., Roberts, M.L. (1991), "An Experimental Investigation of Taxpayer Judgments on Rate Structures in the Individual Tax System", *Journal of The American Taxation Association,* Fall, 47-63.

HM Revenue & Customs (2024), "Measuring Tax Gaps 2024 Edition: Tax Gap Estimates for 2022 to 2023", https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/1-tax-gaps-summary adresinden alındı.

HM Revenue & Customs (2024a), "Annual Report and Accounts 2023 to 2024", https://assets.publishing.service.gov.uk/media/66a8ebc349b9c0597fdb0784/HMRC_annual_report_and_accounts_2023_to_2024.pdf adresinden alındı.

HMRC (2023), "HMRC's Annual Report and Accounts 2022 to 2023: Performance Overview", https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2022-to-

2023/hmrcs-annual-report-and-accounts-2022-to-2023-performance-overview adresinden alındı.

Hobson, J.A. (2003), *Critical Assessments of Leading Economists,* (Edited by J.C. Wood and R. D. Wood), (Volume I), John A. Hobson: Life and Times, London and New York: Routledge.

Hocaoğlu, C. (2015), "Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Uzlaşma Mahkemesi Dergisi,* 5: 491-515.

Hockley, G.C. (1992), *Fiscal Policy: An Introduction,* Londra: Routledge.

Holmes, K. (2000), *The Consept of Income A Multi-Disciplinary Analysis,* New Zealand: IBFD Publication.

Hussain, A. (1993). Discussion of part five. In Hungary: An Economy in Transition. (Ed. by Szekely, I. P. and Newbery, D. M.), *Hungary: An Economy in Transition,* Glasgow: Cambridge University Press: 270-275.

Hussein, W.N., Mohammed, J.H., Kurdi, I.A. (2016), "Reasons of Tax Evasion in Iraq and Hungary", Bylok, F. ve Tangl, A. (Ed.), *The Role of Management Functions in Successful Enterprise Performance,* Budapest: Agroinform Publishing House: 231-237.

Hyman, D.N. (2010), *Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy,* (10th Edition), USA: South-Western College Publishing.

ICNL (2010), Act on Personal Income Tax: Hungary", https://www.icnl.org/wp-content/uploads/Hungary_personalincometax_ENG.pdf adresinden alındı.

IHK (2024), "Einkommensteuer und Körperschaftsteuer", https://www.ihk-muenchen.de/de/Service/Recht-und-Steuern/Steuerrecht/Einkommensteuer-K%C3%B6rperschaftsteuer/ adresinden alındı.

Internal Revenue Service (2023), "Historical Highlights of The IRS", https://www.irs.gov/newsroom/historical-highlights-of-the-irs, adresinden alındı.

Internal Revenue Service (2023a), Internal Revenue Service Data Book 2023, https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf

Internal Revenue Service (2023b), Tax Forms and Instructions, www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-23-34.pdf, adresinden alındı.

Internal Revenue Service (2024), "Tax Reform Provisions that Affect Individuals", https://www.irs.gov/newsroom/individuals, adresinden alındı.

Internal Revenue Service (2024a), Annual Report 2024, https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3583.pdf

Internal Revenue Service (2024b), "Offer in Compromise", https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf adresinden alındı.

Internal Revenue Service (2024d). "IRS Releases Tax Inflation Adjustments For Tax Year 2025", https://www.irs.gov/newsroom/irs-releases-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2025#:~:text=Standard%20deductions.,%24800%20from%20tax%20year%202024, adresinden alındı.

International Labour Organization (2020), "Overview of The Informal Economy in Poland", https://www.ilo.org/sites/default/files/wcmsp5/groups/public/%40europe/%40ro-geneva/%40sro-budapest/documents/genericdocument/wcms_751320.pdf adresinden alındı.

International Labour Organization (2024), "Informal Economy", https://www.ilo.org/projects-and-partnerships/projects/partnership-improving-prospects-forcibly-displaced-persons-and-host/themes/informal-economy adresinden alındı.

Investopedia (2023), "What Is a Tax Base? Definition, Formula, and Examples", https://www.investopedia.com/terms/t/taxbase.asp adresinden alındı.

Işık A. (2014), *Kamu Maliyesi,* Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Işıl, A. (2010), "Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma", Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İnaltong C. (2012), "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Dünyası,* 375: 30-60.

İrtenk, S.R. (1973), *Maliye,* İzmir: Sobe Matbaası.

Jackson, B. R.i Milliron, V. C. (1986), "Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects", *Journal of Accounting Literature,* 5: 125-165.

Jez, G. (1939), Finans İlmi, (Çev. A. Tiritoğlu), Ankara: Yeni Cezaevi Matbaası.

Johansen, L. (1965), *Public Economics,* Amsterdam: North-Holland Publishing Company.

Juhász, J. (2008), *"Migrants and Informal Work in Hungary",* International Labour Office: International Migration Papers 92.

Kadıoğlu, H. (2021), "Evren ve Örneklem", https://sbf.marmara.edu.tr/dosya/sbf/ders%20notlar%C4%B1/evren%20ve%20%C3%B6rneklem.pdf adresinden alındı.

Kaldor, N. (1980), *Essays on Economic Policy I,* (Vol.3), London: Duckworth.

Kalenderoğlu, M. (2002), *Vergi Hukuku, Türk Vergi Sistemi,* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kanberoğlu, C. (2024), "Analyzing The Effects Of Tax Awareness And Perceived Tax Fairness On Taxpayer Compliance: A Descriptive Research On White-Collars", İstanbul, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kaplan, R. (2012), "En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler", *Maliye Dergisi,* 163: 367-388.

Kaptangil, K. (2017), "*Kayıt Dışı Ekonomi ve Karapara"*, Ankara: Siyasal Yayınevi.

Kara, M.S. (2015, 31 Ekim), "Eğitim, Öğretim ve Rehabilitasyon Merkezlerine Tanınan İstisnadan Faaliyete Başlanılan Dönemden Sonra Başvurulup Faydalanılabilir mi?". https://vergialgi.com/egitim-%20ogretim-ve-rehabilitasyon-merkezlerine-taninan-istisnadan-faaliyete-baslanilan-donemden-sonra-%20basvurulup-faydalanilabilir-mi adresinden alındı.

