

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ VE FİNANS ANABİLİM DALI
2022-YL-187

**ÜCRETLİLERİN VERGİ ADALETİ ALGISININ İSTANBUL
İLİ KAMU ÇALIŞANLARI ÖZELİNDE İNCELENMESİ**

HAZIRLAYAN
Melek SAYDAM

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Şaban ERTEKİN

AYDIN- 2022

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Ekonomi ve Finans Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Melek SAYDAM tarafından hazırlanan “Xxxxxxx” başlıklı tez xx.xx.xxxx tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

	Unvanı ve Adı Soyadı	Kurumu	İmza
Başkan		İKÇÜ	
Üye		Aydın Adnan Menderes Üniversitesi	
Üye		Aydın Adnan Menderes Üniversitesi	
Üye			
Üye			

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans, Enstitü Yönetim Kurulunun tarihsayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Savaş DUMAN

Enstitü Müdürü

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

29/09/2022

Melek SAYDAM

ÖZET

ÜCRETLİLERİN VERGİ ADALETİ ALGISININ İSTANBUL İLİ KAMU ÇALIŞANLARI ÖZELİNDE İNCELENMESİ

Melek SAYDAM

Yüksek Lisans Tezi, Ekonomi ve Finans Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Şaban ERTEKİN

2022, XV+ 118 sayfa

Vergi adaleti, bireylerin bir ülkedeki mevcut vergi sisteminin ve uygulamalarının kendileriyle birlikte herkes için adil ve eşit olduğuna ilişkin bir algı olup, kamunun elde ettiği vergi gelirlerinin miktarı ve sürekliliği bakımından önemli hususlardan biri olarak ele alınmaktadır. Çünkü vergi mükellefi olan bireylerin vergi adaletine yönelik algıları olumlu olduğunda vergi uyumunun sağlanması mümkün olabilirken, adaletsizlik yönünde algıların olumsuz tutum ve davranışlara dönüşerek vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi davranışlar neticesinde vergi kayıpları ve kayıt dışı ekonomi gibi sonuçlar doğurabildiği bilinmektedir. Bu bakımdan vergi adaleti algılarının tespiti ve bu algıları etkileyebilecek faktörleri ele alan çalışmalar önemli katkı sunabilmektedir.

Bu araştırmada bu görüşlerden yola çıkılarak, vergi adaleti konusuna odaklanılarak, ücret geliri elde eden vergi mükellefi bireylerin vergi adaleti düzeylerinin tespit edilmesi, vergi adaletine ilişkin görüşlerinin çeşitli boyutlarda ele alınması amaçlanmıştır. Araştırmada ayrıca demografik özelliklerin vergi adaleti bakımından öneminin test edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçlara dayalı olarak bir nicel araştırma kapsamında ücret geliri elde eden kamu çalışanlarından veri toplamak hedeflenmiştir. Kolay örnekleme yöntemi kapsamında anket formları vasıtasıyla 405 kamu çalışanının yanıtlarına erişilmiştir. Erişilen yanıtlar SPSS 24 istatistik paket programında analiz edilmiştir. Analizler sonucunda ortaya çıkan bulgular, araştırma örneklemini oluşturan katılımcıların vergi adaleti ve boyutlarının tamamında düşük adalet algılarının bulunduğunu göstermiştir. Cinsiyet ve yaş anlamlı fark göstermezken, medeni durum, eğitim ve gelir istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar sergilemiştir.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Kamu çalışanları, Ücret, Vergi, Vergi adaleti

ABSTRACT

EXAMINATION OF TAX JUSTICE PERCEPTIONS OF PUBLIC EMPLOYEES IN ISTANBUL

Melek SAYDAM

Master Thesis, Department of Economy and Finance

Supervisor: Assoc. Prof. Şaban ERTEKİN

2022, XV+ 118 pages

Tax justice is the perception of individuals that the current tax system and practices in a country are fair and equal for everyone, and it is considered as one of the important issues in terms of the amount and continuity of tax revenues obtained by the public. Because it is possible to ensure tax compliance when taxpayer individuals have positive perceptions of tax justice, it is known that perceptions of injustice can turn into negative attitudes and behaviors, resulting in tax losses and informal economy as a result of behaviors such as tax avoidance and tax evasion. In this respect, studies on the determination of tax justice perceptions and the factors that may affect these perceptions can make a significant contribution.

Based on these views, in this research, it is aimed to determine the tax justice levels of taxpayers who earn wage income, and to discuss their views on tax justice in various dimensions. The research also aimed to test the importance of demographic characteristics in terms of tax justice. Based on these purposes, it was aimed to collect data from public employees who earn wages within the scope of a quantitative research. Within the scope of the easy sampling method, the answers of 405 public employees were accessed through questionnaires. The obtained answers were analyzed in the SPSS 24 statistical package program. The findings that emerged as a result of the analyzes showed that the participants, who constituted the research sample, had low perceptions of justice in tax justice and all its dimensions. While gender and age did not differ significantly, marital status, education and income showed statistically significant differences.

KEYWORDS: Public employees, Wage, Tax, Tax justice

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca desteğini esirgemeyen, araştırma konusunun seçiminde ve fikirleri ile yönlendiren sayın hocam Doç. Dr. Şaban ERTEKİN'e ve Doç. Dr. Elvan HAYAT hocama teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Aynı zamanda maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen, her an yanımda olduğunu hissettiğim sevgili aileme sonsuz teşekkür ederim.

Melek SAYDAM



İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI.....	v
ÖZET	vii
ABSTRACT	ix
ÖNSÖZ.....	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xvii
TABLolar DİZİNİ.....	xix
KISALTMALAR DİZİNİ	xxi
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	5
1. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA ÜCRET VE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	5
1.1. Ücret Kavramı.....	5
1.1.1. Genel Bakımdan Ücret Tanımı.....	7
1.1.2. İktisadi Bakımdan Ücret Tanımı	8
1.1.3. Hukuki Bakımdan Ücret Tanımı	9
1.2. Ücretin Unsurları, Ücret Kapsamına Dahil Olan ve Olmayan Ödemeler.....	10
1.2.1. Ücretin Unsurları	10
1.2.2. Ücret Kapsamına Dahil Olan Ödemeler	11
1.2.3. Ücret Kapsamına Dahil Olmayan Ödemeler	12
1.3. Türkiye’de Kamu Personel Yönetiminde Ücret Sistemleri ve Uygulamaları	16
1.4. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi.....	18
1.4.1. Vergi Kavramı ve Ücretin Vergisel Boyutu	21
1.4.2. Ücret Geliri Elde Edenlerin Vergilendirme Şekilleri	24
1.4.3. Ücret Gelirinde Asgari Geçim İndirimi Konusu	27
1.4.4. Ücret Gelirinde Kesintiler, İstisnalar ve Muafiyetler	28

2. BÖLÜM.....	35
2. VERGİ ADALETİ KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ	35
2.1. Vergi Adaleti Kavramı	35
2.2. Vergi Adaletinin İlkeleri	38
2.2.1. Genellik İlkesi	38
2.2.2. Uygunluk İlkesi	40
2.2.3. Açıklık İlkesi	40
2.2.4. Belirlilik İlkesi.....	41
2.2.5. Eşitlik İlkesi.....	42
2.3. Vergi Adaleti Kavramının Türleri	43
2.3.1. Vergilemede Matematiksel Adalet.....	44
2.3.2. Pasif (Edilgen) Vergi Adaleti (Şahsi Vergi)	44
2.3.3. Aktif (Etkin) Vergi Adaleti (Vergi Eşitçiliği)	45
2.4. Vergi Adaletine İlişkin Yaklaşımlar	45
2.4.1. Ödeme Gücü Yaklaşımı	46
2.4.2. Fayda Yaklaşımı	47
2.4.3. Fedakârlık Yaklaşımı	49
2.5. Vergi Adaletini Olumsuz Etkileyen Faktörler.....	50
2.5.1. Vergiden Kaçınma.....	51
2.5.2. Vergi Kaçakçılığı	52
2.5.3. Çifte Vergileme	54
2.5.4. Verginin Yansıtılması.....	55
2.5.5. Vergi Kayıpları ve Kayıt Dışı Ekonomi.....	56
2.5.6. Vergi Afları	57
2.6. Ücret Geliri Açısından Vergi Yüğü ve Vergi Adaleti Algısı	59
2.7. Vergi Adaleti Algılarına İlişkin Yapılan Çalışmaların Literatür Özeti	61

3. BÖLÜM	66
3. UYGULAMA	66
3.1. Araştırmanın Kapsamı, Amacı ve Önemi	66
3.2. Araştırmanın Yöntemi	67
3.2.1. Araştırmanın Modeli ve Problemleri	67
3.2.2. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı	68
3.2.3. Evren ve Örneklem	69
3.2.4. Analiz Yöntemi	69
3.3. Araştırmanın Bulguları	70
3.3.1. Araştırma Ölçeğinin Güvenilirliği ve Normal Dağılıma Uygunluğu	70
3.3.2. Tanımlayıcı İstatistikler ve Frekans Analizi	71
3.3.3. Fark Testleri	86
4. SONUÇ	91
5. KAYNAKLAR	97
EKLER	116
ÖZGEÇMİŞ	120

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. 2022 yılı ikinci çeyreğinde ülkeler arası euro bazında asgari ücret karşılaştırma grafiği	30
Şekil 3.1. GA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	74
Şekil 3.2. GA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	75
Şekil 3.3. GA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	75
Şekil 3.4. GA4 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	76
Şekil 3.5. GA5 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	76
Şekil 3.6. GA6 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	77
Şekil 3.7. GA7 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	77
Şekil 3.8. GA8 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	78
Şekil 3.9. GA9 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	79
Şekil 3.10. KA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	79
Şekil 3.11. KA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	80
Şekil 3.12. KA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	80
Şekil 3.13. YA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	81
Şekil 3.14. YA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	81
Şekil 3.15. YA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	82
Şekil 3.16. DA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	82
Şekil 3.17. DA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	83
Şekil 3.18. DA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları	84
Şekil 3.19. CA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları.....	84
Şekil 3.20. CA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları.....	85
Şekil 3.21. CA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları.....	85

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. 2022 yılı ikinci çeyreğinde ülkeler arası euro bazında asgari ücret karşılaştırması	29
Tablo 1.2. Türkiye’de ortalama ücretin asgari ücrete oranı	31
Tablo 1.3. Türkiye ve OECD ülkelerinde ortalama ücret (ABD Doları)	31
Tablo 3.1. Araştırma ölçeğine ilişkin güvenilirlik ve normal dağılım analizi.....	70
Tablo 3.2. Araştırma örnekleminin demografik özelliklerinin frekans ve yüzde dağılımı ...	71
Tablo 3.3. Araştırma ölçeği ve boyutlarının tanımlayıcı özellikleri	72
Tablo 3.4. Ölçek ifadelerinin betimsel özellikleri	73
Tablo 3.5. Cinsiyet faktörüne yönelik t-testi	86
Tablo 3.6. Medeni durum faktörüne yönelik t-testi.....	87
Tablo 3.7. Yaş faktörüne yönelik Anova testi	88
Tablo 3.8. Eğitim faktörüne yönelik Anova testi	89
Tablo 3.9. Gelir faktörüne yönelik Anova testi.....	90

EKLER DİZİNİ

Ek 1. Anket Formu	111
Ek 2. Etik Kurul Onayı	113
Ek 3. Ölçek Kullanım İzni	114



KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KMO	: Kaiser Meyer Olkin Katsayısı
ILO	: Uluslararası Çalışma Örgütü
ISSP	: Uluslararası Sosyal Araştırma Programı
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ORT	: Ortalama
SS	: Standart Sapma
TL	: Türk Lirası
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu

GİRİŞ

Sosyal bir devlet olmanın gerekliliği açısından, kamu giderlerinin karşılanması hususunda devletin belirli bir gelire sahip olması gerekmektedir. Devlet bu gelirleri bir takım mali araçlarla (vergi, resim, harç gibi) elde etmektedir. Bu mali araçlar içerisinde devleti en temel gelir kaynağı olarak vergiler gösterilebilmektedir. Vergiler, gelir üzerinden, harcamalar üzerinden ve servet üzerinden alınmaktadır. Bireylerin ödeme gücüne ve önceden belirlenen usul ve esaslara göre kamu giderlerinin finansmanının sağlanması amacıyla alınan vergi, hükümetin kendisine yöneltilecek görevlerin değişmesiyle beraber sosyal, siyasal ve ekonomik hayata müdahale unsuru biçiminde kullanılmaya başlanmıştır. Vergiler ve kamu harcamaları gibi devlete ait mali araçlar, fiyat istikrarı, tam istihdam, iktisadi büyüme, adil gelir dağılımı ve yüksek refah düzeyi gibi amaçlara uygun olarak etkili bir şekilde kullanılmaktadır (Edizdoğan vd., 2017: 512; Dam ve Ertekin, 2018: 20). Nitekim vergi gelirleri, devlet gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir (Mercanoğlu, 2007: 1).

Vergilendirmede adaleti sağlamak ve birtakım ücret grupları üzerindeki vergi yükünü azaltmak maksadıyla gelir vergisi muafiyeti, istisna ve indirim gibi vergi yükünü azaltan bazı unsurlar kanun ve kararnameler ile belirlenmektedir. Bu konuda yetki Cumhurbaşkanındadır. Öte yandan, bu unsurlar bütüncül anlamda vergi yükünü azaltan unsurlar olsa da ücret grupları arasında değişiklik gösteren uygulamalar sonucunda gelir vergisinde adaleti sağlamak noktasında etkin olamamaktadır (Karaalioğlu, 2021: 2).

Devletin temel işlevlerinden biri sosyal adaleti sağlamaktır. Bu bağlamda vergilendirmede adalet kavramı, sosyal adaletin sağlanması açısından oldukça önem teşkil etmektedir. Adalet kavramı toplumların yaşam biçimlerine, kültürlerine ve değerlerine göre farklı şekillerde tanımlanmaya açık bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi adaleti de aynı şekilde toplumdaki değerlere bağlı biçimde çeşitli değerlendirmelere açık bir kavramdır (Bucak, 2020).

Vergi adaleti kavramı, maliye literatüründe sınırları tam anlamıyla belirlenemeyen bu nedenle uzun yıllar boyunca tartışılacakmış bir kavramdır. Bu kavram zamana, yere ve ülke yapısına göre çeşitlilik ve farklılıklar gösterebilmektedir. Vergi adaletinin temelini ekonomik durumları düşük olanlardan düşük, yüksek olanlarda ise yüksek biçimde vergilendirilme yapılması oluşturmaktadır. Maliye literatüründe gelir vergisinin subjektif yapısı, artan oranlı tarifesi ve asgari geçim indirimi gibi uygulamalar sebebiyle adil bir vergi olduğu hususunda

bir fikir birliği bulunmaktadır. Fakat uygulama incelendiğinde gelir unsurlarının farklı vergilendirme usullerine tabi olması sebebiyle vergi adaleti bakımından bazı sorunlar meydana gelebilmektedir. Bilhassa ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde mükellef ve mükellef gruplarının sayısı fazla olduğu için bütün mükellef grupları için tek bir yöntem belirlemek oldukça güç olabilmektedir. Tek bir usulün belirlenememesi de bazı ücretlilerin haksız vergilendirme işlemlerine maruz kalmasına sebebiyet vermektedir (Bay ve İnneci, 2017: 197). Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, vergi adaleti açısından ücretlerin düzeyi önem taşımaktadır. Yaşamını sürdüreceğ düzeyde emek geliri elde eden birey ile yüksek oranda gelir düzeyine sahip bireyin aynı düzeyde vergilendirilmesi, vergi adaletini zedeleyebilmektedir (Ulusoy, 1995: 90).