Karabulut, R., Şeker, K. (2018), "Belirlenmiş değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi: Çoklu doğrusal regresyon analizi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 23/3: 1049-1070.

Karaca, C.(2021), *Kamu Maliyesi,* Bursa: Ekin Yayınevi.

Karakaş, M. (2019), "Mükelleflerin Vergi Adaletine İlişkin Bakış Açıları: Diyarbakır ve Yalova Örneği", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 21/1: 16-36.

Karakaş, M. (2020), "Mükelleflerin Vergi Kaçırma ve Vergi Aflarına İlişkin Tutum ve Algıları: Diyarbakır ve Yalova Örneği", *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal,* 24: 65-80.

Karakoç, Y. (1993), "Kamu Gelirlerini Artırmanın Yolları", *Maliye Yazıları Dergisi,* 98-104.

Karakoç, Y. (2014), "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerinde Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 15: 1259-1308.

Karakuş Büyükben, N., Güngör, K. (2023), "Vergi Denetiminde Etkinlik: Türkiye ce OECD Ülkeleri Arasında Karşılaştırmalı Analiz", *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi,* 5/1: 1-26.

Karatay, A. (2013), Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu ve Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kargı V., Yüksel C. (2010), "Türkiye 'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,* 54: 23-44.

Kargı, V. (2017), "Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Adalet", *Journal of Awareness*, 2/3: 59-70.

Kaul, I., Goulven, K.L. (2003), "Financing Global Public Goods: A New Frontier of Public Finance", Kaul, I. Conceiçao, P. Goulven, K.L. ve Mendoza, R.U. (Ed.), *Providing Global Public Goods Managing Globalization,* Oxford University Press: 329-370.

Kayar, İ., Üzülmez, İ. (2008), *Hukukun Temel Kavramları*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Kellner, M. (2004), "Tax Amnesty 2004/2005- An Appropriate Revenue Tool", *German Law Journal,* 5/4: 339-346.

Khasawneh, A., Obeidat, M.I., Al-Momani M.A. (2008), "Income Tax Fairness and Taxpayers' Compliance in Jordan", Journal of Economic and Administrative Sciences, 24/1: 14-39.

Kılıç, S. (2015), "Amerika Birleşik Devletlerinde Vatandaşlık Esaslı Vergilendirme Sistemi", *Vergi Raporu Dergisi,* 184: 9-17.

Kırman, A. (1995), *Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,* Ankara: Doğuş Matbaacılık.

Kızılot Ş., Kızılot Z. (2012), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları (20. Baskı),* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş., Taş, M. (2013), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (5.Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Kızılot, Ş., Kılıç, C., Müderrisoğlu, O. (2006), *AB Yolunda Mali Dünyamız,* Ankara: Türkiye İşveren Sendikaları.

Kim, O., Walker, M. (1984), "The Free Rider Problem: Experimental Evidence", *Public Choice,* 43/1: 3-24.

Kim, Y. (2005), Audit Misperception, Tax Compliance and Optimal Uncertainty, *Journal of Public Economic Theory,* 7/3: 521-541.

Kinsey, K. A., Grasmick, H. G. (1993), "Did the Tax Reform Act of 1986 Improve Compliance? Three Studies of pre- and post-TRA Compliance Attitudes", *Law and Policy,* 15/4: 239–325.

Kinsey, K.A., Grasmick, H.G., Smith, K.W. (1991), "Framing Justice: Taxpayer Evaluations of Personal Tax Burden", *Law and Society Review,* 25/4: 845-874.

Kirchler, E. (1999), "Reactance to Taxation: Employers' Attitudes Towards Taxes", *Journal of Socio-Economics,* 28/2: 131-138.

Koç, O.E. (2019), "Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması", *Business and Economics Research Journal,* 10/4: 1015-1027.

Kotay, F. (2008), "Uzlaşma Müessesesi", *Vergi Raporu,* 108: 102-108.

Kozalı, B. (2021), "Vergi Adaleti Algıları Bağlamında Kaygan Yamaç Modeli: Davranışsal Vergi Uyum Analizi", Doktora Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kreko, J., Eros, H., Greskovics, B., Hajnal, A., Scharle, A. (2023), "The redistributive effect of the Hungarian flat tax and family allowance system", *Acta Oeconomica*, 73/4: 481–503.

Król, U. (2022), "Theoretical Analysis of The New Polish Income Tax System", *Copernican Journal of Finance & Accounting,* 11/4: 147–163.

Kurdaş, K. (1971), "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomik Kalkınma", *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri",* Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, İstanbul: Çeltüt Matbaacılık.

Küsmenoğlu, İ. (2010), *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, 1. Cilt,* Ankara: Oluş Yayıncılık.

Laffer, A.B., Domitrovic, B., Sinquefield, J.C. (2022), Taxes Have Consequences, New York: A Post Hill Press Book.

Lang, J. (1998), "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev. F. Başaran), XIII. Maliye Sempozyumu, *"Anayasal Mali Düzen",* M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12.

Laufenburger, H. (1967), *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi,* (Çev. İ. Hakkı Ülkmen), (5. Baskı), Ankara: Sevinç Matbaası.

Lea, S.E, Tarpy, R.M., Webley, P. (1987), *The Individual in The Economy A Textbook of Economic Psychology,* Cambridge: Cambridge University Press.

Lenain, P., Bartoszuk, L. (2000), *"The Polish Tax Reform",* OECD Economics Department Working Papers No. 234, Paris: OECD Publishing.

Lerman, A. H. (1986), "Tax Amnesty: the Federal Perspective", *National Tax Journal,* 39/3: 325-332.

Liwiński, J. (2021), *"Informal Employment and Wages in Poland",* Global Labor Organization Discussion Paper, No. 804.

Luitel, H. S. ve Sobel, R. S. (2007), "The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties", *Public Budgeting & Finance,* 27/3: 19-38.

Lutz, H.L. (1943), "Ability To Pay", *The Tax Rewiev,* 4: 13-16.

Lyons, S. M. (1992), *International Tax Glossary,* Amsterdam: IBFD Publications.

Magness, F.W. (2019), "The Real History of The American Income Tax", https://www.aier.org/article/the-real-history-of-the-american-income-tax/ adresinden alındı.

Marlow, M.L. (1997), *Public Finance: Theory and Practice,* USA: Harcourt College Publishers.

Maroney, J.J., Rubert, T.J., Wartick, M.L. (2002), "The Perceived Fairness of Taxing Social Security Benefits: The Effect of Explanations Based on Different Dimensions of Tax Equity", *The Journal of the American Taxation Association,* 24/2, 79-92.

Martin, A. (2013), Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Maslove, A.M. (1972), *The Pattern of Taxation in Canada,* Ottowa: Economic Council of Canada.

Mass (2024), "Massachusetts Tax Amnesty 2024", https://www.mass.gov/info-details/massachusetts-tax-amnesty-2024 adresinden alındı.

McGee, R. W. (2008), "Opinions on Tax Evasion in Asia", *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies,* R.W. McGee (Ed.) North Miami: Springer: 309-320

McGee, R.W., Tyler, M. (2006), *Tax Evasion and Ethics: A Demografic Study of 33 Countries,* Andreas School of Business Working Paper, No: 33161, USA: Barry University Miami.

Mercan, S. (2006), Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Metzger, C.R. (1927), "Brief History of Income Taxation", *American Bar Association Journal,* 13/11, 662-667.

Mikesell, J. L., Ross, J. M. (2012), "Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems", *National Tax Journal,* 65/3: 529-562.

Minarik, J.J. (1985), *Making Tax Choises,* Washington: The Urban Institute.

Money to the Masses (2024), HMRC Launches Unpaid Tax Amnesty For Everyone", https://moneytothemasses.com/news/hmrc-launches-unpaid-tax-amnesty adresinden alındı.

Monoktamas (2024), "1995. évi CXVII. Törvény", https://monoktamas.hu/wp-content/uploads/2023/05/SZJA-1995.-evi-CXVII.-torveny-a-szemelyi-jovedelemadorol.pdf adresinden alındı.

Moser, D., Evans, J.H. ve Kim, J.K. (1995), "The Effects of Horizontal and Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions", *The Accounting Review,* 70/4: 619-634.

Musgrave R., Musgrave P.B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice,* (5. Baskı), New York: McGraw Hill Book Company.

Musgrave, R. (1959), *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economiy,* New York: McGraw Hill Book Company.

Musgrave, R. (1990), "Horizontal Equity, Once More", *National Tax Journal,* 43/2: 113-122.

Musgrave, R. A. (1985), "A Brief History of Fiscal Doctrine", *Handbook of Public Economics,* J. Auerbach ve M. Feldstein (Ed.), North Holland: Amsterdam, 1-59.

Muter, N.B., Çelebi, A.K., Sakınç, S. (2012), *Kamu Maliyesi* (4.Baskı), Manisa: Emek Matbaası.

Muter, N.B., Sakınç, S., Çelebi, A.K. (1993), *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması,* Manisa: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Mutlu, A. (2009), Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390.

Mutlu, A., Arslan, A., Kartalcı, K. (2014), "Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika'nın Karşılaştırılması", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi,* 5/2: 56-73.

Mutluer, K., Dayanç Kuzeyli, N. (2020), *Kamu Harcamaları Kamu Gelirleri ve Bütçe,* Ankara: Yetkin Yayınları.

Mutluer, K., Öner, E., Kesik, A. (2014), *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi,* (3. Baskı), İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nadaroğlu, H. (1981), *Kamu Maliyesi Teorisi,* (Gözden Geçirilmiş, Düzeltilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı), Kırklareli: Sermet Matbaası.

Nadaroğlu, H. (1983), *Kamu Maliyesi Teorisi,* İstanbul: Okan Yayıncılık.

Nadaroğlu, H. (1998), *Kamu Maliyesi Teorisi,* (10. Baskı), İstanbul: Beta Yayıncılık.

Nadaroğlu, H. (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi,* (Gözden Geçirilmiş 11. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Nas, A. (2008), Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu, Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

National Archives (2022), "16th Amendment to The U.S. Constitution: Federal Income Tax (1913)", https://www.archives.gov/milestone-documents/16th-amendment adresinden alındı.

National Audit Office (2023), "HM Revenue & Customs 2022-23", https://assets.publishing.service.gov.uk/media/64da2f04c8dee4000d7f1c01/Report_by_the_Comptroller_and_Auditor_General.pdf adresinden alındı.

Nazalı, E. (2008), "İngiltere Gelir Vergisi Sisteminde Faiz ve Kar Paylarının Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası,*1-7.

Nemli, A. (1990), *Kamu Maliyesine Giriş* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2024), "NAV évkönyv 2023", https://nav.gov.hu/kiadvanyok/evkonyvek

Neumark, F. (1946), *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori-Tarihçe-Pratik,* İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.

Neumark, F. (1950), *Maliyeye Dair Tetkikler* (3. Baskı), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Neumark, F. (1975), *Vergi Politikası, Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri,* (Çev. İ. Feyzioğlu Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Newcomb S. (1880), "Principles of Taxation", *The North American Review,* 131: 142-156.

Nouweland, A. van den (2013), "Lindahl and Equilibrium", https://ssrn.com/abstract=2266604

Nozick, R. (1974), *Anarchy, State and Utopia,* New York: New York Basic Books.

OECD (2015), *"Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance",* Paris: OECD Publishing.

OECD (2020), "Tax Revenue Statistics", https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart adresinden alındı.

OECD (2023), "Revenue Statistics: Comparative Tables", https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm adresinden alındı.

OECD (2023), Revenue Statistics 2023, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2023_9d0453d5-en#page1 adresinden alındı.

OECD (2024), *"Taxing Wages Tax And Gender Through The Lens Of The Second Earner",* Paris: OECD Publishing.

Oğuztürk, S.B., Ünal, K.E. (2015), "Türkiye 'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi,* 7/13: 207-237.

Oktar, A. (2012), *Vergi Hukuku,* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Oktar, S.A. (2018), *Türk Vergi Sistemi* (2.Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Olaoye, C. O., Ogundipe, A. A. (2018), "Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria", *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 4*/1: 79-92.