Ücret geliri elde edenlerin özellikle günlük yaşam içerisinde diğere gelir unsurlarından gelir elde edenlere göre mali açıdan daha zayıf ve korunmaya muhtaç oldukları açıktır. Bu nedenle adalet ilkesine uygun olarak emek ve sermaye gelirlerinin farklı biçimde vergilendirilmesi benimsenmektedir. Diğere bir deyişle, herkesin mali gücü oranında adil bir şekilde vergilendirilmesi durumunda vergilendirmede adalet sağlanacaktır (Gerçek, vd. 2014: 94). Ücretler ile diğere gelir unsurları arasında farklılık olduğu ve ücret geliri elde edenlerin girişimcilerde olduğu gibi teşebbüs riski taşımaları da gelir elde edenlerin girişimcilere göre finansal olarak daha zayıf olduğu kabul edilmekte ve vergi eşitliğini sağlamak ve korumak için gelirin kaynağına ve kalitesine göre ve vergi oranlarının farklılaştırılması gerektiğı kabul edilmektedir (Akdoğan, 2014: 255). Dolayısıyla modern vergi sistemlerinde ayırım teorisi gereğince, gelir kaynakları tasnif edilerek, ücretler lehine farklı vergi oranlarının uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine türlü indirimlerin uygulanması, tarifelerin emek gelirleri adına sınırlandırılması gibi vergi adaletini sağlayacak uygulamalara yer verildiğini görmek mümkündür (Gök ve Yalçın, 2015: 226). Diğere yandan, vergi adaleti yalnızca tarife ile ilgili düzenlemeleri değıl, verginin konulması, vergi dairesi uygulamaları ve vergi yargısı uygulamaları gibi bütün aşamaları içerisinde barındırmaktadır (Edizdoğan vd., 2017: 242; Ertekin, 2021: 296-297). Tüm bunların sonucunda vergi mükelleflerinde vergi uygulamalarına karşı belirli bir vergi adaleti algısı oluşmakta ve bu da vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyebilmektedir. Diğere bir ifade ile vergi tutumları ve davranışlarının oluşumunda mükelleflerin vergiye ilişkin adalet algıları önem arz etmektedir. Çünkü vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü olarak uyumu ve vergi ödemeye istekliliklerinde vergi adalet algıları önemli bir rol oynamakta, adaletli vergi algısı olduğunda

uyum gösterme söz konusu olurken, adaletsiz bir algı ise vergiden kaçınma gibi istenmeyen davranışları beraberinde getirebilmektedir (Giray vd., 2015: 18).

Bu bakımdan vergi adaleti, diğer bir ifade adil bir vergi düzeni ya da vergilemede adalet ilkesi, uzun dönemlerdir üzerinde düşünülen ve çeşitli araştırmalara konu olan önemli bir hususu oluşturmaktadır. Vergi adaletine yönelik birtakım evrensel ilkeler ortaya konulmakla birlikte, bu konuda kesin bir sonuca erişilmiş olduğunu söylemek mümkün görülmemektedir (Kılıçoğlu, 2017: 71). Diğer yandan, vergi adaletini ele alan çalışmaların nicel sınırlılığından söz etmek mümkündür. Bu bağlamda, vergi adaletini farklı açılardan konu edinen araştırmaların, ilgili literatüre ve vergi uygulamalarına dönük katkıları önemli olabilmektedir.

Bu çalışmada vergi adaleti kavramı, bir vergi mükellefi olarak ücret geliri elde eden bireyler bağlamında incelenmiştir. Çalışmada, ücret geliriye sahip olan bireylerin Türkiye’deki mevcut vergi uygulamalarına bakışı ve vergi adaletine ilişkin görüşlerinin farklı boyutlar itibarıyla tespit edilmesi ve demografik özellikler açısından irdelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaca dayalı olarak, betimsel bir nicel araştırma kapsamında anket yöntemiyle ücret gelirli 405 katılımcıdan veri elde edilmiştir. Elde edilen veriler, SPSS 24 istatistik paket programında analiz edilmiş, tablo ve grafikler halinde sistematik bir biçimde sunulmuştur. Elde edilen bulgular doğrultusunda erişilen sonuçlar değerlendirilmiş ve birtakım öneriler geliştirilmiştir.

Çalışma üç temel bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Türk Vergi Mevzuatında ücret ve ücretin vergilendirilmesi konusu ele alınmış; ücret kavramı farklı açılardan irdelenmiş, ücretin unsurları, ücret kapsamına dahil olan ve olmayan ödemeler, Türkiye’de kamu personel yönetiminde ücret sistemleri ve uygulamaları, ücret geliriye vergilendirilmesi, vergi kavramı ve ücretin vergisel boyutu, ücret geliri elde edenlerin vergilendirme şekilleri, gerçek ücretler, diğer ücretler, ücret gelirinde uygulanan asgari geçim indirim ve ücret gelirinde kesintiler, istisnalar ve muafiyetler hakkında bilgiler sunulmuştur. Çalışmanın ikinci bölümünde vergi adaleti konusu ele alınarak vergi adaletinin ilkeleri, vergi adaleti kavramının türleri, vergi adaletine ilişkin yaklaşımlar, vergi adaletini olumsuz etkileyen faktörler, ücret geliri açısından vergi yükü ve bölümün sonunda vergi adaleti algısına ilişkin bilgiler verilmiş ve vergi adaleti algılarına ilişkin yapılan çalışmaların literatür özetine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde nicel araştırma uygulamasına yönelik olarak bilgiler sunulmuştur. Burada öncelikle araştırmanın kapsamı, amacı ve önemi, araştırmanın yöntemi,

araştırmanın modeli ve problemleri, veri toplama yöntemi ve aracı, evren ve örneklem, analiz yöntemi hakkında bilgiler verilmiş; daha sonra araştırma analizleri neticesinde elde edilen bulgular paylaşılmıştır. Dördüncü bölümde ise araştırma bulgularından yola çıkılarak erişilen sonuçlar değerlendirilmiş, tartışma ve öneriler sunulmuştur.



1. BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA ÜCRET VE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde Türk vergi mevzuatında ücret ve ücretin vergilendirilmesi ele alınmıştır. Ücret kavramı, ücretin unsurları, ücret kapsamına dahil olan ve olmayan ödemeler, Türkiye’de kamu personel yönetiminde ücret sistemleri ve uygulamaları ve ücret gelirinin vergilendirilmesi ile ilgili bilgiler sunulmuştur.

1.1. Ücret Kavramı

Tarihsel süreç içerisinde ücret, çeşitli aşamalardan geçmiş, uzun ve zorlu bir süreç sonucunda bugünkü düzeyine ulaşmıştır. Emek gücünün bir karşılığı olmayan, ilkel komünal düzen, kölelik düzeni ve serflik düzeni yerini Sanayi Devrimiyle birlikte ücret sistemine bırakmıştır (Seçkin, 2004: 488). Kapitalist sistemin oluşturduğu Sanayi Devrimi ile köyden kente göçler gerçekleşmiş, işgücüne olan ihtiyacın artmasıyla birlikte ücret karşılığı çalışma sistemi gelişmiştir. Ücret sisteminin gelişi, toplumların ekonomik, sosyal hayat ve üretim ilişkilerinde egemen duruma gelmesinde, Sanayi Devrimi kilit bir rol almıştır (Işıklı, 1975: 16). Ülkelerin ekonomik güçlerinin artması, sermaye birikimi, sanayinin uluslararası arenadaki rekabeti gibi konularda ücret önemli bir faktör olmuştur (Akın, 2022: 6).

Türk Dil Kurumu (TDK), güncel Türkçe sözlüğüne göre ücret, iş gücünün karşılığı olan para veya mal şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2022). Ücret kavramı, “ürettime emeği ile katılan bireylerin üründen aldığı pay veya üretime katılan emeğin fiyatı” şeklinde tanımlanmaktadır (Dinler, 2005: 419). Bu açıdan ücret, çalışanların hak ettiği bedeldir. Dar anlamıyla ücret, belirli bir hizmet için insan emeğine ödenen bedel olarak tanımlanabilmekte, daha geniş anlamıyla ise doğa, emek ve sermaye, biçiminde üretimin en önemli faktörlerinden biri olan işçinin emeğinin fiyatı olarak tanımlanabilmektedir (Yalçın, 1991: 180). Ücret biçiminde alınan bedel, nakdi olabileceği gibi aynide (mal veya menfaat) olabilmektedir. Bununla birlikte hem ayni hem de nakdi ödeme birlikte olabilmektedir (Uğur, 2003: 139-140). Diğer bir deyişle sosyal yardım, prim, fazla çalışma ücreti gibi ödemeler bu anlamda ücret olarak kabul edilmektedir (Çelik, 2019. 4-5).

Ücret pek çok farklı kesim tarafından tanımlanabilmektedir. Ekonomi bağlamında ücret, emeğin fiyatı, diğer bir deyişle emeğin üretime katkısının bedelidir (Saruhan ve Yıldız, 2012: 372). Tarihsel süreçte girişimcilik etkinliklerinin işletme sahipliğinden ayrılmasıyla beraber, işveren esas yöneticilerin yanında belirli bir gelir elde etmek için çalışan profesyonel yöneticilerin oranı önemli ölçüde artmıştır. Bu sayede ücretler hem çalışanların hem de girişimcilik vazifelerini sağlamış olan profesyonel yönetici konumunda bulunanların, ekonomik yaşama katılımlarının bedeli olabilmektedir (Acar, 2012: 3). İş hukukunda çalışan bireyin zihinsel ve bedensel emeğinin karşılığı olan ücret, sosyal politika açısından çalışanın geçim aracıdır (Baştürk, 2009: 3). Çalışma ekonomisi bağlamında ise ücret, bir çalışana fiziksel ya da bedensel emek karşılığında ödenen fiyat olarak tanımlanabilmektedir (Şapçı, 2016: 33).

Bu bağlamda ücret çalışan bireylerin emeğinin karşılığı olarak gelir ve yaşam düzeylerini belirlemesi, sanayinin gelişiminde önemli bir maliyet unsuru olması, ülke gelirinin farklı sektörler arasındaki dağılımını göstermesi ve toplumdaki sosyal adalet açısından önemli kabul edilen bir kavramdır. Ücret kavramı, 19. yüzyılın liberal-kapitalist toplumsal düzeninde çıkar çatışması ve sermaye ile emek arasındaki sınıf ayrımının olumsuz etkisine tepki olarak ortaya çıkan toplumsal mevzuatla farklı bir niteliğe kavuşmuştur (Akyıldız, 2001: 33). Ücret genel itibarıyla işveren ve çalışan açısından ele alınmaktadır. Çalışan açısından yaşam standardının belirleyicisi ve gelir unsuru olan ücret, işveren açısından önemli bir maliyet unsuru olarak görülebilmektedir (Ayvazoğlu, 2018: 4).

Nitekim ücret, çalışan bireylerin organizasyon içerisindeki göreceli konumunu ve diğer işlere kıyasla organizasyonun amaçlarına ulaşmak noktasında yaptıkları işin ne kadar başarılı olduğunu belirleyen bir göstergedir. Organizasyon içerisinde çalışan bireyin emeklerini ve katkılarını ödüllendiren bir geri bildirim mekanizması yoluyla çalışanlara hatalarını düzeltmeleri için fırsat sunulmaktadır. Ücretin yüksek olması, organizasyonda çalışan bireylerin ve bağlı oldukları departmanların çalışma koşulları ve diğer departmanlar üzerindeki kontrol düzeyleri hakkında dolaylı olarak fikir verebilmektedir (Tınar, 1996: 63). Nitekim çalışan bireylerin, organizasyonun hedeflerine ulaşmasında yaptıkları işleri birbirleriyle karşılaştırarak, organizasyon içerisinde konumlarını belirleme ve performansa paralel olarak alınacak ücretlerin değişebileceği hususunu göz önünde bulundurmaları gerekmektedir (Thierry, 1992: 163; Kalyocu, 2010: 57-58). Bunun yanı sıra işveren için girdi ve çıktıların kontrol altında tutulması, maliyetlerin düşürülmesi, kar payının artırılması,

hukuka aykırı olmayan adil ve eşit düzeyde belirlenmiş bir ücret politikası üretilmesi önemli olabilmektedir (Çinar Öz, 2019: 3).

Özetle ücret kavramı, Türk Vergi Hukukunda Gelir Vergisi Kanunu bakımından başka, ekonomik bakımdan başka, hukuki bakımdan ise başka bir yön sunmaktadır (Aksoy, 1999: 200). Bu kavram hem iktisadi hayatta hem de hukuk alanında büyük önem taşıdığından ve ilgili diğer kanunlarda ücretlerle ilgili hükümler bulunduğundan bu alanlara değinmek önem arz etmektedir (Mercanoğlu, 2007: 4).

1.1.1. Genel Bakımdan Ücret Tanımı

Genel olarak ücret, birçok alanda anlamı olan bir kavram olmasıyla ekonomik ve sosyal standartların tümünü oluşturmaktadır. İnsanların hayat standartlarını oluşturan öğelerden biri olan ücret, aynı zamanda sosyal ve ekonomi açısından ülkelerin varoluşunda kilit bir etken oluşturmaktadır. Devletlerin var oluşunda, gelişiminde ve bütün yurttaşlarının refah düzeyinin belirlenmesi hususunda oldukça önemli bir rol oynamaktadır (Güneş, 2022: 5).

Ücret, işgücüne katılarak üretilen mal ve hizmetlerden belirli bir pay almak biçiminde tanımlanabilmektedir. Ücretin bir diğer tanımı, çalışanın emeği karşılığında işverenden aldığı ekonomik değer olarak tanımlanmaktadır. Ücret, çalışan için emeğini vererek yaşam düzeyini belirleyen bir geçim kaynağı olarak görülürken, işveren için yalnızca bir gider unsurudur (Yılmaz, 2018: 23).

Ücret denilince ilk akla gelen parasal değeri yani çalışanın emeğinin karşılığı olarak aldığı efektif ücrettir. Genel olarak ücret, çalışanın ve ailesinin her türlü ihtiyacını karşılayan ve toplumdaki statüsünü belirleyen önemli bir araç olmuştur. Ayrıca ücret, çalışanın eğitim, kültür, sosyal ve diğer sosyal faaliyetlere katılması ve yararlanması için gerekli koşulları sağlamalıdır. Ücretin diğer bir toplumsal önemi de ücretle ulaşılan refah düzeyinin toplumdaki bazı sosyal adaletsizlikleri de ortadan kaldırmasıdır (Öney, 1998: 5-6). Günümüz toplumunda ücretler önemli bir yere sahiptir. Çünkü mevcut toplumsal yapıda, insanlar üretime katılmaları sonucunda elde ettikleri ücretler ile geçim sağlamaktadır (Çelik, 2013. 6).

1.1.2. İktisadi Bakımdan Ücret Tanımı

İktisadi bakımdan ücret, emeğin üretim faaliyeti içerisindeki payı olmakta, emek ise arz ve talebine göre belirlenmektedir. Mikro seviyede çalışanlar için bir gelir unsuru olan ücret, işverenler için bir maliyet unsuru olmasının yanı sıra makro seviyede tam istihdam, enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımı gibi ekonomik büyüklüklerin de belirleyicisidir (Ünsal, 2000: 443; Şen, 2016: 5).

Ücret, iktisat bilimi kapsamında farklı açılardan ele alınmakta ve önem arz etmektedir. Ücret, emeklerini üretim sürecine katarak çalışanların gelirlerini ve yaşam koşullarını tayin eden bir faktördür. Bunun yanı sıra sanayinin gelişimini etkileyen önemli bir maliyet unsuru, milli gelirin türlü gelir grupları arasındaki dağılımını gösteren bir gösterge ve toplumsal adaletin gerçekleşme derecesini gösteren bir kıstas olması yönüyle büyük bir öneme sahiptir (Zaim, 1997: 195). Ücret, bölüşüm ilişkileri kapsamında emeğin üretime katılan üretim faktörlerinden sağladığı gelirdir. Emeğin üretim sürecine zihinsel veya fiziksel katkısı karşılığında elde edilen değer ise ücrettir (Çiçek, 2012: 7).

İktisatta klasik okul emeği değer kuramına dayandırmaktadır. Klasiklere göre bir malın değerini belirleyen şey, malın üretim aşamasında harcanan emek miktarıdır. Bu durumda ücret, emek karşılığında üretimden alınan paydır. Emeğin karşılığında alınan ücret, ücret fonundan ödenmektedir. Ücret düzeyini ücret hadleri belirlemekte, nüfusun kapsamı ve ücret fonu, ücret hadlerinin oluşmasında etkili olabilmektedir. Çalışanların üretim dönemi süresince ihtiyaçlarını karşılayan mal grubu, ücret fonunun içeriğini oluşturmaktadır. Ücret fonunun istihdam edilen işçi sayısına bölünmesi ücret haddini vermektedir. Sonuç olarak bu teori, ücret hadlerinin düşük tutulmasına katkı sağlamıştır (Kargı, 2013: 185; Sharipov, 2020: 25).

Marksist yaklaşım, emekçinin yaşamını ve soyunu sürdürebilmesi için ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin değerinin, emeğin fiyatında belirleyici olacağı düşüncesini savunmaktadır. Burada değer, emekçinin yeniden üretime girmesine ve iş gücünü korumasına yetecek düzeyde olmasına karşın emekçinin yarattığı değer fazladır. Bu fazlalık ise “artık değer”dir. Marksist görüş ücreti emek faktörünün değeri olarak ele almaktadır (Çakır, 2006: 2; Eyidoğan, 2019: 6).

Genel itibarıyla ücret iktisadi olarak, emeğin üretimde kullanılması için çalışana ödenen bedel olarak kabul gören iktisadi bir kavram niteliği taşımaktadır. Üretim faktörü olan

emeğin üretime katılımı sonucunda çalışanın elde ettiği gelir, işveren için önemli bir maliyet unsurudur. Üretimde emeğin kullanılmasından anlaşılması gereken nokta, emeğin mal ve hizmet üretiminde harcanmasıdır (Kahraman, 2003: 3). İktisadi açıdan ücret, işçinin emeğinin karşılığı olarak elde ettiği gelirin para şeklinde ödenmesi olarak tanımlanabilmektedir (Çekmeceliligil, 2022: 6).

1.1.3. Hukuki Bakımdan Ücret Tanımı

Ücret hukuki bakımdan, yapılan işin fiyatı olarak kabul edilmektedir. Liberal dönem ücreti, yalnızca iş sözleşmesinin bir parçası olarak ele almıştır. Bu dönemde ücret anlayışında, ücretler ile yapılan iş arasında bir bağlılık ilişkisi kurulmuş iş ve iş sözleşmesi ücretin vazgeçilmez unsuru olarak görülmüştür (Koray, 1995: 127). Bu sözleşme, çalışana çalışma ve işverene ücret ödeme yükümlülüğü getirmektedir (Sabuncuoğlu, 1997: 212). Ücretlerin miktarı, piyasa mekanizmasının işleyişinin bir sonucu olarak belirlenmekte ve bazen de devletin belirlediği sonuçlar çerçevesinde belirlenmektedir. Ücret seviyesi, kişinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin gereksinimlerine göre değil, yalnızca yapılan işe göre belirlenmektedir (Eyidoğan, 2019: 3).

Hukuki bakımdan ücret tanımı Anayasa ve ilişkili kanunlarda şu şekilde yer almaktadır (Şen, 2016: 7):

- Anayasanın 55. Maddesinde “Ücret, emeğin karşılığıdır”.
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 401. Maddesinde “İşveren, işçiye sözleşme ya da toplu iş sözleşmesinde belirlenen, sözleşmede hüküm bulunmayan hallerde asgari ücretten az olmamak üzere emsal ücreti ödemekle yükümlüdür”.
- Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. Maddesinde “Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilen menfaatlerdir”.
- 4857 Sayılı İş Kanunu’nun 12. Maddesinde “Belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçiye belirli bir süre ölçüt alınarak ödenecek ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatler”.
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 147. Maddesinde, “ücret” yerine “aylık” kavramını kullanmış ve bu kavramı “Bu kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibarıyla ödenen para” olarak tanımlamıştır.

Kısacası yapılan bir işe karşılık ücret ödenmesi gerekmekte iş yapılmadan ücret ödemesi mümkün olmamaktadır. Günümüzde, modern iş hukukunda, insanlara çalışmadıklarında dahi ücret ödenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Zorunlu sebeplerle çalışılmayan günlerde ödenen ücretler için milli bayram, hafta tatili, genel tatil ve yıllık ücretli izin gibi haller örnek olabilmektedir (Işığışok, 2017: 7; Sharipov, 2020: 23).

1.2. Ücretin Unsurları, Ücret Kapsamına Dahil Olan ve Olmayan Ödemeler

1.2.1. Ücretin Unsurları

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretin unsurları işverene tabi olma, işyerine bağlı olma ve belirli bir hizmet karşılığı olma biçiminde ele alınmıştır (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2022). ücretin bir iş (hizmet) karşılığında ödenmesi, para veya parasal değeri olan bir menfaatle ödenmesi ve işveren veya üçüncü kişi tarafından ödenmesi gereklidir (Sarılı, 2019: 56).

- **Çalışmanın işverene tabi olarak yapılması:** Hizmet erbabına ödemenin ücret sayılabilmesi için çalışmanın bir işverene tabi olarak yapılması gerekir. İşveren ile hizmet erbabı arasında emir ve talimat ilişkisi olması gerekir. İşverenin kontrol ve yaptırım uygulama hakkının olması halinde işverene tabi olma şartı gerçekleşmiş olur (Sarılı, 2019: 56).
- **Çalışmanın belirli bir işyerine bağlı olarak yapılması:** Hizmet erbabı, hizmetini belirli bir işyerine bağlı olarak yapmalıdır (Sarılı, 2019: 57).
- **İş (hizmet) karşılığında ödenmesi:** Ödeme bir hizmetin karşılığında yapıldığında ücret sayılmakta, hizmet karşılığı olmadığı durumda, ücret olarak sayılmamaktadır. Hizmet karşılığında ödeme, nakit (haftalık, aylık gibi), aynî (mal olarak hizmet verilmesi) ya da para ile temsil edilebilecek faydalar (konut, araç gibi) biçiminde olabilmektedir. Ücret para veya döviz karşılığı olarak Türk Lirası olarak ödenebilmektedir. İş Kanunu'nun 32/1 maddesinde ücret, kural olarak işyerinde ya da açılan bir banka hesabına Türk parası olarak ödenmektedir. Ücretin yabancı para olarak belirlenmesi durumunda, ödeme günündeki güncel kur üzerinden Türk parası olarak ödenebilmektedir. Ücretin aynı şekilde ödenmesi sadece ek ücretler için mümkündür. Aynı ödeme yapılan bir konuda işçi nakit ödeme talep edememekte, fakat sözleşme ile tersi kararlaştırılabilmektedir. Temel ücretin para dışında hiçbir şekilde ödenmesi mümkün olmamaktadır. Çalışanın ücreti ayda en az bir kez ödenmektedir. İş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleriyle ödeme süresi bir haftaya

indirilebilmektedir. İş sözleşmelerinin feshinde, işçinin ücretiyle sözleşmeden ve kanundan doğan para ile ölçülebilen çıkarlarının tam olarak ödenmesi cebridir (Erol, 2012: 48; Eren, 2014: 101-102).

- **Para veya parasal değeri olan bir menfaatle ödenmesi:** Uluslararası Çalışma Örgütü'nün (ILO) Ücretlerin Korunması ile ilgili 95 Sayılı Sözleşme uyarınca ücretlerin nerede ve hangi araçlar ile yapılamayacağı konusu yasa hükmü olmuştur. Bu bağlamda İş Kanunu'nun 32. maddesinde ücretlerin kural olarak nakden ödenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu hükmün getirdiği sınırlama sadece asıl ücrete ilişkin olup, her ücret ekinin para olarak ödenmesi zorunlu değildir (Süzek, 2018: 236; Bayındır, 2019: 7).
- **İşveren veya üçüncü kişi tarafından ödenmesi:** Ücret ödeme yükümlülüğü, işverenin iş sözleşmesinden doğan birincil eylemi olmakla birlikte, ödeyenin kimliği (işveren-üçüncü kişi) ücretin niteliğine etki eden bir unsur olmamaktadır. Türk Borçlar Kanunu'nun 38. Maddesince “borcun bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça borçlu, borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü değildir.” Bu nedenle çalışanın bir menfaati yoksa üçüncü şahıs tarafından yapılan ödemenin kabul edilmesi gerekmektedir. Zira bu husus İş Kanunu'nun 32. Maddesinde özel olarak belirtilmiştir. Borç üçüncü kişi tarafından ödenirse işverenin ücret ödeme yükümlülüğü sona ermiş olacaktır (Mollamahmutoğlu vd., 2018: 160; Öğdem, 2020: 8).

1.2.2. Ücret Kapsamına Dahil Olan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. Maddesinde yapılan ücret tanımına uygun olmayan fakat bu kanun uyarınca ücret sayılan birtakım ödemeler bulunmaktadır. Dolayısıyla hizmet verenin işi bir ücret almadan önce veya aldıktan sonra sağlamış olması, kendisine bu hizmet karşılığında ödenecek ücretin vergilendirilemeyeceği anlamını taşımamaktadır. Gelir vergisini doğuran olay tahakkuk ve tahsil esasına dayanmaktadır. Ticari ve zirai gelirlerde tahakkuk esası bulunurken, diğer gelir unsurlarında tahsil esası bulunmaktadır. Bu nedenle hizmet önceden verilmiş olabilmekte, ancak ücret tahsil edildiğinde vergilendirilmektedir. Hizmetin ileriki tarihte verilmesi halinde, ücret öncesinde tahsil edildiyse, tahsil edildiği tarihte vergiye tabidir (Bucak, 2020: 18). GVK 61. Maddesinde ücret sayılan ödemeler (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2022a):

- İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
- TBMM, İl genel meclisi ve belediye meclis üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler,
- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

GVK'ya göre, resmi arabuluculara ödenen ücretler ücret olarak kabul edilen ödemeler arasında yer almakla birlikte, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca 13.06.2017 tarihli 81099 sayılı Özelgede , arabulucuların elde etmiş olduğu gelirin hangi gelir unsuruna ilişkin olduğu hususunda yapılan açıklamalarda, arabuluculuk faaliyetinin şahsi bir faaliyet olduğu, taraflardan biri olan Adalet Bakanlığı ile herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmadığı, ücretlerin ödenmesi doğrudan taraflarca yapılabileceği için herhangi bir kayıt tutulamayacağı, bu ödemelerden gelir vergisi stopajı kesilmemesi sebebi ile, ücret unsurlarını taşımamaktadır. Fakat sporculara yapılan ödemeler de ücretin unsuru olup olmadığına bakılmaksızın ücret sayılmaktadır. Sporculara yapılan ödemeler genellikle aylık ücret, transfer ücreti, antrenman ve maç kazanma primi ve teşvik primi gibi isimler altında yapılmaktadır (Gölçek, 2019: 32).

1.2.3. Ücret Kapsamına Dahil Olmayan Ödemeler

İş Sözleşmesinin Sona Ermesi Halinde Yıllık İzin Ücreti: Anayasa'nın 50. maddesinde, çalışanların dinlenme hakkı bulunduğu ve ücretli hafta ve bayram tatilleri ile yıllık ücretli izin hak ve koşullarının kanunla düzenleneceğini belirtmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak 4857 sayılı İş Kanunu'nun 53. ve müteakip maddelerinde yıllık ücretli izin hak ve koşulları düzenlenmiştir. Bahsi geçen anayasal hüküm sonucunda çalışanlar için ekonomik ve sosyal bir hak olarak İş Kanunu'nda yıllık ücretli izin hükümleri düzenlenmiştir (Kurt, 2017: 46).

İş Kanunu'nun 59. maddesinde belirtilen hüküm gereğince, iş sözleşmesinin, bir neden ise sona ermesi durumunda işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği zamanki ücreti üzerinden kendisine ya da hak sahiplerine ödenir. Bu ücrete ilişkin zamanaşımı iş sözleşmesinin sona erdiği tarihten itibaren başlar. İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesi halinde 17. maddede belirtilen bildirim süresi ile, 27. madde gereğince işçiye verilmesi zorunlu yeni iş arama izinleri yıllık ücretli izin süreleri ile iç içe girememektedir (Mevzuat Bilgi Sistemi 2022b).

İhbar ve Kıdem Tazminatı: 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesi gereğince, işçi ile işveren arasında belirsiz süreli iş sözleşmesi imzalanmışsa, tarafların bu sözleşme bitiminden önce işçinin kıdem süresine göre diğer tarafa önceden bildirmeleri gerekmektedir. Buna ihbar süresi denmektedir. Bu süre içinde işçi işyerinde çalışmaya devam etmekte ve bu süreye ilişkin ücreti işveren tarafından ödenmektedir. Bu kanun maddesi işverene bu ihbar süresine ilişkin dönem ücretini önceden işçiye ödeyerek iş sözleşmesini hemen feshetme imkânı tanımıştır. Böylelikle iş sözleşmesinin feshi halinde ödenen tutara ihbar tazminatı denilmektedir (Erdem, 2022: 1). İş Kanunu'nun 17. Maddesinde yer alan ihbar süreleri (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2022b);

Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekmektedir.

- İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,
- İş altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,
- İş bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,
- İş üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra, feshedilmiş sayılır.

Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir. Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.

İhbar tazminatı işçinin aldığı ücret üzerinden hesaplanmakla birlikte teknik anlamda ücret sayılmamaktadır (Narmanlıoğlu, 2014: 389). Çünkü ücrette olduğu gibi işçinin yaptığı bir iş hizmet karşılığında ödenmemektedir. Kıdem tazminatı ücret olarak kabul

edilememektedir. Kıdem tazminatı, ücret gibi herhangi bir iş karşılığı olarak öngörülmediği için kanundan kaynaklanmaktadır (Çenberci, 1986: 380). Teknik olarak, bu bir tazminat sayılmamaktadır. Zira kıdem tazminatına hak kazanabilmek için haksız fiil unsuru olan kusur ve zarar gibi şartlar aranmamaktadır (Günay, 2013: 574-575). Sonuç olarak, ihbar tazminatı ve kıdem tazminatı gibi işçi tazminatları ücret kavramına dahil edilmemiştir. Ücrete ancak kısmi haciz mümkün olmakla birlikte, tazminatlar ücrete haciz ile ilgili hüküm kapsamına girmez ve haczedilmeme ayrıcalığından yararlanamamaktadır (Akın, 1995: 354). Dolayısıyla ihbar ve kıdem tazminatının tamamına haciz konulabilmektedir (Kuru ve Aydın, 2020: 196; Dağlı, 2021: 57-59).

Kötüniyet Tazminatı ve Sendikal Tazminat: 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinin, “..... 18. maddenin birinci fıkrası uyarınca bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21. maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödenir...” hükmü kapsamında kötüniyet tazminatı yalnızca işçi tarafından talep edilebilmektedir. Bildirim sürelerine uyulmaması durumunda ödenecek tazminatı çalışan gibi işveren de talep etme hakkına sahip olmakla beraber, kötüniyet tazminatının işveren tarafından talep edilebilmesi yasal hüküm gerekçesiyle mümkün olmamaktadır (Güner, 2016: 291).

Kötüniyet tazminatı, belirsiz süreli iş sözleşmesi işveren tarafından ihbarla feshedilen ve iş güvencesine tabi olmayan çalışanın, işveren tarafından yapılan feshin Medeni Kanun'un 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülerek talep ettiği tazminattır. İş güvencesi kapsamı dışında iş sözleşmesinin sendikal nedenlerle ve kötüniyetle feshedilmesi halinde, kötüniyet tazminatı yerine sendika tazminat uygulanmaktadır (Özcan, 119; Doğan, 2014: 379).

Sendikal tazminat, işe başlamada, işin devamı ya da işe son verilmesinde, çalışanın herhangi bir sendikaya üye olması ya da olmaması, sendikal etkinlikte bulunup bulunmaması, bu etkinliğe katılması ya da katılmaması sebebi ile işverenin ayrımcılıkta bulunması nedeni ile ödediği tazminattır (Terzioğlu, 129; Küçük, 2018: 138).

Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 25. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; “İşveren, bir sendikaya üye olan işçiler ile bir sendikaya üye olmayan ya da ayrı bir sendikaya üye olan işçiler arasında... iş akdinin feshi bakımından hiçbir ayırım yapamaz.” Diğer bir ifadeyle işveren, işçinin sendikaya üye olup olmaması veya sendika üyeliğinden ayrılması

nedeniyle işçinin iş akdini feshedememektedir. Bunun yanında işveren, iş sözleşmesinin feshinde sendikalı ve sendikasız işçi ayrımı yapamamaktadır. Aksi halde işveren, söz konusu kanunun 25. maddesinin üçüncü fıkrasına aykırı davranması nedeniyle fesih sonuçları dışında ek sendika tazminatı ödemek zorunda kalmaktadır (Öztürk, 2013: 93).

İş güvencesi kapsamı dışında olan çalışanlar açısından, sözleşmesi sendikal nedenler ile feshedilen şahıs sendikal tazminat veya kötüniyet tazminatı isteyebilmekte olup, bu ikisinin talebi hususunda çalışanın seçim hakkı olup her ikisini aynı anda isteyememektedir (Çelik vd., 2019: 481). Kötüniyet tazminatı ve sendikal tazminat İş Kanunu'nun 35. maddesinde öngörülen haciz yasağına tabi bulunmamaktadır (Akyiğit, 2000: 1586). Bu nedenle bunların tümünün haczi uygundur (Dağlı, 2021: 62).

İşçinin İş Kazası Sonucu Yaralanması veya Meslek Hastalığına Tutulması Neticesinde Verilen Tazminat: İş kazası veya meslek hastalığı olması halinde oluşan bedensel zarar ya da çalışanın ölmesi halinde Türk Borçlar Kanunu'nun 56. maddesi kapsamında iş kazası veya meslek hastalığı geçiren çalışan veya ailesi, iş yeri sahibine veya olayda kusurlu olan üçüncü kişilere manevi tazminat davası açma hakkı verilmektedir. Manevi tazminat davası açılabilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Zararlı davranışlarda bulunmak, psikolojik olarak zarar görmek ve zarar ile davranış arasında nedensellik bağı olması gereklidir. Ayrıca meslek hastalıkları ve iş kazalarında her olayın kendine haiz şartları ve sebepleri bulunmaktadır (Kınacıoğlu, 2019: 88).