Orhaner, E. (2000), *Kamu Maliyesi* (3. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Ortaç, F.R. (1999), "Vergilendirilebilir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* 2/99: 105-115.

Ortaç, F.R. (2000), *Gelir Vergisinin Üniter Yapısı*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Ortaç, F.R., Ünsal, H., Yılmaz, E. (2016), "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance,* 1/1: 75-94.

Öğdüm, P. ve Arslaner, H. (2021), "Türkiye'de Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyi ile Vergi Bilinci İlişkisi: Aydın İli Örneği" *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1/39: 154-180.

Öncel, M. (1967), *Gider Vergileri,* Ankara: Sevinç Matbaası.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2006), *Vergi Hukuku,* (14. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2010), *Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 18. Baskı),* Ankara: Turhan Kitabevi.

Önder, İ. (1985), "Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi". Maliye Enstitüsü Konferansları, 29. Seri, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.

Öner, E. (2005), *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS,* Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Öner, E. (2020), *Türk Vergi Sistemi* (10. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Öz, E., Akdemir, T. (2002), "ABD Vergi Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi,* 168: 86-103.

Özbalcı, Y. (2001), *Kurumlar Vergisi Yorumlar ve Açıklamalar*, Ankara: Oluşum Yayıncılık.

Özgün, Z., Yüksel, C. (2018), "Mersin'de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi", *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü E-Dergi,* ½: 33-48.

Özkan, E. ve Karadeniz, F. (2020), Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergi Afları Karşısında Tutum ve Davranışlarını Belirlemeye Yönelik Bir Saha Araştırması: Tekirdağ İli Örneği, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi,* 9/17: 15–23.

Özmert, C.M., Şahin, O. (2014), "Napolyon Savaşları'nın Dünya'ya Armağanı: Gelir Vergisi, İngiltere'de Gelişim Tarihi ve Toplumsal Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, 306: 68-73.

Öztürk, N. (2020), *Kamu Maliyesi* (Güncellenmiş 5. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.

Özyer, M. A. (2003), *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Parle, W. M., Hirlinger, M.W. (1986), "Evaluating The Use of Tax Amnesty By State Governments", *Public Administration Review,* 246–255.

Pehlivan, O. (2011), *"Kamu Maliyesi",* Trabzon: Murathan Yayınları.

Pehlivan, O. (2013), *Kamu Maliyesi,* Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Pelin, İ.F. (1942), *Finans İlmi ve Finansal Kanunlar* (2. Baskı), İstanbul: Güven Basımevi.

Piwowarski, R. (2007), *"The Polish tax system – What Has Been Achieved Thus Far? What Should Be Done in The Future?",* Warsaw: Center for Social and Economic Research.

Plasscheart, S.R.F. (1988), *Schedular Global and Dualitic Patterns of Income Taxation,* Netherland: International Taxation Bureau of Fiscal Documentation.

Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych (1991), "Podatku Dochodowym od Osób Fizycznych", https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych-16794311?unitId= adresinden alındı.

Polat, O. (2018), "Vergi Afları Karşısında Mükelleflerin Adalet Algısı ve Vergiye Gönüllü Uyumu: Bursa İli Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Bursa, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Poplawski, M. (2008), *"Polish Tax Law",* Poland: Białystok Law Books.

Poplawski, M. (2011), *"Introduction to Polish Tax Law",* Poland: Białystok Law Books.

Porcano, T.M. (1984), "Distributive Justice and Tax Policy", *The Accounting Review,* 49/4: 619-636.

Prest, A.R. (1960), *Public Finance in Theory and Practice,* London: Weidenfeld & Nicolson.

PWC (2024), "Germany Individual - Taxes on Personal Income", https://taxsummaries.pwc.com/germany/individual/taxes-on-personal-income adresinden alındı.

PWC (2024a), "Poland- Individual - Taxes on Personal Income", https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/taxes-on-personal-income#:~:text=The%20tax%2Dfree%20amount%20is,be%20exempt%20from%20paying%20tax adresinden alındı.

Raabe, W.A., Whittenburg, G.E., Sanders, D.L. (2011), *Federal Tax Research*, (9.Ed.), ABD: Cengage Learning Custom Publishing.

Rawls, J. (2003), *Distributive Justice,* (Çev. V.F. Savaş), Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi, 7, İstanbul: İstanbul Borsası Yayınları.

Reckers, P.M.J., Sanders, D.L., Roark, S.J. (1994), "The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance", *National Tax Journal,* 47/4: 825-836.

Richards, N.U. (2022), "Comparative Overview of Tax Amnesty Policy Implementation in Nigeria", *The Nigerian Juridical Review,* 16: 103-123.

Richardson, G. (2006), "The Impact of Tax Fairness Dimensions on Tax Compliance Behavior in an Asian Jurisdiction: The Case of Hong Kong", *International Tax Journal,* 29-42.

Riew, J. (1985), "Equal Sacrifice Principle and Intertemporal Equity", *Public Finance,* 40/2: 274-279.

Roberts, M.L., Hite, P.A. ve Bradley, C.F. (1994), "Understanding Attitudes Toward Progressive Taxation", *The Public Opinion Quarterly,* 58/2: 165-190.

Robinson, M.E. (1922), *Public Finance,* London: Nisbet and Co. Cambridge University Press.

Rosen, H.S. (1995), *Public Finance* (4.Ed.), USA: Irwin Inc.

Roth, J.A., Scholz, J.T., Witte, A.D. (1989). *Taxpayer Compliance Volume 1 An Agenda for Research,* Philadelphia: University of Pennsylvania Press.

Rousseau, J.J. (2005), *Ekonomi Politik* (Çev. İ. Birkan), Ankara: İmge Kitabevi.

RSM (2022), "Doing Business in Hungary: Taxation", https://doingbusinessinhungary.com/taxation#income-taxes adresinden alındı.

Sağbaş, İ., Şen, S. (2017), *Vergi Teorisi ve Politikası* (2. Baskı), Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Salaine, B. (2003), *The Economics of Taxation,* London: The MIT Press.