Meslek hastalığı ya da iş kazası sonucunda çalışanın çalışamaz hale gelmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 19. maddesi uyarınca, iş kazası ya da meslek hastalığı neticesinde oluşan hastalık ve özürler nedeni ile Kurumca yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucularının sağlık kurullarınca verilen raporlarda meslekte kazanma gücü en az %10 oranında azalmış bulunduğu belirtilen ve Kurum Sağlık Kurulunca bu durumu onaylanan sigortalı çalışan, devamlı iş göremezlik gelirine hak kazanmaktadır (Resmî Gazete, 2006).

Kısa Çalışma Ödeneği: İşsizlik Sigortası Kanununun Ek 2. maddesinde yapılan değişiklikle getirilen kısa çalışma, işverenin genel ekonomik kriz, sektörel ve bölgesel kriz ve mücbir sebep hallerinde uyguladığı bir uygulamadır. Çalışanların kanun gereği üç aya kadar iş sözleşmeleri askıya alınmakta ve çalışanlar bu zaman içerisinde kısa çalışma ödeneğine sahip olabilmektedir. Bu üç aylık sürenin sonunda askıya alma durumunun sona erdiği kabul

edilmelidir. Bu açıdan kısa çalışmanın kanundan kaynaklanan bir askıya alma durumu olduğunu söylemek mümkündür (Çetinkaya, 2014: 428).

Kısa çalışma ödeneği üç aya kadar olan kısa çalışma süreleri için ödenmektedir. Kısa Çalışan ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmeliğinin 7. maddesinde süre bakımından, hak kazanmanın tespitinde belirtilen süreyi aşmamak kaydı ile fiili kısa çalışma süresi esas alınmaktadır. İşyerinde mücbir nedenlerle kısa çalışma yapılması durumunda, ödemeler 4857 sayılı Kanunun 24. maddesinin üçüncü bendinde ve 40. maddesinde belirtilen bir haftalık süre sonrasında başlamaktadır. Kısa çalışma ödeneğinden faydalanan çalışan, işsizlik sigortasından faydalanabilmek için 4447 sayılı Kanunda belirtilen şartlar sağlanmadan önce işsiz kalırsa, kısa çalışma ödeneği aldığı süre çıkarıldıktan sonra, daha önce hak sahibi olduğu ödenek tamamlanıncaya kadar işsizlik ödeneğinden faydalanabilmektedir (Çalık, 2019: 315).

Söz konusu Yönetmeliğin 7. maddesinin 10. bendi uyarınca, “Kısa çalışma ödeneği nafaka borçları dışında haciz veya başkasına devir veya temlik edilemez.”. Bu nedenle kısa çalışma ödeneğinin çalışanın borçlarından ötürü haczedilmesine izin verilmemektedir. Nafaka borçları açısından ise istisna yapılarak kısa çalışma ödeneğinin haczi nafaka alacaklıları açısından mümkün kılınmaktadır (Dağlı, 2021: 66)

1.3. Türkiye’de Kamu Personel Yönetiminde Ücret Sistemleri ve Uygulamaları

Günümüzde hangi pozisyonlardaki çalışanlara hangi kriterlere göre ne kadar ücret verileceğinin belirlenmesi, iş analizinden piyasa ücret araştırmasına kadar oldukça kapsamlı bir ücret sisteminin oluşturulması çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Nitekim doğru ve etkili bir ücret sistemi için bir dizi ilke, tanım ve kurala ihtiyaç duyulmaktadır. Mevcut ücretlendirme aşamalarında yaşanan sorunların pek çoğu bu ilke, tanım ve kuralların eksikliğinden veya bir sistem içinde değil, bireysel olarak işletilmesinden ileri gelmektedir (Erdem, 2007: 29).

Kamuda çalışan personel için bütçenin desteklediği ölçüde yaşam standartlarını karşılayabilecek bir ücret sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi personel rejiminin en önemli ve en zor aşamasıdır. Dünyanın herhangi bir yerinde memnuniyetle karşılanan bir ücret sistemi olmadığı gibi, kamu kesiminde ücret sorununu çözecek tek bir yöntemden bahsetmek mümkün değildir. Hem özel sektörde hem de kamuda ücretlendirmenin temel amacının, çalışanların temel gereksinimlerini uygun ücret sistemleri ve uygulamaları ile karşılayabilecekleri bir kaynak sayesinde geçimlerini sağlamak ve çalışanları daha verimli

olmaya motive ederek kurum veya kuruluşun etkinliklerinin devamlılığını sağlamak ve performansını artırmak olduğu söylenebilmektedir (Sabuncuoğlu, 2005: 245; Demir, 2007: 25-26).

Kamu personelinin gösterdiği performansa ilişkin değerlendirilmesi uygulaması Türk kamu yönetiminde daha var olmayan fakat yenilikçi ve değişime duyarlı bir düşünce yönünde modelleştirilmeye çalışılan bir uygulamadır. 6111 sayılı kanun yürürlüğe girene kadar kamu personeli sicil sistemi yönünde değerlendirilirken, ilgili kanunda 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda (DMK) yapılan değişiklik ile sicil sistemi kaldırılmıştır. Sicil sistemi, kamu personellerinin amirleri tarafından değerlendirilmesine dayanmakta ve personelin ücretleri ile bir ilişki kurmamaktadır. Fakat 1980'li yıllarda Batı'da yaşanan değişimler, etkisini kamu hizmetleri ve kamu personeli alanında da göstermiş ve etkin-verimli bir kamu yönetimi için yapılmış çalışmaların kilit noktalarından biri de kamu personelinin verimliliğini ölçme ve performanslarına göre ücret ödeme fikri üzerine kurulmuştur (Eraslan ve Tozlu, 2011: 35-36).

Performansa dayalı ücret sisteminde genel itibarıyla iki ana amaca ulaşılması hedeflenmektedir. İlk olarak sistemin yönetsel değişim uğraşlarında bir sembol olarak algılanması hedeflenmektedir. Geleneksel olarak, merkezde yoğunlaşan güç, daha düşük idari birimlere aktarılmakta ve yöneticilere, astlarının ücretlerini belirleme konusunda daha fazla yetki verilmektedir. Öte yandan, performansa göre ücret, iyi performans ve personelin daha fazla motive olması açısından bir araç olarak görülmektedir (Öztürk, 2000: 74; Kestane, 2003: 132).

Kamu yönetiminde hizmet üretimine katılan tüm unsurların performansı kapsamı ele alındığında, bunların içerisindeki farklı konumu sebebi ile kamu personelinin kişisel olarak performans yönetimi ayrı ve bu kaynakların türlü amaçlar ile oluşturdukları gruplar olarak performans yönetimleri ayrı olabilmektedir. Bu sebeple kamu kurum ve kuruluşları tarafından yönetilmesi gereken performans kurumsal performans, takım performansı ve kişisel performans olarak üçe ayrılmaktadır. Kişisel performans, kamu performans yönetimi için ele alınması gereken bir performans türüdür. Fakat performans değerlendirmesi ile karıştırıldığı için kamu performans yönetiminin planlanması, yönlendirilmesi, denetlenmesi ve geliştirilmesi gereken önemli unsurdur (Bilgin, 2015: 28).

Ancak performansa dayalı ücret sisteminin kamuda uygulanmasının özel sektöre görece bazı zorlukları bulunmaktadır. Kamu kurumlarının yapısal durumu, personel sayısının çok olması, hizmet verilen alanların çeşitli olması ve kapsayıcı olması, personel sisteminin yasa ile düzenlenmesi gerekliliğiyle kamu çalışanlarının bazı anayasal ve yasal haklarının varlığı bu zorlukların temelini oluşturmaktadır. Bu da kamu kurumlarında performansa dayalı ücret sistemine geçilmesinde ve uygulanabilmesi kısmında daha ayrıntılı ve hassas bir planlama ihtiyacı doğurmaktadır (Uygun, 2016: 91).

Ayrıca kamu personelleri ücret gelirleri üzerinden vergilendirildiğinden, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla kamu personellerinin vergi algıları önemli görünmese de onların da toplumun diğer üyeleri gibi harcamaları ve servetleri üzerinden vergi yükümlülükleri olduğu bilinmektedir. Diğer taraftan, kamu personellerinin elde ettiği ücretlerin kaynağının devlet bütçesinden, yani büyük ölçüde vergilerden giderildiği dikkate alındığında, kamu personellerinin vergi algılarının önemi açığa çıkmaktadır (Ertekin, 2018: 657).

1.4. Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi

Kamusal ihtiyaçların giderilmesi konusunda vergiler, diğer kamu gelirlerine oranla önemli bir yere sahiptir. Vergi, devletin kamusal hizmetleri karşılamak maksadıyla egemenlik hakkına dayanarak kişilerden, yerine getirilen hizmetlerden bağımsız şekilde tahsil ettiği parasal miktardır (Edizdoğan, 1998: 10). Verginin kaynağı olan gelir, emek geliri ve sermaye geliri olarak iki ayrı şekilde ele alınabilmektedir. Bu ayrıma vergiye temel olan gelirin farklı niteliklerini dikkate almakla birlikte birtakım iktisat politikalarının değerlendirilmesinde ve vergi yükünün sosyal sınıflar üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde başvurulabilmektedir (Çiçek, 2012: 32; Beştaş, 2021: 13).

Vergilerin kaynağını gelirin oluşturması sebebiyle maliye bilimi gelir kavramının açıklanması gerektiğini öne sürmüş ve bu sebeple öğretilde esas olarak iki teori üzerinde durulmuştur (Başaran Yavaşlar, 2011: 79). Bunlardan ilki olan kaynak teorisi göre gelir, devamlı gelir sağlayan bir kaynaktan (yani işverenden) elde edilip, bir üretim faktörüne yöneltiliyor (Neumark, 1946: 22-23; Erginay, 1988: 147) ise /yani çalışana) vergi açısından ödeme gücünün belirlenmesi noktasında dikkate alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda anlaşılacağı üzere gelirin vergilendirilmesinde temel olan ölçüt, gelirin sürekli olmasıdır. Bir başka ifadeyle sürekli bir kaynak olmasıdır. Safi artış teorisinde bir kaynağın

varlığına ihtiyaç olmamakta (Neumark, 1946: 24), sistemli ve devamlı özellik göstermeyen ekonomik değerler de gelirin konusuna dahil edilmekte ve böylelikle gelir, kaynak teorisinin aksine daha kapsamlı şekilde kavranmaktadır (Erginay, 1988: 147-148). Safi artış teorisine göre bireyin harcamalarına ve tasarrufuna kaynak oluşturan her çeşit unsur, gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Bıyan ve Yılmaz, 2012: 186-187).

Ücret gelirinin vergilendirilmesi hususu iktisadi bakış açıları kapsamında ele alındığında, modern iktisat ve liberalizmin kurucusu olarak kabul edilen Adam Smith ve diğer klasik iktisatçılar David Ricardo, Babbington Say ve John Stuart Mill'in, çalışmalarında emeğin vergilendirilmesine önem verdikleri ve değerlendirmelerde bulundukları görülmektedir. Smith'e göre, ücretler üzerindeki Gelir Vergisi, emeğe olan talep ve zorunlu malların fiyat düzeyi ile aynı kalırsa, verginin işveren tarafından karşılanacağı ve işverenin ödediği vergilerin kâr üstünden tüketiciye yansıtılacaktır. Bununla birlikte emeğe uygulanan vergiler de emeğe olan talebin azalmasına neden olacaktır (Smith, 2006: 977). Ricardo'da ücretlerin vergilendirilmesine, ücretler üzerinden alınan vergilerin üretilen mal miktarını ve kâr marjını azaltacağını düşündüğü için ekonomik açıdan yaklaşılmaktadır. Ricardo'ya göre ücret üzerinden alınan vergilerle kâr üzerinden alınan vergiler arasında bir fark yoktur (Ricardo, 2000: 7). Mill ise ücretlerden alınan vergilerin vasıflı ve vasıfsız çalışanlar için farklı neticeler oluşturduğunu, vasıfsız çalışanlardan alınan vergilerin işverene yansıtılırken vasıflı çalışanların ücretlerine uygulanan vergilerin ise üst düzeydeki ücreti belirli bir seviyede tuttuğu için çalışan üzerinde kalmaktadır (Mill, 2018: 98; Meytuoğulları, 2019: 90-91).

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili usul ve esaslar, ücret gelirleriyle ilgili muafiyet ve istisnalar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Kanunda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler hem kamu hem de özel sektörde ücret geliri kazanan şahıslar için geçerlidir. Fakat birtakım kanunlar ile kimi kamu personeline yapılan türlü ödemelere getirilmiş muafiyet ve istisnalar neticesinde aynı ücreti elde eden kamu personeliyle özel sektörde çalışanların elde ettiği ücret gelirleri üzerindeki vergi yükleri arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır (Öztürk ve Özansoy, 2011: 206). Dolayısıyla bu noktada özel sektörde çalışanların vergi yükünün kamuda çalışanlara göre daha fazla olduğu söylenebilmektedir (Demircan, 2015: 271).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83. maddesinde “Aksi bir hüküm bulunmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur” denilmektedir. Diğer bir deyişle, gelir vergisi uygulaması bakımından beyan yöntemi “esas”, tevkifat ise “istisna”

olarak kabul edilmektedir. Ücretlerin vergilendirilmesinde bu ilkenin tersinin söz konusu olduğu görülmektedir. Genel kural, bütün gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi iken, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi bazı durumlarda gelirlerin beyannameye dahil edilmemesi ilkesini getirmektedir. Vergi mükellefleri diğer gelirleri sebebi ile beyanname verseler dahi bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmüne bağlanmıştır (Edizdoğan vd. 2007: 143; Şenyüz vd., 2014: 114). Bunlardan biri, tek bir işverenden alınan ve tevkif yoluyla vergilendirilen ücretlerdir. Bu sebeple gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi, işveren tarafından kaynakta alınan verginin ücretten mahsup edilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. İşveren tarafından ister stopaj yoluyla ister yıllık beyanname ile vergilendirilsin, ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi, brüt ücretten kanunda belirtilen indirimlerin yapılması ve gelir vergisi matrahına ulaşılması ile sağlanmaktadır (Kızılot ve Taş, 2011: 238).

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde, 193 sayılı Kanunun 86. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında tevkif suretiyle vergilendirilmiş aşağıdaki hususlar için beyan gerekmektedir (Resmî Gazete, 2022):

a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamının 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

b) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

c) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşması, halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilmektedir.

1.4.1. Vergi Kavramı ve Ücretin Vergisel Boyutu

Vergi, kamu harcamalarının giderilmesi yanında devletin ekonomik ve sosyal yaşama müdahalesi için kullandığı en etkili mali araçtır. Vergi kavramı vergi mükellefi olsun olmasının herkes tarafından bilinen bir kavramdır. Anayasa ve kanunlarda verginin tanımı bulunmamaktadır. Ancak bilinen en mühim unsurları kamu giderlerinin karşılanması

noktasında kanuna ve cebre dayanan ödemeler olmasıdır. Dolayısıyla genel olarak vergi, devlete özel kesim tarafından cebri olarak yapılan ödemeler şeklinde tanımlanabilmektedir. Verginin literatürde pek çok tanımı yapılmış olmakla birlikte tam bir tanımının yapılması oldukça zordur. Nadaroğlu (1976), vergiyi “devletin ve kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak veya kamusal görevleri yerine getirmek maksadıyla, hukuki cebir altında, özel karşılık vaadi olmaksızın şahıslardan alınan parasal tutarlar” olarak tanımlamaktadır. Kaneti (1989), vergiyi “kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla özel kesimden kamu kesimine, hukuki cebir altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım” olarak tanımlamaktadır. Erginay (1995) ise vergiyi “kamu harcamalarını karşılamak üzere devletin tek taraflı olarak ve vergileme yetkisine dayanarak, şahısların gelir ve malları üzerinden aldığı ekonomik değerler” şeklinde tanımlamaktadır (Şenyüz vd., 2020: 85).

Modern maliyeciler vergi kavramına iki büyük katkı yapmaktadır. Bunlardan ilki verginin sadece kamu harcamalarını karşılamak değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal yaşama müdahale etmek ve ekonomi ile ilgili bazı uygulamaları yönlendirme amacı taşımasıdır. Vergiler, birçok ekonomik uygulamaları genişletmek veya daraltmak için kullanılabilir. Bir diğer önemli katkı ise vergilerin doğrudan mükelleflerden tahsil edilmesidir. Vergi mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden alınmaktadır (Arslantaş, 2021: 3).

Vergiler geleneksel olarak doğrudan (kişisel gelir vergileri, kurumlar vergisi ve diğer gelir ve sermaye vergileri) veya dolaylı (Katma değer vergisi, özel tüketim vergileri ve diğer türde tüketim vergileri, ürün ve üretim üzerindeki diğer vergiler) olarak sınıflandırılabilir. Bu tür vergilendirmelerin birincil amacı, ekonomik hedefleri riske atmadan belirli kalkınma hedeflerine ulaşmak için kaynakları bir gruptan diğerine aktarmaktır. Vergilendirmede hakkaniyetin hem yatay hem de dikey bileşenleri bulunmaktadır. Vergi ödeme gücü eşit olan mükelleflere eşit vergi muamelesi yapıldığında yatay eşitlik söz konusudur. Dikey hakkaniyet, farklı vergi ödeme kapasitesine sahip bireyler tarafından ödenen nispi vergi yükleri arasındaki uygun ilişki ile ilgilidir. Vergilendirmenin uygun derecesini belirlemek için bir formül yoktur. Bir toplumdaki bireyler arası dayanışmanın derecesi veya transferlerin potansiyel alıcılarının kaçınma derecesi gibi faktörlere bağlıdır. Ancak ne şekilde olursa olsun vergiler, bir devletin en önemli gelir kaynağıdır (Szarowská, 2014: 663).

Vergi ödeme gücü açısından gösterge olarak ele alınabilecek finansal ve ekonomik kaynakları vergiye konu olacak şekilde tespiti bakımından gelir, servet, harcama, lüks harcama ve tüketim potansiyeli esas teşkil etmektedir. Bir kişisel gelir olarak ücretler de vergiye konu olmakta ve gelir yaratan unsurların içinde ele alınmaktadır (Ulusoy, 1995: 90). Bir kişi tarafından yerine getirilen işin, bir işverene, işyerine bağlı olarak yapılması, bu hizmetin karşılığında ödeme yapılması ve ödenen tutarın para veya parayla temsil edilebilecek menfaatler biçiminde olması halinde ücret (Sarılı, 2019: 63), Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan gerçek kişilerin bedensel ya da zihinsel emeğinin karşılığında bir takvim yılında elde ettiği kazanç, ücret olarak gelir vergisine tabidir. Vergi bakımından elde edilen gelirin ayni veya nakdi olması bir önem taşımamakta; emek karşılığında elde edilen gelir ve parayla temsil edilen tüm menfaatlerin (örneğin konut edindirme yardımı, ulaşım, giyecek, yiyecek, yakacak gibi çeşitli menfaatler) vergi bakımından ücret kabul edilerek vergiye tabi tutulması söz konusudur. Diğer yandan, ödenen ücretin ödenek, tazminat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye ya da diğer bir isim altında ödenmesi de vergi bakımından ücretin niteliği üzerinde değişikliğe sebep olmamaktadır (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 200; Ertekin, 2021: 285-286).

Ekonomik açıdan gelir kavramı, bireylerin ya da farklı grupların belirli bir dönemde kazandıkları parasal ve nesnel getiri olarak açıklanabilmektedir. Bireyler, üretim faktörlerinin belirli bir süre içinde üretime katılması nihayetinde gelir elde etmektedir. Elde edilen gelir, sermaye için faiz, toprak için rant, işletme için kâr, emek için ücret biçiminde meydana gelmektedir (Akdoğan, 2009: 120). Mali açıdan gelir kavramı, ekonomik anlamından farklıdır. Vergilendirme açısından ise gelir, kazanç ve gelirlerin bir yıllık toplamını ifade etmektedir. Vergilendirme açısından gelir kişiseldir ve ekonomik gelirden farkı geçmiş yıl zararlarının dikkate alınmasıdır (Ulutürk ve Ersezer, 2005: 88; Bucak, 2020: 8).

Kişisel gelir vergilerinden elde edilen kamu gelirleri, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkelerinde ve Avrupa Birliği (AB) vergilerin önemli bir kısmını oluşturduğundan, önemli kamu gelirleri kaynaklarıdır. Ülkedeki vergi yapısı, vergilendirmenin kalitesi ve sonuçları bakımından çok önemli bir yönünü oluşturmaktadır. Kamu, arzu edilen politika hedeflerine ulaşmak için vergi politikasının tasarımı ile ilgilenirken, aynı zamanda ekonomik büyümeyi teşvik etme, çarpıklıkları en aza indirme ve vergi toplama maliyetini düşürme amacını gütmektedir (Lee ve Gordon, 2005). Kazanç

düzeyine ve aile durumuna göre farklılaşan vergi yükleri ile yeniden dağıtım politikaları olarak merkezi bir rol oynamaktadır (Cordes ve Juffras, 2012). Daha da önemlisi hem çalışma teşviklerini hem de işgücü maliyetini şekillendirerek, bu vergilerin düzeyi ve yapısı, işgücü piyasalarının işleyişi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Feld ve Kirchgässner, 2003; Brys, 2011). Ücret üzerinden alınan kişisel gelir vergileri, bir emek üzerindeki genel vergi yüküne önemli ölçüde katkıda bulunduğundan, aynı zamanda uluslararası rekabet gücüyle de ilgili bir faktördür (Paturot vd., 2013; Szarowská, 2013; Szarowská, 2014: 662-663).

Vergi düzenlemelerinin birkaç eşzamanlı etkisi vardır. Prensipde hem piyasa fiyatları hem işveren davranışları hem de bireysel davranışlar etkilenmektedir (Bingley ve Lanot, 2002: 173-174). Ücret üzerindeki vergi oranlarında yapılan reformlar hem gelir hem de ikame etkileri yoluyla bireylerin ve işletmelerin davranışlarını etkilemektedir (Gale vd., 2014: 2). Dolayısıyla her ülkede değişen koşullarda ve oranlarda vergilerin, ekonomik ajanlar üzerinde birtakım etkileri bulunmaktadır. Örneğin kurumlar vergisi, işletme sahibi için sermaye maliyetini yükselterek sermaye talebini azaltabilmektedir. Bununla birlikte, kurumlar vergisinin etkisinin sadece sermayeye etkisi olmayacaktır. Sermayeye daha düşük yatırım, işçi başına daha düşük sermayeye, daha düşük işçi verimliliğine ve daha düşük reel ücretlere yol açabilmektedir (Auerbach, 2006). Benzer şekilde, kişisel gelir vergileri de bazı kararlar üzerinde etkili olabilmektedir. Yüksek kişisel vergiler, işgücü piyasasına katılımı caydırabilmekte ve böylece işgücü arzını azaltabilmektedir. Yüksek vergilerin getirdiği yük sebebiyle işveren, aynı iş için daha az sayıda çalışan istihdam etmeye niyetli olabilmektedir. Diğer taraftan çalışan, yüksek vergiler nedeniyle işverenin verdiği ücreti düşük bulabilmektedir. Dolayısıyla hem kurumlar vergisi hem de kişisel gelir vergileri, emek üzerindeki etkileri yoluyla ücretleri etkileyebilmektedir. Bununla birlikte, bu tür etkilerin gelişmemiş ve gelişmekte olan bir ülkede oldukça daha derin olabildiğini belirtmek gerekmektedir (Hassett ve Mathur, 2006: 3). Bu bağlamda, bir bütün olarak vergi sistemi ve özellikle ücretlerin vergilendirilmesi, coğrafi konumlarına bakılmaksızın, ülkelerin uluslararası konumlarını ve genel rekabet gücünü de etkileyen önemli faktörler olarak kabul edilmektedir (Çok vd., 2013: 260).

Tüm bunların yanında, ücretin vergilendirilmesi noktasında vergi adaleti bakımından ücretlerin düzeyi önem taşımaktadır. Yaşamını idame ettirebilecek seviyede emek geliri sağladığı tartışmalı olan bireylerle yüksek seviyelerde gelir sağlayabilen bireylerin aynı ölçüde vergilendirilmesi, verginin adaleti bakımından problemli bir husus olarak ele

alınmaktadır (Ulusoy, 1995: 90). Adalet algısının düşük olduğu hallerde, vergilendirmenin doğası gereğince uyuşmazlıkların meydana gelmesi olasıdır. Çünkü merkezi yönetim kamusal hizmetlerin sürdürülebilmesi noktasında kaynak sağlamak durumunda olduğundan olabildiği ölçüde vergi gelirini arttırmayı, bireyler ise çoğu zaman çok vergi ödemekten rahatsızlık duymaktadır (Hepaksaz ve Avcı, 2018: 760). Bu noktada vergi adaleti algısı önemli kabul edilmektedir. Vergi adaleti konusu, çalışmanın ikinci bölümünün temel çerçevesini oluşturup, daha geniş bir biçimde ele alınmıştır.

1.4.2. Ücret Geliri Elde Edenlerin Vergilendirme Şekilleri

Ülkemizde ücret gelirlerinin vergilendirilmesi “gerçek usul” adı verilen teknikle yapılmaktadır. Hesaplanacak gelir vergisi, elde edilen gelir ya da iradın gerçek ve safi tutarının dikkate alınması şartı ile hesaplanır. Temel olarak, tek bir işverenden elde edilen ücret geliri kaynakta kesinti yolu ile vergilendirilip, bu sorumluluk işverene aittir. Diğer bir ifade ile gelir vergisine hâkim olan beyan ilkesi, tek bir işverenden ücret geliri elde edenler için uygulanmamaktadır. İşveren, çalışana yapılacak ücret ödemeleri üzerinden vergi ve vergi benzeri sigorta primleri gibi kesintiler yaparak net tutar üzerinden çalışana ödeme sağlamaktadır (Arslantaş, 2021: 50).

Ücret gelirinin vergilendirilmesinde esas olanın gerçek usul olduğu kabul edilmektedir. Bu usulde gelir vergisi, ücretin gerçek ve safi tutarı üzerinden hesaplanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 63. Maddesinde safi tutara ulaşmak için işverenin verdiği para ve aynilerle sağlanan faydalar toplamından Kanunda izin verilen indirimlerin yapılması gerekir. Ücretin gerçek ve safi tutarının belirlenmesinde, gelir vergisi gibi şahsi vergiler ile ücret nedeniyle ödenen damga vergisi gibi ücrete ilişkin vergiler, ücretin gayrisafi tutarından indirilememektedir (Şenyüz, vd. 2013, 69; Kızıl, 2020: 263). Gelir Vergisi Kanunu’nun 63. Maddesinde geçen indirimler (Mevzuat Bilgi Sistemi, 2022a):

- Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun geçici 20’nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
- Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin

%50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler,

- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar.

Ücretin safi tutarının tespitinde yukarıda sayılan indirimler haricinde Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan indirimler de bulunmaktadır. Bunlar Gelir Vergisi Kanunu' nun 31. maddesindeki "Engellilik indirimi" ve 32. maddesindeki "Asgari Geçim İndirimi"dir.

Gelir vergisi Kanununun 31. Maddesinde Engellilik indirimi, 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. Gelir vergisi Kanununun 32. Maddesinde Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için %5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınmaktadır. Asgari geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103'üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanmaktadır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmamaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022a).

Asgari geçim indirimi, vergi sistemimizin ücretlilere sağladığı vergi avantajlarından biri olarak görülmektedir. Asgari geçim indirimi, Türkiye'de 2008 yılında yürürlüğe girmiştir (Aydın, 2013: 81-82). Birey kendi varlığını sürdürmeye yetecek asgari gelir düzeyine ulaştığında ödeme gücü olacağı için, asgari geçim indiriminin vergi dışı bırakılması doğal bir hak şeklinde görülebilmektedir (Nadaroğlu, 1976: 335). Başka bir deyişle, toplumdaki bireylerin hayatlarını ve varlıklarını sürdürmeye yetecek kısmın üzerinde kalan gelirlerinden vergi alınması uygun değildir. (Aksoy, 2011: 240; Yeniçeri, 2014: 80-81).

Gerçek ücretin vergilendirilmesinde ücretin safi tutarının tespiti önemlidir. Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Bu indirimler şunlardır:

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat/Şahıs sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Engellilik indirimi.

Gayrisafi ücret tutarından Gelir Vergisi Kanunu’nun 63. maddesinde hüküm altına alınan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 31 inci maddesinde yer alan indirimin yapılmasından sonra bulunan vergi matrahının, Gelir Vergisi Kanunu’nun 86. maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşmışağıının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin birinci işverenden alınan ücret 50.000 TL, ikinci işverenden alınan ücret 40.000 TL, üçüncü işverenden alınan ücret 20.000 TL, üçüncü derece yıllık engellilik indirimi (200x12) 2.400 TL’dir. Öncelikle %14 sigorta primi ve %1 işsizlik sigortası primi toplamı olan %15 oranı uygulanarak sigorta kesintisi hesaplanacaktır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016: 13-14; Gelir İdaresi Başkanlığı: 2022b: 17):

$$40.000 \text{ TL} \times \%15 = 6.000 \text{ TL.}$$

$$40.000 - 6.000 = 34.000 \text{ TL}$$

$$20.000 \text{ TL} \times \%15 = 3.000 \text{ TL}$$

$$20.000 - 3.000 = 17.000 \text{ TL}$$

$$34.000 + 17.000 - 2.400 = 48.600 \text{ TL}$$

Buna göre, 48.600 TL ücret beyan sınırı olan 29.000 TL’yi aştığı için birinci işverenden elde ettiği ücret de dahil olmak üzere 110.000 TL beyan edecektir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016: 14).

1.4.3. Ücret Gelirinde Asgari Geçim İndirimi Konusu

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi, vergi iadesi uygulaması yerine ayırma teorisinin uygulanması amacıyla yürürlüğe konulan ücret gelirini alan bireyin medeni ve ailevi durumunu dikkatle gözeten ve 2008 ile 2022 yılları arasında yürürlükte olmuş bir uygulamadır (Şenyüz vd., 2014: 75). Ayırma teorisi, sermayeden elde edilen gelire

göre emekten elde edilen gelirin ayrı vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu ilke de aslında emek geliri elde edenlerin mali gücünün, sermaye geliri elde edenlere görece daha az olduğu varsayılmaktadır (Budak, 2010: 216; Gülmüş, 2019: 23).

Asgari geçim indiriminden ücretleri gerçek şekilde vergilendirilenler yararlanabilmekteydi. Asgari geçim indiriminden yararlanamayacak olan ücretliler ise şu şekilde belirtilmiştir (Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2019: 13-14):

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,
- Başka bir kanun hükmü (4490 Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayanlar,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler.

Asgari geçim indirimi, ücretin alındığı takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük çalışanlar için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına, mükellefin şahsı için % 50'si, çalışmayan ve geliri olmayan eşi için % 10' u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak suretiyle, ilk iki çocuk için % 7,5'i, üçüncü çocuk için %10'u ve diğer çocuklar için % 5'i, olmak üzere ücretli çalışanın bireysel ve medeni durumu göz önüne alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması neticesinde ortaya çıkacak olan tutarın gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen %15'lik oranla çarpımı sonucunun 12'ye bölünmesi ile her aya isabet eden tutar hesaplanmaktadır. Hesaplanan tutar ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmektedir (Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2019: 13-14).

Memur veya işçi pozisyonunda çalışılması, çalışanların aldığı düşük veya yüksek maaşlar gibi etkenler asgari geçim indirimi tutarının etkilememektedir. Maaş ne kadar yüksek olursa olsun tutar değişmemekte, işçi ve memur ayrımı gözetilmeksizin aynı usulde hesaplama yapılmaktadır (Özdemir, 2011: 204; Gülmüş, 2019: 24).

Tüm bu bilgilerin yanında, belirtmek gereklidir ki asgari geçim indirimi uygulaması, 2008 yılından itibaren elde edilecek ücret gelirlerine uygulanmak üzere, 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup; 2022 yılında yayınlanmış olan tebliğ ile uygulamadan kaldırılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile asgari ücret vergi dışında tutulduğu ve asgari ücret kadar tutar tüm çalışanlardan istisna edildiği için, bu tutardaki ücret üzerinden

herhangi bir vergi alınmayacağı için asgari geçim indirimi uygulaması sonlandırılmıştır. Yapılan düzenlemelerle 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren 193 sayılı kanunun 32. maddesinde düzenlenen asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığı için bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır (Resmî Gazete, 2022).

1.4.4. Ücret Gelirinde Kesintiler, İstisnalar ve Muafiyetler

Bir ülkenin ulusal asgari ücreti, işverenlerin yasal olarak işçilere ödeyebileceği saatlik, günlük veya aylık asgari miktardır; diğer bir ifade ile en düşük maaştır (Country Economy, 2022). Türkiye’de asgari aylık ücret, saatlik, haftalık veya aylık oranlarda sabitlenen ve kanunla (hükümet) uygulanan ulusal asgari ücreti ifade etmektedir. Ulusal asgari ücret genellikle tüm çalışanlar için veya en azından ülkedeki çalışanların büyük çoğunluğu için geçerlidir. Türkiye’nin 30 milyonluk işgücünün üçte birinden fazlası asgari ücretle ödenmektedir (Trade Economics, 2022).