Sandford, C.T. (1971), *Taxing Personal Wealth,* London: George Allen Unwin Ltd.

Sandmo, A. (2005), "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View", *National Tax Journal,* 58/4: 643-663.

Saraçoğlu, F. (2016), *Gelir Vergisi, Ders Notları,* Ankara: Gazi Kitabevi.

Saraçoğlu, F. (2000), "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi", *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi,* 2/2000: 79-96,

Saraçoğlu, F. (2001), "Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi", İstanbul: İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Yayın No:84, 60-68.

Saraçoğlu, F. (2008), "Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi,* 3/1: 59-74.

Saraçoğlu, F. (2016), "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", *İş ve Hayat*, 2/3: 41-55.

Sarılı, M.A. (2021), *Türk Vergi Sistemi* (8. Baskı), Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı.

Sayar, N. (1970), *Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri* (4. Baskı), İstanbul: Sermet Matbaası.

Sayar, N. (1975), *Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri* (5. Baskı), İstanbul: Sermet Matbaası.

Saydam, M. (2022), "Ücretlilerin Vergi Adaleti Algısının İstanbul İli Kamu Çalışanları Özelinde İncelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Aydın, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Schmölders, G. (1976), *Genel Vergi teorisi* (Çev. S. Turhan), İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.

Schmölders, G. (2006), *The Psychology of Money and Public Finance*, New York: Palgrave MacMillan.

Schneider, F. (2016), "Estimating The Size of The Shadow Economies of Highly-Developed Countries: Selected New Results", *Journal For Institutional Comparisons,* 14/4: 44-53.

Scholz, J. K. (1994), "The Earned Income Tax Credit: Participation, Compliance, and Antipoverty Effectiveness", *National Tax Journal,* XLVII/1: 63-82.

Seligman, E.R.A. (1914), *The Income Tax: A Study of The History, Theory and Practice of Income Taxation at Home and Abroad,* (2th Edt.) New York: The Macmillan Company.

Seligman, E.R.A. (1969), *Studies in Public Finance,* New York: Augustus M. Kelley Publishers.

Senato Della Republica (2022), "Costıtuzıone Italıana", https://www.senato.it/istituzione/la-costituzione adresinden alındı.

Silvani, C., Baer K. (2000), "Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması: Tecrübe ve İlkeler", Çev. Özgür Saraç. *Türk İdare Dergisi,* 426: 189-220.

Slemrod, J. (2007), "The Economics of Tax Evasion", *The Journal of Economic Perspectives,* 21/1: 25-48

Smith, A. (1977), *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations,* ABD: University Of Chicago Press.

Soğukpınar, G. (2009), Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Soydan, B.Y. (1998) "Vergi Adaleti Kuramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", *Vergi Sorunları Dergisi,* 119: 98-118.

Spicer, M.W., Becker, L.A. (1980), "Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach", *National Tax Journal,* 33/2: 171–175.

Standford, G.T. (1978), *The Economics of Public Finance* (2.Ed.), London: Pergamon Press.

Stanley, R. (1995), "Dimensions of Law in The Service of Order: Origins of The Federal Income Tax, 1861-1913", *Law and History Review*, 13/1: 151-153.

Stella, P. (1991), "An Economic Analysis of Tax Amnesties", *Journal of Public Economics,* 46/3: 383–400.

Stiglitz, J.E. (1994), *Kamu Kesimi Ekonomisi,* (2. Baskı), (Çev. Ö.F. Batırel), İstanbul: Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları.

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

Susam, N. (2020), *Kamu Maliyesi, Temel Kavram ve Esasları,* İstanbul: Beta Yayıncılık.

Şahin, H. (2013), "Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi", *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 37/1: 45-57.

Şahin, S. (2014), "Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Erzincan İli Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Sivas, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şahpaz, K., Akgül, Ö., Yardımcıoğlu, F. (2014), "Fırıncı Esnafının Vergi Bilinci ve Vergi Algısı: Sakarya İli Örneği", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi,* 2/3: 59-81.

Şanver, S. (1972), *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi,* İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası.

Şen, H., Sağbaş İ. (2017), *Vergi Teorisi ve Politikası* (Gözden Geçirilmiş 3. Baskı), Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Şen, H., Sağbaş, İ. (2023), *Vergi Teorisi ve Politikası* (Gözden Geçirilmiş ve Kısmen Genişletilmiş 5. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.

Şener, O. (1995), *Kişisel Gelir Vergisi*, Kamu Ekonomisi Ünite 12, Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayını.

Şener, O. (2006), *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi* (8. Baskı), İstanbul: Beta Yayıncılık.

Şentürk, S.H. (2008), Vergilemede Fayda ve Ödeme Gücü İlkelerinin Karşılaştırılması: Türkiye Değerlendirmesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2016). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler),* Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2019), *Türk Vergi Sistemi,* (16. Baskı), Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2020), *Türk Vergi Sistemi,* (17. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023), "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı 2023-2025", Ankara: Risk Analizi Genel Müdürlüğü.

Tait, A.A. (1967), *The Taxation of Personal Wealth,* Urbana: University of Illinois Press.

Takenishi, M., Takenishi, A. (1990), "Why Japanese Citizens Evaluate the New Indirect Tax as Unfair: Fairness Criteria and Their Relative Importance", *Social Justice Research,* 4/3: 251-263.

Tanabe, N. (1975), The Taxation of Net Wealth, (Edited by: Bird, R. ve Oldman, O.), *Readings on Taxcation in Developing Countries* (3.Ed.) Baltimore and London: The Johns Hopkins University Press.

Tanzi, V. (1982), "A Second (a more skeptical) Look at The Underground Economy in The U.S.", Tanzi, V. (Ed.), *The Underground Economy in The United States and Abroad,* Lexington Books: 103-118.

Tanzi, V., Shome, P. (1993), "A Primer on Tax Evasion", *Staff Papers (International Monetary Fund),* 40/4: 807-828.

Taş, M. (1991), "Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Kısaca Değerlendirmesi", *Banka ve Ekonomik Yorumlar,* 28/6: 49-55.

Taş, R. (1995), "Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi,* 50/01: 355-382.

Taşkın, Y. (2012), "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,* 54: 67-90.