Türkiye’de asgari ücret, temmuz ayında gelen %29 zammın ardından net 5 bin 500 liraya; brüt ise 6 bin 471 liraya yükselmiştir. Yeni zam oranıyla birlikte oluşan asgari ücret Avrupa ülkeleriyle karşılaştırıldığında Türkiye son sıralarda yer almaya devam etmiştir. Zammın ardından Türkiye Avrupa Birliği (AB) ülkelerinden döviz cinsinden yalnızca Bulgaristan’ı geride bırakmıştır. AB İstatistik Ofisi (Eurostat) her yılın ocak ayında ilk yarısı ve temmuz ayında ikinci yarısı için Avrupa ülkelerinde geçerli euro bazında brüt asgari ücreti açıklamaktadır. Eurostat tarafından yayınlanan 2022’nin ilk yarısına ilişkin verilere göre 2022’in ilk yarısında brüt asgari ücrette Türkiye tüm AB ülkelerinin gerisinde yer almıştır. Türkiye’de 2022’nin ilk altı ayında brüt asgari ücret 328 euro iken en yakın ülke Bulgaristan’da 332 euro düzeyindedir. Eurostat’ın açıkladığı ülkeler için Türkiye sadece Arnavutluk’u geride bırakmıştır (Euronews, 2022). 2022’nin ikinci yarısında açıklanan verilerde ise Türkiye’nin Bulgaristan’ın gerisinde kalırken, diğer açıklanan ülkeler arasında yer alan Kuzey Makedonya ve Arnavutluk’un üzerinde yer bulmuştur.

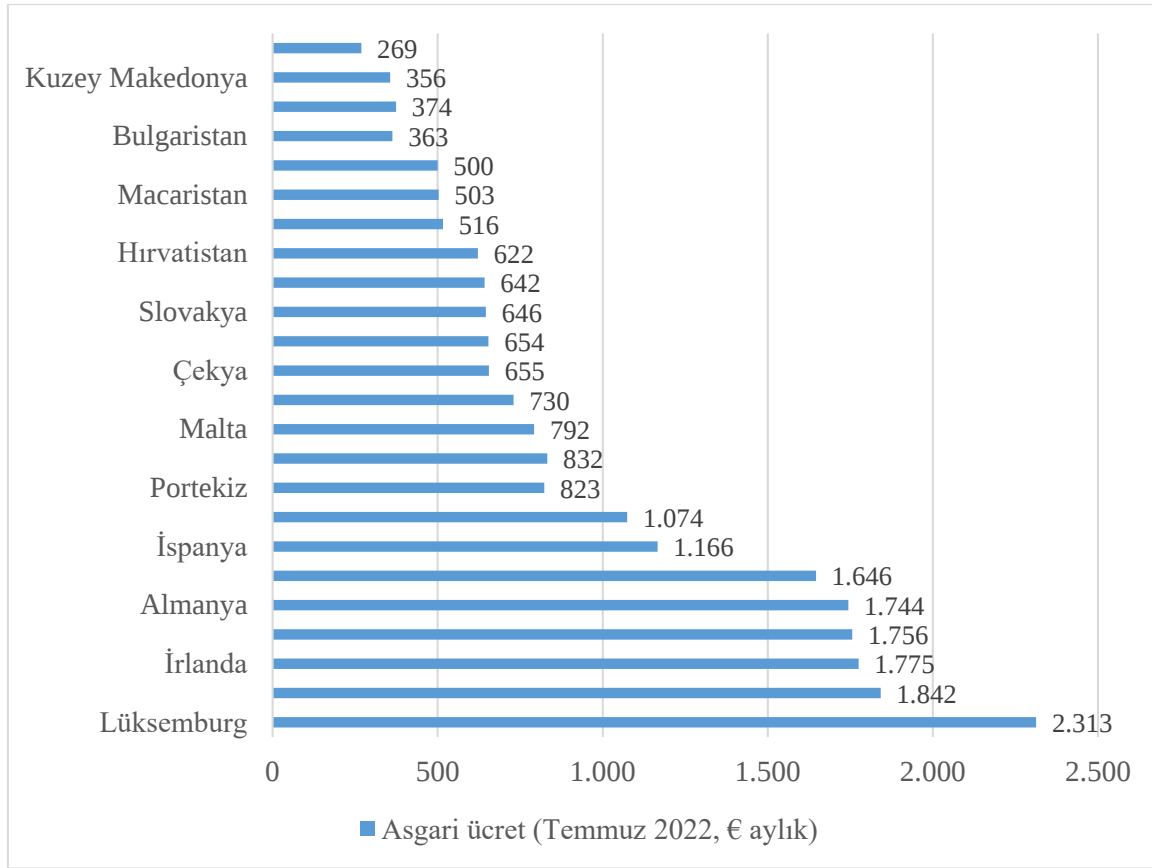
Tablo 1.1. 2022 yılı ikinci çeyreğinde ülkeler arası euro bazında asgari ücret karşılaştırması

Ülkeler	Asgari ücret (Temmuz 2022) (€ aylık)
Lüksemburg	2.313
Belçika	1.842
İrlanda	1.775
Hollanda	1.756
Almanya	1.744

Fransa	1.646
İspanya	1.166
Slovenya	1.074
Portekiz	823
Yunanistan	832
Malta	792
Litvanya	730
Çekya	655
Estonya	654
Slovakya	646
Polonya	642
Hırvatistan	622
Romanya	516
Macaristan	503
Letonya	500
Bulgaristan	363
Türkiye	374
Kuzey Makedonya	356
Arnavutluk	269

Kaynak: Eurostat (2022)

Tabloda görüldüğü üzere Türkiye, açıklanan ülkeler arasında son üçte yer almaktadır. Arnavutluk 269 euro ile son sıradadır. En yüksek asgari ücret Lüksemburg'dadır ve 2.313 euro düzeyindedir. Lüksemburg'u Belçika ve İrlanda izlemiştir ve bu üç ülke ilk üç sırayı teşkil etmiştir. Ülkeler arasında karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan asgari ücret farklılıkları grafikte daha net biçimde görülebilmektedir. Buna ilişkin grafik aşağıda sunulmuştur.



Şekil 1.1. 2022 yılı ikinci çeyreğinde ülkeler arası euro bazında asgari ücret karşılaştırma grafiği

Kaynak: Eurostat (2022)

Türkiye’de ulusal asgari ücret, yılda 12 ödemeyi hesaba katarak, aylık 373,6 Euro’da, yani yılda 4.483 Euro düzeyindedir. Türkiye’de ortalama ücretler ile asgari ücret arasındaki makas son 9 yılda 0,10 puan daralırken, OECD ortalamasından da giderek uzaklaşmıştır. Son yıllarda Türkiye’de ortalama ücretler ile asgari ücret arasındaki makasın giderek daraldığı, daha çok kişinin asgari ücret veya buna yakın ücretle çalışmaya başladığı, ortalama ücretlerdeki artışın asgari ücretteki artışın altında kaldığına dair gözlemler bulunmakta ve veriler, bu gözlemi desteklemektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu’nun 2.1 milyon kamu ve 14.3 milyon özel sektör çalışanı işçinin prime esas kazanç verilerine dayanarak yayımladığı istatistiklere göre, 2021 yılında 6 bin 131 lira olan ortalama aylık brüt ücretler 2022 yılının ilk - döneminde %35 oranında artışla 8 bin 263 lira olmuştur. Ortalama ücretteki artış brüt asgari ücretin altında kalmıştır (Habertürk, 2022).

Tablo 1.2. Türkiye’de ortalama ücretin asgari ücrete oranı

Yıllar	Ortalama Ücret TL	Asgari Ücret TL	Oran
2022	8.263,80	5.004,00	1,65
2021	6.131,70	3.577,50	1,71
2020	4.951,80	2.943,00	1,68
2019	4.166,40	2.558,40	1,63
2018	3.402,30	2.029,50	1,68

Kaynak: Habertürk (2022)

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) 30 ülkenin ortalama ücret verilerini yayımlamaktadır. Türkiye, veri bildirmediği için bu ülkeler arasında yer almamaktadır. Otuz ülkedeki ortalama ücret 2014 yılında 3 bin 597 dolar iken 2021 yılında 3 bin 918 dolara yükselmiştir. Otuz ülke içinde en düşük ortalama ücrete sahip Meksika’da 2014 yılında 1505 dolar olan ortalama ücret ise 2021 yılında 1384 dolara gerilemiştir. Türkiye’deki ortalama ücretleri, Sosyal Güvenlik Kurumu’na her ay bildirilen prime esas kazançlar üzerinden hesaplandığında (Merkez Bankası’nın yıllık ortalama dolar alış kuru ile) Türkiye’nin 690 Amerikan doları düzeyinde olduğu görülmektedir. 2014 yılında Türkiye’deki ortalama ücret OECD ortalamasının yüzde 25’i seviyesinde iken 2021 yılında yüzde 18’ine gerilemiştir. Türkiye, ortalama ücrette OECD ülkelerinden uzaklaşmıştır (Habertürk, 2022).

Tablo 1.3. Türkiye ve OECD ülkelerinde ortalama ücret (ABD Doları)

Ülkeler/Yıllar	2019	2020	2021
ABD	5.737	6.067	6.228
Lüksemburg	5.895	5.893	6.275
İsviçre	5.587	5.503	5.811
Belçika	4.843	4.713	4.967
Avusturya	4.727	4.734	4.845
Avustralya	4.607	4.715	4.668
...	...	...	...
Yunanistan	2.097	2.104	2.162
Slovakya	1.988	2.014	2.064
Meksika	1.551	1.501	1.384
OECD ortalaması	3.798	3.813	3.918
Türkiye	735	706	690

Kaynak: Habertürk (2022)

Ücretlerin ödenmesi sırasında, işverenlerin vergi mükellefi olarak vergiyi mahsup ederek vergi dairelerine yatırılmasına kesinti (tevkif) yoluyla vergilendirme denilmektedir.

İşveren, vergi kesintisi esnasında safi ücreti matrah olarak dikkate almak zorundadır (Bilici, 2014: 40). Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi durumunda uygulanan bu temel yöntemde, mahsup edilen vergiler işverenler aracılığıyla muhtasar bir beyannameyle vergi dairelerine beyan edilmekte ve ödenmektedir (Şenyüz vd., 2014: 77). Böylelikle hem vergi ödeme süresi azalmakta hem vergi güvenliği oluşmakta hem de vergi yükümlüsü ve vergi dairesi açısından da uygulamada kolaylık oluşmaktadır (Gülmüş, 2019: 30).

Diğer gelir unsurlarından gelir elde eden şahıs, kesinti yapılmadan aldığı gelirini ilgili beyan dönemi içerisinde bildirdiği için, elde etme ve beyan edilmesi arasındaki zamanda oluşabilecek finansal fırsatı değerlendirme hakkına sahiptir. Bu da ücret geliri elde edenlerin bütün koşullar aynı olsa bile diğer mükelleflere karşın eşit olmayan bir davranışla karşı karşıya kalmasına sebebiyet vermektedir. Kesinti yolu ile vergilendirilen ücretler artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilirken, diğer gelir unsurlarından gelir elde edenlerden yapılan kesinti sabit oranlarda yapılmaktadır. Bu durumun vergi adaletinin sağlanması açısından artan oranlılık yapısının bozulmasına sebep olduğu bilinmektedir. Bunun yanında, ücret gelirlerinin kesinti yolu ile vergilendirilmesinde (sigorta primi giderleri gibi) indirim tabi giderler sınırlı olduğundan, bilhassa orta ve yüksek düzey ücret geliri elde edenler, diğer gelir unsurlarından gelir elde eden mükelleflere görece daha yüksek oranda vergi ödemektedir (Aydın ve Topkaya, 2015: 308; Gölçek, 2019: 45).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinde yer alan vergi tevkifatı (kesinti) kamu veya özel kurum ya da kuruluşların, dernek ya da vakıfların ve diğer gerçek ve tüzel kişilerin, nakden veya hesaben ödeme (avans olarak yapılanlar dahil) yaptıkları zamanda, kesinti yapmaya mecbur oldukları belirtilmektedir. Maddenin devamında, kesintiye tabi olan ödemelerden birisi olarak hizmet erbabına ödenen ücretlerle 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemeler (istisnadan faydalananlar hariç) şeklinde belirtilmektedir. Bahsi geçen ücret veya ödemelerin nakden ya da hesaben yapıldığı sırada GVK'nun 103. maddesinde yer alan tutar ve oranlara göre hesaplanmak suretiyle vergi kesintisi uygulanması açıklanmıştır. Verginin de aynı GVK'nun 104. maddesinde yer alan "Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddedeki (sakatlık indirimi) indirimler düşüldükten sonra 103. maddedeki oranlar uygulanmak sureti ile hesaplanır." İfadesini esas alarak hesaplanması gerekmektedir (Biyan ve Yılmaz, 2012: 196; Saki, 2013: 82).

Gelir vergisinin konusu olan gelir iki yönden önem teşkil etmektedir. Gelir, öncelikle objektif mükellefiyet bakımından, ikinci olarak da mükellefin bireysel ve ailevi durumunu

göz önüne alan sübjektif mükellefiyet bakımından değerlendirilebilmektedir. Muafiyet ve istisnalar, bireylerin ödeme güçlerine ulaşmalarında ve vergilendirilebilir kapasitelerinin belirlenmesinde mühim bir unsurdur (Akdoğan 2011: 256; Şen, 2016: 30). Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergi yükümlülüğü öngörülen belirli şahıs ya da grupların vergi yükümlülüğünden muaf tutulmasıdır. İstisna, vergi kanunlarında vergilendirilmenin öngörüldüğü bir konunun bir bölümünün ya da tümünün devamlı veya geçici olarak vergi dışında tutulması şeklinde tanımlanabilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 236; Gölçek, 2019: 50)

Ücret gelirinde vergi muafiyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesinde yer alan hüküm, Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, müsteşar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartı ile gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022a). Aynı Kanun'un 16 ila 29. maddelerinde de istisna ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun tazminat ve yardımlarda ücret istisnası düzenleyen 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi 7103 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre (Değirmenci, 2022: 32):

- 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tümüyle 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının yirmi dört aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz),
- Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilmiş olan istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartı ile hizmet sözleşmesi tamamlandıktan sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ya da ikale sözleşmesi şümulünde ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi farklı isimler kapsamında yapılan ödemeler ve yardımlar, gelir vergisinin dışındadır.

2. BÖLÜM

2. VERGİ ADALETİ KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu bölümünde vergi adaleti ele alınmıştır. Vergi adaleti kavramı, vergi adaletinin ilkeleri, vergi adaleti kavramının türleri, vergi adaletine ilişkin yaklaşımlar, vergi adaletini olumsuz etkileyen faktörler, ücret geliri açısından vergi yükü ve vergi adaleti algısı ve vergi adaleti algılarına ilişkin yapılan çalışmaların literatür özeti ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Vergi Adaleti Kavramı

Vergi zaman içinde gelişen, teorize edilen ve güçlü bir fikir yapısına sahip bir kavramdır. Hem klasik hem de modern maliyeciler tarafından farklı tanımlanmıştır. Klasik maliyeciler vergiyi, kamu harcamalarını karşılamak için zorunlu, nihai ve karşılıksız parasal yükümlülükler olarak tanımlamaktadır (Arslantaş, 2021: 3). Egemenlik yetkisine dayalı olarak vergilendirme hakkını kullanan devletlerin, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için yaptıkları kamu harcamalarından doğan harcamaları karşılamak maksadıyla toplanan vergilerin, adil bir ortamda toplanması devletin ana görevleri arasında bulunmaktadır (Sayar, 1975: 104; Akdemir, 2015: 105). Nitekim tarih boyunca vergiler ve vergi sistemleri ile ilgili tartışmaların büyük bir bölümü vergi sisteminin adil olup olmaması üzerinde yoğunlaşmıştır. Adalet konusundaki yoğun tartışmalara rağmen, neyin adil olup neyin olmadığını belirlemek zor bir husustur (Kozalı, 2021: 91).

Adalet kavramı konusunda alanyazında bir görüş birliği bulunmamaktadır. TDK adalet kavramını, “Kanunlar ile sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması, hak ve hukuka uygunluk, hakkı gözetme, bu işi uygulayan ve gerçekleştiren devlet kurumları, herkese kendine uygun düşeni, kendi hakkı olanı verme” olarak tanımlamaktadır (TDK, 2022). Bu durumda vergi adaletinin ne olduğunun açık bir biçimde ortaya konması bakımından adalet kavramının doğasına gereğince belirsizlik söz konusudur. Fakat bu durum vergide adaletten vazgeçilmesi için bir neden olmamaktadır (Akdoğan, 2014: 208). Verginin, tarafsız olma ve ekonomik ve sosyal olarak düzenleyici olma biçiminde iki özelliği bulunmaktadır. Bu durumda vergi adaleti kavramının tarafsız bir vergi politikası şeklinde dar bir perspektiften mi yoksa sosyal adaleti de barındıran müdahaleci bir vergi

politikası şeklinde geniş bir perspektiften mi belirlenmesi gerektiği önem arz etmektedir (Akdoğan, 1980: 5; Can Avşar, 2018: 3-10).