Tax Justice Network (2024), "State of Tax Justice 2024", https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2024/ adresinden alındı.

Taytak, M., Akyüz Dalkıran, T. (2019), "Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi,* 6/1: 109-132.

Tekin F., Çelikkaya A. (2018), *Vergi denetimi* (8. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tekin, F. (1978), *Artan oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması,* Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Tekir, S. (1993), *Vergi Teorisi,* İzmir: Anadolu Matbaacılık.

TEPAV, (2006), *"Yolsuzlukla mücadele TBMM raporu bir olgu olarak yolsuzluk: Nedenler, etkiler, çözüm önerileri".* (Tepav Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-I). Ankara: Matsa Basımevi.

Terez Varga, E. (2023), "The Impact of the Tax Relief to Families on Household Income in Hungary: Who benefits the most from the family allowances?", Enrico Vicario, Romeo Bandinelli, Virginia Fani, Michele Mastroianni (Ed.), *37th ECMS International Conference on Modelling ande Simulation,* 20-23 June, 2023, Italy: Florence: 100-107.

Toker, A., Tekin, A. (2022), "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi,* 11/4: 2138-2161.

Topakkaya, A. (2008), "Adalet Kavramı Bağlamında Aristoteles – Platon Karşılaştırması", *FLSF Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/6: 27-46.

Topal, M.H. (2011), "Refah Devletine Yönelik Tutumlar ve Vergi Adaleti Algısı Türkiye Üzerine Bir Araştırma", Doktora Tezi, Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Topal, M.H. (2016), "Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,* 2: 149-172.

Tosuner, M., Arıkan, Z., Bay, H. (2022), *Türk Vergi Sistemi* (26. Baskı), İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Tosuner, M., Bay, H., Sirkeci, O. (2009), "Almanya'da 2008 – 2009 Vergi Reformları Türk Girişimciler Açısından Vergi Uygulamaları ve Teşvikler", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,* 3: 101-138.

Tuncer, S. (1966), *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri,* İstanbul: EİTİA Yayınları.

Turan, İ. Şimşek, Ü., Aslan, H. (2015), "Eğitim Araştırmalarında Likert Ölçeği ve Likert-Tipi Soruların Kullanımı ve Analizi", *Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi,* 30: 186-203.

Turan, M. E., Güler, H. (2020), "Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Aflarının Kanuni Dayanaklarının Karşılaştırılması", *Vergi Raporu Dergisi,* 252: 11-32.

Turhan, S. (1987), *Vergi Teorisi ve Politikası,* İstanbul: Der Yayınları.

Turhan, S. (1993), *Vergi Teorisi ve Politikas,* (5. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Turhan, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Tüğen, K. (2002), "Türkiye'nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi". https://docplayer.biz.tr/5092352-Turkiye-nin-ekonomik-kalkinma-sureci-icinde-uygulanan-vergi-politikalari-ve-degerlendirilmesi.html#google_vignette adresinden alındı.

Tüleykan, H. ve Aslan, K.E. (2019), "Türkiye 'de uzlaşma müessesesi ve uygulama sonuçlarının incelenmesi (2012-2016)", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi,* 8/1: 749-775.

Türk Dil Kurumu (2022), https://sozluk.gov.tr/ adresinden alındı.

Türk, İ. (1996), *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı), Ankara: Turhan Kitapevi.

Türk, İ. (1999), Kamu Maliyesi (3. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

Türk, İ. (2005), *Kamu Maliyesi* (5. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.

Türkay, İ. (2019), "Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", *Vergi Raporu,* 232: 161-203.

Ubay, B. (2012), "Almanya Gelir Vergisi Sistemi", *Vergi Raporu Dergisi,* 156: 94-102.

Ubay, B. (2013), "İngiltere Gelir Vergisi Sistemi", *Vergi Raporu Dergisi,* 167: 107-119.

Uğur, Ö., Doğan, K.C. (2017), "Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Polonya Kamu Yönetimi: Avrupalılaşmanın Etkisi", *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi,* 4/8: 30-50.

Uluatam, Ö. (1978), *Kamu Maliyesi* Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Uluatam, Ö. (1991), *Kamu Maliyesi* (4. Baskı), Ankara: Savaş Yayınları.

Uluatam, Ö. (1999), *Kamu Maliyesi* (6. Baskı), Ankara: İmaj Yayınevi.

Ulusoy, S. (1991), Enflasyonun Gelir Üzerinden Alınan Vergilere Etkisi (Türkiye için Bir İnceleme), Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uruş, A.F. (2017), *Optimal Vergileme İlkeleri ile Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi* (1.Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Ülken, Y. (1980), *Fiyat Teorisi, 2. Cilt: Faktör Piyasası,* İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.

Ünlü, Z. (2019), Türkiye 'de Dolaylı Vergilerin Vergi Adaleti Açısından Analizi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ürel, G. (2003), *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,* Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Verboon, P., Goslinga, S. (2010), "The Role of Fairness in Tax Compliance", *Netherlands Journal of Psychology,* 65/4: 136-145.

Verboon, P., van Dijke, M. (2007), "A Self-Interest Analysis of Justice and Tax Compliance: How Distributive Justice Moderates the Effect of Outcome Favorability", *Journal of Economic Psychology,* 28: 704-727.

Veres, A.M. ve Kutasi K. (2015), "Hungary", Whitehead, S. (Ed.), *The Tax Disputes and Litigation Review,* United Kingdom: Law Business Research.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2023), "Faaliyet Raporu", https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf adresinden alındı.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2024), "Faaliyet Raporu", https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/03/VDK-2024-Yili-Faaliyet-Raporu-c8a9030b4115e95c.pdf adresinden alındı.

VUK (1961), "Vergi Usul Kanunu", https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf adresinden alındı.

Webber, C., Wildavsky, A. (1986), *A History of Taxation and Expenditure In The Western World,* New York: Simon and Schuster Inc.

Wenzel, M. (2002a), "Tax Compliance and Psychology of Justice: Mapping the Field", *Taxing Democracy,* V. Braithwaite (Ed.), Hants: Ashgate Publication: 41-69.

Wenzel, M. (2002b), "The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: The Role of Taxpayer Identity", *Journal of Applied Psychology,* 87: 629 645.