Vergilemede adalet kavramı, adalet kavramında olduğu gibi tanımlanması gereken tek başına genel ve soyut bir anlam taşıyan, nötr bir kavramdır. Bu sebeple birey veya toplum perspektifinden adalet kavramının tanımlanmasına bağlı olarak vergilemede adalet anlayışa da değişiklik gösterebilmektedir. Vergilemede adalet kavramı, vergilemede eşitliğin sağlanmasını da kapsayan oldukça geniş bir anlam taşımaktadır. Vergilemede eşitlik kavramı, vergiye tabi bireylere eşit davranma anlamına gelen daha kesin ve somut bir kavramdır. Fakat genellikle vergilemede adalet ve eşitlik kavramları aynı anlamda kullanılarak yanlışlığa düşülmektedir (Güran, 2004: 245).

Vergi adaleti, esas olarak vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması olarak kabul edilmektedir. Tarihsel süreç içerisinde vergi adaletinin sağlanması noktasında pek çok farklı fikir açıklanmıştır (Yereli ve Ata, 2011: 24). Bu bakımdan vergi adaleti konusunda pek çok iktisatçı farklı tanımlamalarda bulunmuştur. Adam Smith devleti, toplumdaki bireylerin ortak mutabakatıyla oluşan bir kurum olarak ifade etmektedir. Bu kurumun varlığı ile gelir elde eden kişiler, gelirleri oranında vergilerle kurumun finansmanına katkıda bulunması gerekmektedir. A. Smith, böyle bir sistemde vergilendirmede adaletin sağlanacağını düşünmektedir (Güran, 2004: 245). Adolph Wagner ise vergi adaletinin sağlanması için genelliğin ve eşitliğin sağlanması gerektiğini ileri sürmektedir. A. Wagner'in eşitlikten kastettiği, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirmeye tabi tutulmalarıdır. Buna göre, aynı mali güce sahip mükelleflerden aynı vergiyi almak (yatay eşitlik), mali gücü farklı olanlardan farklı vergi alınması (dikey eşitlik) vergide eşitlik anlamına gelmektedir (Güran, 2004: 245; Akdoğan, 2014: 206; Şenyüz vd., 2015: 19-21). Görüldüğü gibi eşitlik ilkesi vergilerde adaletin gerçekleşmesi açısından önemli bir işleve sahip olabilmektedir (Akdoğan, 2014: 206-207). Sonrasında Fritz Neumark, A. Wagner'in vergi adaleti anlayışına ek olarak genellik ve eşitliğin yanı sıra nispiliğin de gerçekleştirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Neumark'ın nispilik olarak kastettiği, vergi mükelleflerinin kişisel durumları dikkate alınarak, vergi öncesinde olduğu gibi vergilendirme sonrasında da kişiler arasında mevcut bulunan nispi ilişkinin korunmasıdır. Diğer bir deyişle, mükelleflerin vergi sonrasında refah düzeylerinde oluşan azalışın birbiri ile orantı sağlaması gerekmektedir (Güran, 2004: 245; Şener, 2014: 247; Kılıç, 2018: 397).

Vergi adaleti, vergilerin mali araç olarak kullanılması halinde vergi yükünün toplumda yaşayan bireyler arasında nasıl dağıtılacağıyla ilgilidir ve kişilerin farklı özelliklerine göre farklı işlemlere tabi tutulduğu dağıtıcı adalet ve kişilerin eşit muameleye tabi tutulduğu denkleştirici adalet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi adaleti ilkesi değerlendirilirken mali güç ve fayda yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım karşımıza çıkmaktadır. Mali güç yaklaşımı kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesini, fayda yaklaşımı kişilerin kamu hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde kamu giderlerine katılmalarını öngörmektedir (Karakoç, 2013: 1285; Eker, 2022: 12).

Vergilemede adaletin sağlanması, önemli ölçüde eşit statüye sahip bireylere eşit muamele edilmesine, vergilendirmenin ödeme gücüyle orantılı olmasına ve gelir ve servetin belirli bir düzende yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır. Vergi adaleti, bireyler arasındaki servet farklılıklarını ortadan kaldırmayı hedefleyen bir vergi sistemi gibi aktif veya bireyleri mali güçlerine göre vergilendirmeyi hedefleyen bir vergi sistemi gibi pasif bir kavram olarak ele alınabilmektedir. Dolayısıyla devlet ve mükellefler vergilemede adaleti sağlamak için devamlı olarak kendi istekleri yönünde girişimlerde bulunabilmektedir. Bu girişimler, devlet açısından vergi reformu taleplerinde bulunmak, bireylere ve toplumsal gruplara kendi lehlerine fırsatlar sunmak ya da mevcut statülerini korumalarına olanak sağlamak yönündedir (Gökbunar, 1998: 4; Kargı ve Yüksel, 2010: 29).

Genel itibarıyla vergilendirmenin teoride ve uygulamada adil olması, mükelleflerin vergi ödemesini kolaylaştırmakta ve kamu harcamalarının finansmanını karşılamak noktasında kaynak sağlanmasında etkili olabilmektedir (Karakaş, 2019: 20). Bu bağlamda vergilemede adaleti sağlayacak bazı kurum ve düzenlemeler bulunmaktadır. Vergide adaletin sağlanması amacı ile vergi mevzuatında bazı muafiyet ve istisnalara yer verilmektedir. Vergilendirmede muafiyet, bazı mükelleflerin koşullu olsun ya da olmasın ekonomik, sosyal, siyasi ve teknik sebepler ile devamlı veya geçici olarak vergi kapsamından çıkarılması olarak tanımlanırken (Şenyüz vd., 2016: 80) vergilendirme kapsamında olması gerekli olan vergi konuları pek çok sosyal, ekonomik ya da yasal sebepler ise vergilendirilmemesi istisna olarak tanımlanmaktadır (Taşkan, 2018: 105). Bu çerçevede sosyal, siyasi ve ekonomik olayların vergilendirme üzerindeki negatif etkileri en az düzeyde tutulmaya çalışılırken vergi yapısında bozulmalara neden olabileceği söz konusu olabilmektedir (Güran, 2004: 252). Vergi matrahının artması ile vergi oranının yükselmesi olarak ifade edilen artan oranlı tarifelerle vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır (Erkin, 2012: 238). Bunun yanında asgari geçim

indirimi ise, adil bir vergilendirme yapabilmesi için mükellefin gerçek ödeme gücüne dayanmaktadır (Yeniçeri, 2014: 80). Vergilendirmede adaleti sağlamak için kullanılan bir diğer unsur olan ayırma ilkesi, emekten kazanılan gelirin sermaye gelirinden daha düşük bir oranda vergilendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Kılıç, 2018: 399). Bu kapsamda düşük ödeme gücü olan ücret geliri elde edenlerin, sermaye geliri olan kişilere göre daha düşük oranda vergilendirilmesi suretiyle vergilendirmede adaletin sağlanması mümkün olabilmektedir (Güran, 2004: 252; Ergür ve Köstekçi, 2021: 2943-2944).

2.2. Vergi Adaletinin İlkeleri

Vergilerin mükellefler arasında adil bir biçimde dağılımı vergilemede adalet ilkesi kapsamında önemli bir husustur. Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını hedefleyen adil bir vergi sisteminde, mükelleflerin şahsi durumları baz alınarak kimden ne kadar vergi alınacağını ve vergilendirme ölçütünün ne olacağını belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Vergi adaletinin bireye, topluma, mekan ve zamana göre değişebilmesi, herkes için geçerli olabilecek kriterlerin belirlenmesini imkansız hale getirmektedir. Bu da bazı teknik ilkelerden yararlanılarak vergi adaletinin sağlanması arzusunun bir vergilendirme ilkesi şeklinde kabul edilmesine sebep olabilmektedir (Akdoğan, 1989: 151; Kargı ve Yüksel, 2010: 29).

Vergi adaletinin sağlanması ile ilgili ilkeler, türlü tartışma hususları oluşturmaktadır (Pehlivan, 1996: 199). Vergiler, devletin belirlediği amaçlara ulaşmada kullanılan herhangi bir araç kadar önemli olmakla beraber, sonuç olarak alınan vergilerin bu amaçlara ulaşmada ne kadar uyumlu olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada siyasi karar alma mekanizmasının en önemli görevi belirlenen hedeflerle çelişmemektir. Belirlenen amaçlar yönünde vergi sisteminde bulunması gerekli olan özellikler vergi adaleti ilkelerini ortaya koymaktadır (Uluatam, 2005: 287; Topan, 2019: 27). Vergide adaletinin ilkeleri, genellik ilkesi, uygunluk ilkesi, açıklık ilkesi, belirlilik ilkesi ve eşitlik ilkesi şeklinde sıralanabilmektedir.

2.2.1. Genellik İlkesi

Genellik ilkesine göre, ülke sınırları içerisinde yaşayan herkes, sosyal sınıfı ne olursa olsun, kendi gelir ve malları üzerinden vergi ödemek zorundadır (Öner, 1986: 77). Dolayısıyla bir ülkede ikamet eden vatandaşlar ve yabancılar ile yurt dışında yaşayanlar, aynı zamanda ülkede ekonomik faaliyette bulunan ya da mülk sahibi olan herkesin vergi ödeme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu ilke ile ülke içerisinde yaşayan bütün bireylerin vergi yüküne ortak olacağı

öngörülmektedir. Nitekim devlet tarafından yürütülen kamu hizmetlerinin yararları toplum için olup, hiçbir ayırım gözetilmeksizin tüm toplumun hizmetine sunulmaktadır. Günümüzde devlet topladığı kamu gelirleri ile topluma yarar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücü oranında kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekmektedir (Aksoy, 1999: 247; Kutluca, 2013: 19).

Verginin genelliği ilkesi, yalnızca kamu yükünün herkese dağıtılmasıyla değil, aynı zamanda verginin yasallığı kavramı ile bahsedilen verginin kanuni yükümlülüğü bağlamında kanunun genelliği anlayışı ile ilişkili olan bir ilkedir. Maddi hukuk anlayışının bir neticesi olarak kanunların genelliği ilkesi, hukukun konusuna uygun olduğu ölçüde uyulması gerekli olan bir ilkedir. Anayasada bulunan “hukuk devleti” ve “eşitlik” gibi ilkelerin neticesinde genellik ilkesi, bilhassa hakların tanınmasında ve yükümlülükler getirilmesinde uyulması gerekli görülen genel bir ilkedir. Bu kapsamda vergi gibi yükümlülükler getiren kanunların, genellik ilkesine uygun şekilde uyarlanması gerekmektedir. Bu nedenle, yasama organı, kimliği kanunla resmi anlamda bilinen şahıslara mali yükümlülükler yükleyememektedir (Çağan, 1980: 138; Tekbaş, 2010: 150).

Mükelleflere ekonomik, sosyal, siyasi ve vergi adaleti gerekçeleriyle indirimler, muafiyetler ve istisnalar sağlanmaktadır. Böylelikle bazı mükellefler veya vergi konuları vergilendirmenin dışında tutulmaktadır. Belirlendikleri amaçlara göre faydalı sonuçlar doğurabilen bu uygulamalar, bazen özelliklerine bağlı olarak vergi adaletini bozan etkilere yol açabilmektedir (Akdoğan, 1980: 10). Genellik ilkesi, ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmediği şeklinde yorumlansa da vergi indirimleri, muafiyet ve istisnalarla bu ilkenin ihlal edilmemesi gerekmektedir (Akdoğan, 2006: 149). Bu nedenle ekonomik ve sosyal bağlamda yararlı olmayan tüm vergi muafiyet ve istisnalarına son verilerek, genellik ilkesine uygun bir vergileme uygulamak gereklidir (Yılmaz, 2006: 216). Böyle olmadığı takdirde yasa koyucunun gerçekleştirmek hedefinde olduğu adil vergi sistemi, uygulamadan kaynaklanan faktörler nedeniyle yeterince gerçekleştirilemeyebilmektedir. Yasaların günümüz şartlarını karşılayamaması, sık sık yapılan değişiklikler sebebi ile kendi içlerindeki tutarlılığının kaybolması, kişi ve grupların vergi yükünü azaltmaya yönelik uğraşlar vergi adaletini ve bu nedenle de vergi yükünün adil ve eşit dağılımı ilkesine zarar vermektedir (Akdoğan, 2006: 149; Mercan, 2006: 8).

2.2.2. Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesi vergilemede, devletin vergilemeden en yüksek geliri sağlaması amacını gözetmektedir. Bu ilke, verginin mükellefinin ödeyebileceği en doğru zaman ve koşullarda ödenmesi, vergi idaresi bakımından mükellefle uyum içinde olunması, nicelik ve nitelik bakımından etkin bir vergi idaresini yansıtmaktadır (Devrim, 2002: 207; Cansız, 2014: 37).

Uygunluk ilkesi, mükelleflere sağladığı kolaylık ve rahatlıktan dolayı vergi yükümlüleri, vergi gelirlerine katkısı sebebi ile vergi idaresi için önem teşkil etmektedir. Çünkü vergilendirme en uygun yer, zaman ve ödeme şekli ile tahsil edilmekte ve mükellef veya sorumlu kişiler açısından kolaylık sağlanmakta ve vergi idaresinin vergi uyumunu artıran bu durum sonucunda vergi tahsilatında etkinliği artırabilmektedir. Bu ilke mükellef ve sorumluların vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi davranışlarda bulunmalarını engelleyerek idarenin idari maliyetlerini ve iş yükünü azaltabilmekte, idari verimliliği artırarak mükelleflere daha iyi hizmet sunabilmektedir. Özetle, uygunluk ilkesi sağlayan bir vergi sisteminin vergi yükümlülerine sağladığı kolaylık nedeni ile vergi ödemeyi teşvik edebileceği, idari olarak vergi gelirini ve hizmet kalitesini artıracığı söylenebilmektedir (Demirli vd., 2015: 183).

Uygulamada mükellef grupları için beyanname sürelerinin değiştirilmesi ve vergilerin taksitle ödenmesi uygunluk ilkesinin gereğidir. Vergi idaresinin bu hususta mükelleflere farklı kolaylıklar sağlaması da vergiye duyarlılığı artırabilecektir (Demirli, 2011: 28). Uygunluk ilkesinin bir diğer yönü, uygun vergi kaynaklarının ve vergi türlerinin seçimi ile ilgilidir. Vergi adaleti açısından burada servet, harcama veya gelir üzerinden alınan verginin hangisinin daha anlamlı olacağı ve uygulanacak vergi türünün yansıma mekanizması neticesinde mükellefler üzerindeki yükün nasıl dağıtılacağı önem arz etmektedir (Öztürk, 2012: 27).

2.2.3. Açıklık İlkesi

Vergi kanunlarının açık ve toplumun tüm kesimlerinin anlayabileceği şekilde hazırlanmasıyla ilgili olan vergileme ilkesi açıklık ilkesi olarak tanımlanabilmektedir. Açıklık ilkesinin önemi, mükelleflerin var olan vergi kanunları karşısındaki davranışları ve kanuna uyum göstermeleri bakımından önem teşkil etmektedir. Yani mükellefler, anlaşılması zor ve muğlak ifadeler içeren vergi kanunları karşısında yaptıkları uygulamalar neticesinde güç

durumlar ile karşılaşabilmekte ve tepkileri vergiden kaçınma veya vergi kaçırma şeklinde meydana gelebilmektedir. Bu durumda gelir idaresi açısından bazı sorunlar ortaya çıkabilmekte ve vergi gelirleri zamanında tahsil edilemeyebilmektedir. Mükellefler açısından ise vergi uyumsuzlukları doğabilmektedir (Akdoğan, 2006: 186; Öztürk, 2012: 26).

Vergi kanunlarının karışık olması ve vergi idaresinin vergi uygulamaları hakkında mükellefleri detaylı bilgilendirmediği hallerde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalabilmektedir. Vergi idaresi, vergi kanunlarını açıklamak amacıyla bazı zamanlarda sirküler ve genelgeler yayınlamaktadır. Ancak vergi kanunlarının kanun koyucu tarafından yasalaştırılması sırasında keyfi uygulama ve yanlış anlamaları önleyecek biçimde düzenlenmesi ve yasalaştırılması daha uygun olabilecektir (Arslan ve Çıkmaz, 2020: 109; Eker, 2022: 16).