Wenzel, M. (2004), "An Analysis of Norm Process in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology,* 25: 213-228.

Wikipedia (2023), "Taxation in The United States", https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_the_United_States, adresinden alındı.

Wikipedia (2024), "Macaristan Halk Cumhuriyeti", https://tr.wikipedia.org/wiki/Macaristan_Halk_Cumhuriyeti adresinden alındı.

World Economics (2024), "Economies by Informal Economy Size", https://www.worldeconomics.com/Rankings/Economies-By-Informal-Economy-Size.aspx adresinden alındı.

World Wide Tax (2023), "Hungary Taxes", https://www.worldwide-tax.com/hungary/hungary-taxes.asp adresinden alındı.

WTS (2024), " 2024 Tax Amendments in Hungary", https://wtsklient.hu/en/2024/01/16/2024-tax-amendments/ adresinden alındı.

Wtsklient (2017), "Legal Remedies in Tax Administration", https://wtsklient.hu/en/2017/07/18/legal-remedies-tax-administration/ adresinden alındı.

Yağcı, A. (2023), "Alman Vergi Sistemi Hakkında", https://www.ecovis.com/focus-tuerkei/alman-vergi-sistemi-hakkinda/ adresinden alındı.

Yaraşlı, G.O. (2005), *Türkiye'de Vergi Reformu,* Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.

Yayla, A. (2000), *Liberal Bakışlar* (2. Baskı), Ankara: Liberte Yayınları.

Yeğen, B. (2022), "Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Vazgeçilmesinin Vergi Teorisi Bakımından Değerlendirilmesi", *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 10/1: 173-193.

Yeniçeri, H., Avcı O. (2021), "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi,* 12/29: 317-329.

Yereli, A.B., Ata, A.Y. (2011), "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi,* 161: 21-32.

Yıldırım, Y. (2023), "Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Vergisel Araçların Vergi Adaleti Algısına Etkisi: Ücret Geliri Elde Edenler Üzerine Bir Analiz", Doktora Tezi, Trabzon, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, B.E., Batı, M. (2023), *Türk Vergi Sistemi* (3.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, Y. (2019), "Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış", *Vergi Raporu Dergisi,* 237: 11-27.

Yılmaz, Y. (2019), "Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi", *Vergi Raporu Dergisi,* 232: 11-22.

Young, H. (1987), "Progressive Taxation and Equal Sacrifice", *Journal of Public Economics,* 32/2: 203-214.

Yurdakul, A. (2013), *"Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa Örneği"* (1. Baskı), Bursa: Dora Basım Dağıtım.

Yüce, M. (2014), *Mali Yargılama Hukuku,* Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Zaleśny, J. (2016), "Amnesty Acts in Poland in the 20th Century", *Przegląd Prawa Konstytucyjnego,* 6/34: 267-282.

Zarakolu, A. (1954), "Alman Gelir Vergisi", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,* 9: 111-130.

EKLER

Ek 1: Anket Formu

Sizi Arş. Gör. Hüseyin Dirican tarafından yürütülen "*Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Mekanizmalara İlişkin Mükelleflerin Algısı: Ampirik Bir Çalışma*" başlıklı Doktora tezi araştırmasına davet ediyoruz. Bu araştırmanın amacı gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisindeki adaleti sağlayıcı mekanizmalara ilişkin algılarını belirlemektir. Araştırmada sizden tahminen 15 dakika ayırmanız istenmektedir. Araştırmaya katılım tamamen gönüllü olup, soruların ve cevaplandırmanın katılımcıya ve üçüncü şahıslara herhangi bir psikolojik, sosyal, ekonomik olumsuz veya olumlu etkisi olmayacağı öngörülmektedir. Çalışmanın amacına ulaşması için sizden beklenen, kimsenin baskısı veya telkini altında olmadan, size en uygun gelen cevapları içtenlikle verecek şekilde cevaplamanızdır. Bu formu okuyup onaylamanız, araştırmaya katılmayı kabul ettiğiniz anlamına gelecektir. Ancak, çalışmaya katılmama veya katıldıktan sonra herhangi bir anda çalışmayı bırakma hakkına da sahipsiniz. Bu çalışmadan elde edilecek bilgiler tamamen araştırma amacı ile kullanılacak olup (varsa) kişisel bilgileriniz gizli tutulacaktır. Veriler, isim ve kişisel bilgiler olmaksızın, şifreli bir dosya olarak elektronik ortamda saklanacaktır. Formlar da aynı şekilde isim ve kişisel bilgiler olmaksızın, arşiv dolabında 1 yıl boyunca saklanacak ve 1 yılın sonunda imha edilecektir. Elde edilen bilgiler akademik amaçlı olmak üzere sadece sorumlu ve yardımcı araştırmacı tarafından kullanılacaktır. Eğer araştırmanın amacı ile ilgili verilen bu bilgiler dışında şimdi veya sonra daha fazla bilgiye ihtiyaç duyarsanız araştırmacıya sorabilirsiz. Araştırma tamamlandığında genel/size özel sonuçların sizinle paylaşılmasını istiyorsanız lütfen araştırmacıya iletiniz.

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER	
1- Cinsiyetiniz?	**1( )** Erkek **2( )** Kadın
2- Medeni Durumunuz?	**1( )** Evli **2( )** Bekar
3- Yaşınız?	**1( )** 18-29 arasında **2( )** 30-39 arasında **3( )** 40-49 arasında **4( )** 50 ve üzeri
4- Eğitim Durumunuz?	**1( )** Okuma yazma bilmiyor **2( )** Okuma yazma biliyor **3( )** İlkokul **4( )** Ortaokul **5( )** Lise **6( )** Üniversite **7( )** Yüksek Lisans **8 ( )** Doktora
5- Hangi Gelir Türünü/Türlerini Elde Ediyorsunuz?	**1( )** Ticari Kazanç **5( )** Menkul Sermaye İradı (Faiz, Kar Payı vb.) **2( )** Zirai Kazanç **6( )** Gayri Menkul Sermaye İradı (Mesken Kira Geliri) **3( )** Ücret **7( )** Gayri Menkul Sermaye İradı (İş Yeri Kira Geliri)

	4( ) Serbest Meslek Kazancı **8( )** Diğer(.....)
6- Aylık Geliriniz?	**1( )** 0 -17.002 TL arasında (asgari ücret) **2( )** 17.003 TL – 34.004 TL arasında **3( )** 34.005 TL – 51.006 TL arasında **4( )** 51.007 TL – 68.008 TL arasında **5( )** 68.009 TL'nin üzerinde

		Kesinlikle Katılmıyorum	**Katılmıyorum**	**Fikrim Yok**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
		(1)	**(2)**	**(3)**	**(4)**	**(5)**
1	Türkiye'de mükelleflerin gelir miktarı yükseldikçe vergi oranları da yükselmektedir.					
2	Türkiye'de az kazanan az, çok kazanan çok gelir vergisi ödemektedir.					
3	Türkiye'de ücret geliri, sermaye gelirine (faiz geliri, hisse senedi, hazine bonosu, kira geliri vb.) göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir.					
4	Türkiye'de gelirin vergilendirilmesinde asgari ücret tutarının vergi dışı bırakılması sadece ücretlilere uygulanmaktadır.					
5	Türkiye'de mükellefler farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı üzerinden vergi ödemektedir.					
6	Türkiye'de (bazı) vergi mükelleflerinin bir yılda elde ettiği toplam kazanç tutarından istisnalar düşülmekte ve indirimler uygulanmaktadır.					
7	Türkiye'de mükelleflerin gelirlerinin gerçek tutarlarının vergilendirilmesi ilkesi benimsenmiştir. Vergi idaresinin takdir ettiği kazanç üzerinden değil, gerçek kazançlar vergilendirilmektedir.					
8	Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergilemede adaleti sağlar.					
9	Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının da artması vergi kaçakçılığı eğilimini artırır.					
10	Gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin çalışma arzusunu azaltır.					
11	Gelir arttıkça vergi oranının da artması kişilerin üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkiler.					
12	Sermaye gelirinin (faiz geliri, kira geliri, kar payı geliri) emek gelirine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi adildir.					
13	Tüm gelir vergisi mükelleflerinin yıllık kazançlarının belli bir tutarının vergi dışında bırakılması adaleti sağlar.					
14	Asgari ücret tutarının sadece ücretliler için vergi dışında bırakılması adil değildir.					
15	Sosyal amaçlı (yoksullukla mücadeleye yönelik) muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergilemede adaleti sağlar.					

16	Ödenecek verginin "toplam kazanç" üzerinden hesaplanması adildir.					
17	Vergi istisna ve muafiyetleri bunlardan yararlanmayan mükellefleri rahatsız eder.					
18	Stopaj yöntemiyle (Verginin her ay kesilip yatırılması/kaynağında kesinti) verginin tahsili, vergilemede adaleti bozar. (Örneğin; Ücret, Faiz-Kar Payı, İş yeri Kira Geliri vb. gelirlerin vergi tahsilatında olduğu gibi)					
19	Vergi matrahının gerçek usulde (muhasebe kayıtlarından hareketle) belirlenmesi, götürü usule göre daha adildir.					
20	Türkiye'de gelirler (Ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayri menkul sermaye iradı) adil vergilendirilmektedir.					

21	***(20. Soruya 'Kesinlikle Katılıyorum veya Katılıyorum" cevabını verdiyseniz bu soruyu cevaplamayınız.)*** **Gelir vergisini adaletsiz buluyorsanız sizce nedeni nedir?** **Aşağıda belirtilenleri, en önemliden en önemsize doğru (en önemliye 1, en önemsize 10 verecek şekilde) puanlayarak sıralayınız.**
(...)	Artan oranlı vergi tarifesinin yapısı
(...)	Ücretlilerde vergi dışı bırakılan tutarının yetersizliği
(...)	Gelir dağılımını iyileştirme amacı dışında bazı mükelleflerin veya kazançlarının kısmen veya tamamen vergi dışına çıkarılması
(...)	Ücret gelirlerinin kar gelirlerine göre daha ağır vergi yükü altında olması
(...)	Vergi aflarının uygulanması
(...)	Kayıt dışı ekonominin varlığı
(...)	Vergi denetim ve cezalarının yetersizliği
(...)	Vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma faaliyetleri
(...)	Ödenecek verginin fiyata eklenerek tüketiciye aktarılması
(...)	Vergi cezasının, vergi idaresi ve mükellefler arasında uzlaşma yoluyla indirilmesi
22	**Gelir vergilemesinde adaleti sağlamak bakımından aşağıda belirtilenleri, en önemliden en önemsize doğru (en önemliye 1, en önemsize 8 verecek şekilde) puanlayarak sıralayınız.**
(...)	Az kazanandan az çok kazanandan çok vergi alınmasını sağlayan, artan oranlı vergi tarifesi.
(...)	Kişinin kendi ve ailesinin yaşamını sürdürecek asgari geçim düzeyinin vergi dışı bırakılması.
(...)	Ücret dışında gelir elde edenlerden de gelirin belli bir tutarının vergi dışı bırakılmasını sağlayan uygulamalar. (İstisna, Muafiyet vb.)
(...)	Mükellefin farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirin toplamı üzerinden verginin hesaplanması. (Yıllık Toplam Gelirin Vergilendirilmesi)
(...)	Mükellefin kişisel durumuna (ailevi, bedeni ve medeni durumu) göre kanunda belirtilen muafiyet, istisna ve indirimlerin düşülmesi.
(…)	Vergi affı ya da vergi barışının uygulanmaması
(…)	İdare ile mükellefin aralarında anlaşma (uzlaşma) yoluyla vergi cezasının silinmemesi
(…)	Vergi denetimlerinin artırılması ve cezaların caydırıcı olması

23. **Sizce mükellefler kazançlarını doğru beyan ediyorlar mı?** Evet **(…)** Hayır **(…)**
Hayır ise sizce neden?

……

24. **Sizce mükellefler tahakkuk eden gelir vergilerinin tümünü zamanında ve tam olarak ödüyorlar mı?**

Evet **(…)** Hayır **(…)**

Hayır ise sizce neden?

……