Açıklık ilkesi, matrah, ödeme zamanı, ödenecek tutar gibi mükellefleri ve vergi idarelerini ilgilendiren bütün konuları kapsamakta ve vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin yönetmelik, sirküler ve tebliğlerin kolayca anlaşılmasını gerektirmektedir. Bunun yanı sıra kanunları uygulayacak bireylerin iyi eğitilmiş, dürüst ve anlayışlı olmaları açıklık ilkesini olumlu yönde etkileyecek ve mükelleflerin vergi düzenlemelerini daha etkin bir şekilde yerine getirmelerinde fayda sağlayabilecektir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 41).

2.2.4. Belirlilik İlkesi

Vergilemede belirliğin sağlanması, verginin asli unsurlarının ilgili mevzuatta gösterilmesini gerektirmektedir. Geleneksel anlamda vergilemede belirlilik ilkesi, verginin konusu, vergilerin miktarları, tarh ve tahsil zamanı ve biçimlerinin hem idare hem de mükellefler açısından belirli ve kesin olması anlamına gelmektedir. Vergilerle ilgili açık ve anlaşılır işlem ve kurallar, vergilendirmede keyfiliği önlemeyi amaçlamaktadır (Çağan, 1982: 172; Erkin, 2012: 241).

Kanunların açık ve anlaşılır olması ile herkes tabi olacağı yükümlülükleri belirgin bir şekilde anlayabilmektedir. Bu da mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukları en aza indirebilecektir (Çağan, 1980: 173). Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmaması mükellefler bakımından yanlış anlaşılmalara ve bazı olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir. Örneğin, vergi kanununun açık ve net olmaması sebebi ile vergi konusunun dışında kalan bir birey mükellef olduğunu düşündüğü için vergi öder (Surrey, 1969: 693-694). Benzer şekilde ihtirazi kayıt ile beyannamelerin verilmesi, vergi idaresinden talep edilen hükümler ve yargıda

biriken dosyaların da vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmaması, sık sık değiştirilmeleri ve belirlilik ilkesinin uygulanamamasından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunlarında sık ve keyfi değişiklikler, belirlilik ilkesini baltalamaktadır. Bu da olması gereken istikrarın bozulmasına yol açabilmektedir (Gülşen, 2018: 359).

Vergi uygulamalarına ilişkin konuların belirsizliği, iyi niyetli mükellefleri bile zor durumda bırakabilmektedir. Mükellefler hangi işlemler nedeniyle nerede, nasıl ne zaman ve ne kadar vergi ödeyeceklerini bilirlerse vergi adaleti bakımından istenmeyen durumların önüne geçilebilecektir. Vergilendirmede kesinlik ilkesi ile yakından ilişkili olan belirlilik ilkesine göre mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin türü ve miktarının net olması, talep edilen vergilerin keyfi olmaması ve vergilerin ödenmesine ilişkin şartların net olması gerekmektedir (Akdoğan, 2014: 217). Belirlilik ilkesiyle mükelleflerin vergileme sırasında mümkün olduğunca minimum düzeyde hata yapmaları ve kanunlarda oluşan boşluklardan daha az yararlanmaları sağlanarak vergi gelirlerinin daha kolay tahsil edilebilmesi ve mevzuattaki karışıklık nedeni ile vergi müfettişleri ve mükelleflerin aralarında doğabilecek uyum maliyetlerinin en az seviyelere çekilmesi mümkün olabilmektedir (Arslan ve Çıkmaz, 2020: 102; Eker, 2022: 17-18)

2.2.5. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi vergilemede adaleti sağlayan unsurlardan biridir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, bireylerin vergi borçlarını belirlerken ödeme gücünün dikkate alınması anlamına gelmektedir. Genellik ilkesi ile vergilendirmede eşitlik ilkesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Herkesin ayırım yapılmaksızın vergiye tabi olması genellik ilkesinin bir gereğidir. Fakat, herkesten alınacak vergi miktarının hangi kriterlere göre belirleneceği, vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağı, herkesten vergi alınınca adaletin nasıl tesis edileceği gibi birçok unsurun eşitlik ilkesiyle doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. Söz konusu unsurun en sade hali olarak, ödeme gücü aynı olanların aynı vergilendirme statüsüne tabi tutulması, ödeme gücü farklı olanların ise farklı vergilendirme statüsüne tabi tutulması biçiminde tanımlanabilmektedir (Pehlivan, 2013: 151; Çat, 2020: 8).

Eşitlik ilkesine göre vergilerin adil olduğu algısı, mükelleflerin ödedikleri vergi miktarı ile kamu mallarından sağladıkları yararların birbirine eşit olması durumunda oluşmaktadır. Mükellefler ödedikleri vergilerin karşılığında fayda elde edemedikleri durumda, bu karşılıklı oluşacak değişimi adaletsiz bir durum olarak algılayabilmektedir.

Mükelleflerin vergiye ilişkin adalet yargılarında etkili olan bir diğer konu da vergileme karşısında aynı ekonomik statüye sahip olan mükelleflerin devletle ilişkilerini grup düzeyinde değerlendirdikten sonra nasıl bir yargıya vardıklarıdır. Bu noktada mükelleflerin değerlendirme sonrası varacakları adalet yargılarını etkileyen en önemli unsur vergi yükünün grup içinde nasıl dağıldığıdır (Topal, 2011: 107).

Vergilendirmede adaletin sağlanması bakımından önemli bir işlevi olan eşitlik ilkesi, mükelleflerin şahsi, ailevi ve ekonomik durumlarına göre vergi yükünün eşit olarak dağıtılmasını ifade etmektedir. Vergilendirmede adalet açısından eşitlik ilkesi, yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak ikiye ayrılarak incelenebilmektedir. Eşit statüdeki bireylerin aynı boyutta ve biçimde vergilendirilmesine yatay eşitlik, farklı durumlardaki kişilerin farklı boyutlarda vergilendirilmesine ise dikey eşitlik denilmektedir (Selen ve Özen, 2011: 152).

Vergilemenin yalnızca gelir düzeyi üzerinden yapılması mükellefler bakımından adil bir vergilendirme değildir. Aynı gelire sahip olup farklı gelir unsurlarından kazanç sağlayanların aynı standartlar çerçevesinde vergiye tabi tutulması, vergilendirmede adaleti bozucu etki yaratmaktadır. Yine benzer şekilde aynı miktarda ücret geliri elde edenlerle servet geliri elde edenlerden veya sermaye geliri elde edenlerle ücret geliri elde edenlerden aynı standartlarda vergi alınması adil değildir. Gelire endeksli vergilendirme de yapılan işin doğası gereği sorumluluk, risk, vergilendirme şekli gibi koşullardan dolayı vergi sistemine olan inanç zedelenmektedir. Ayrıca vergiye tabi olacak bireylerin özel durumlarının vergilendirme konusunda dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, bekar bir birey ve evli ve çocuk sahibi birey vergilendirmeye tabi tutulduğunda, bekar birey evli bireye görece daha yüksek bir vergi ödeme gücüne sahip olabilmektedir. Bu nedenle vergilendirmede dikey adaletin sağlanabilmesi için bekar bireyi, evli olan bireye göre daha fazla vergiye tabi tutmak gerekmektedir (Pehlivan, 2009: 150; Çorap, 2017: 36-37).

2.3. Vergi Adaleti Kavramının Türleri

Vergi adaleti, bireyler arasında oluşan gelir farklılıklarını ortadan kaldırmayı hedefleyen bir vergi sistemi gibi aktif bir kavram olarak veya bireyleri mali güçleri çerçevesinde vergilendirmeyi hedefleyen bir vergi sistemi gibi pasif bir kavram olarak ele alınabilmektedir. Devlet ve mükellefler vergilemede adaleti sağlamak için devamı olarak kendi istekleri yönünde girişimlerde bulunmaktadır. Bu girişimler, devlet için vergi reformları yapılması, bireyler ve toplumsal gruplar için kendi lehlerine fırsatlar sunacak ya da mevcut

statülerini korumalarına imkân sağlayacak taleplerde bulunma doğrultusunda olabilmektedir (Çetin ve Gökbunar, 2010: 24; Kargı ve Yüksel, 2010: 29).

Vergi adaleti kavramı normatif bir yapıya sahip olmakla birlikte ve uzun yıllardır kişi, mekân ve zamana göre değişiklik göstermiştir. Vergi sistemleri ülkelerin etnik ve ekonomik yapılarına göre şekillenmek ile birlikte bireylerin kişisel ve ekonomik durumları ile toplumdaki konumları dikkate alınarak oluşturulmaktadır. Vergi sistemlerinde gelir tahsilatı ön planda olmakla birlikte, tahsil edilecek gelirin yasal çerçevede adalet ilkesine uygun olarak toplanması gerekmektedir. Sosyal devlet yalnızca ahlaki bir değere veya inanç sistemine göre hareket etmemekte, aynı zamanda uzun vadede sosyal eşitlik ve ekonomik ilişkilerde hukuki teminat sağlamaktadır. Bu amaçla farklı yöntemler geliştirilmiş olup, zamana göre uygulama alanları bulunmuştur (Topuzkanamış, 2012: 126). Vergi adaleti kavramını vergilemede matematiksel adalet, pasif (edilgen) vergi adaleti ve aktif (etkin) vergi adaleti olmak üzere üç gruba ayırmak mümkündür (Uray, 2017: 38).

2.3.1. Vergilemede Matematiksel Adalet

Vergilemede matematiksel adalet, vergi mükelleflerinin gelirleri üzerinden aynı oranda vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Vergilemede matematiksel adalet anlayışında, mükellefin kişisel durumu dikkate alınmadan yalnızca mükellefin elde ettiği gelir miktarı dikkate alınmakta ve vergi bu miktarlara eşit oranda uygulanmaktadır (Türk, 1992: 142). Buna göre, aynı gelire sahip olan ancak hayat standartları daha ağır olan, ev kirası daha yüksek ve bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı daha fazla olan birey ile geçim maliyeti daha düşük olan ve tek başına yaşayan bir birey aynı vergiyi ödemek zorundadır. Bu da aynı gelire sahip olan mükelleflerin kişisel durumları dikkate alınmaksızın aynı oranda vergilendirilmesi adalet kavramından uzaklaşılmasına sebep olabilmektedir (Soğukpınar, 2009: 31).

2.3.2. Pasif (Edilgen) Vergi Adaleti (Şahsi Vergi)

Vergilendirme, sadece mükelleflerin kazanç ve iratlarına göre yapılmayıp, şahsi ve ailevi durumları göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Yani kısaca mükelleflerin şahsiliği ilkesi uygulanarak vergilendirilmesi pasif vergi adaleti olarak tanımlanabilmektedir. Herkesin ödeme gücü oranında vergilendirilmesi, pasif vergi adaletinin kapsamı içerisine giren bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre mükelleflerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi vergi adaletinin sağlanması için gerekli görülmektedir (Türk, 1996: 120; Arslantaş, 2021: 21).

Şahsi vergi adaleti olarak da bilinen pasif vergi adaleti, mükelleflerin yalnızca gelirlerine göre değil, kişisel durumları da dikkate alınarak vergilendirilmesini ileri sürmektedir. Pasif vergi adaleti yaklaşımında vergiler adaleti sağlamak noktasında bir araç niteliğiyle kullanılmamaktadır. Bu bağlamda pasif vergi adaleti, vergilendirmede adaletin gerçekleşmesini öngörmektedir. Vergilendirmede şahsilik unsuru, bireylerin subjektif unsurları doğrultusunda vergilemede eşitliğin gerçekleştirilmesi ve bu yönde gelirin vergilendirilmesi şeklindedir (Topan, 2019: 6; Bucak, 2020: 36).

2.3.3. Aktif (Etkin) Vergi Adaleti (Vergi Eşitçiliği)

“Vergi eşitçiliği” olarak da tanımlanabilen aktif(etkin) vergi adaleti kavramına göre, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikler çeşitli müdahaleler ile giderilebilmektedir. Bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri ortadan kaldıracabilecek bir vergi sisteminin adil bir vergi sistemi olduğunu ifade eden bu yaklaşıma göre vergi, ekonomik ve sosyal hayata müdahale aracı olarak görülebilmektedir. Etkin vergi adaleti, pasif vergi adaletinin ifade ettiği gibi vergilendirmede adaletin sağlanması değil, adaletin vergilendirme yoluyla sağlanmasından söz etmektedir (Gürdal, 1994: 11; Soğukpınar, 2009: 32).

Aktif vergi adaletine göre, yüksek gelirli olan artan oranlı vergilerle vergilendirilirken, düşük gelirli olanların çeşitli mali yardımlar ile desteklenmesi gerekmektedir. Buradaki amaç, doğal adaletsizlikleri artıracak vergi adaletsizliklerini engellemek değil, vergi adaletsizlikleri ile doğal adaletsizlikleri ortadan kaldırmak ve gerçek adaleti gerçekleştirmektir (Gök vd., 2013: 271; Çat, 2020: 25).

2.4. Vergi Adaletine İlişkin Yaklaşımlar

Adil bir vergi sistemi hedeflendiğinde, her mükellefin kamu harcamalarının finansmanına adil bir oranda katılması gerekmektedir. Buradaki temel sorun, adil katılımın nasıl sağlanacağıdır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219). Bu da vergi konusunun hangi esaslara dayanacağı sorusunu akıllara getirmektedir (Uluatam, 2005: 291). Bu konu alanyazında ödeme gücü yaklaşımı, fayda yaklaşımı ve fedakârlık yaklaşımı olmak suretiyle üç farklı yaklaşımla açıklanabilmektedir (Kargı ve Doğanlar, 2018: 241).

2.4.1. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Ödeme gücü, mükellefin şahsi ve ekonomik durumu göz önünde bulundurularak, kendisini ve ailesinin geçimini karşılayabilecek belirli bir gelir ya da servetten fazla olan,

kısmını ifade etmektedir (Edizdoğan vd., 2017: 245). Bu bağlamda ele alındığında, ödeme gücünün belirlenmesinde kabul edilen ölçü kişisel gelirdir. Bunun temel nedeni, gelir vergisinde verginin kişiselleştirmesine harcama ve servet vergilerinden daha çok fırsat verilmesi yer almaktadır. Gelir vergisinin yanı sıra harcama ve servet vergileri de maddi, idari, sosyal ve ekonomik nedenlerle günümüz vergi sistemine dahil edilmektedir (Akdoğan, 2009: 224). Çünkü vergi sadece gelir üzerinden alındığı takdirde, vergi ödeme gücünün bir başka göstergesi olan servet de göz ardı edilebilmektedir. Sadece harcamalar üzerinden vergi tahsil edilirse, harcamaları aynı, gelirleri ve servetleri farklı olan bireylerin özel durumları dikkate alınmamaktadır. Sadece servet vergisi uygulanırsa da servetin değerlendirilmesi ve matrahın belirlenmesi açısından türlü ekonomik ve idari sorunlar meydana gelebilmektedir (Akdoğan, 2009: 224-225; Kargı ve Doğanlar, 2018: 242).

Bireylerin mali güçleri oranında vergilendirilmesi, sosyal devletlerin vergilemede adalet kavramına bağlı ilkesini oluşturmaktadır. Hükümetin kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla kaynak toplama çabaları, genellikle bireyler arasında adalet problemini beraberinde getirmektedir. Adalet kavramı kişiden kişiye değişebilen soyut bir kavram olduğu için vergi adaleti hususunda önemli anlaşmazlıklara sebep olabilmektedir (Budak, 2010: 6-7). Bilhassa vergi harcaması uygulamalarının doğru kişi veya faaliyetlere uygulanmaması problemin daha fazla büyümesine neden olabilmektedir. Bu durum, uygulamada mükelleflerin sisteme karşı tavır almasına sebebiyet vermektedir. Bu tutum sonucunda verginin eksik ödenmesi veya ödenmemesi şeklinde durumlar ortaya çıkmaktadır (Doğanyigit, 1993: 36). Vergi ödemesinin zora dayalı bir işlem olması ve ödemeyenlerden kamu gücü ile zorla alındığı ve bireylerin ödemek zorunda oldukları miktarın gelirleriyle orantılı olduğu bilinmektedir (Kahriman, 2016: 230). Vergilendirmede ödeme gücü ilkesi, bireylerden ödeme gücüne göre vergilerin tahsil edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Ödeme gücünün tespiti, bireylerin yaptıkları harcamalar, kendi birikimleri sonucu elde ettikleri servet veya miras yoluyla elde ettikleri servet ve elde ettikleri gelir göz önüne alınarak hesaplanmaktadır. Ödeme gücü ilkesinde, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları gözetilerek kendisi ve bakmak le yükümlü olduğu bireylerin giderlerinin matrahtan indirilmesine olanak tanınmaktadır (Biyen ve Yılmaz, 2012: 195; Uray, 2017: 45).

Vergilendirmede ödeme gücünün nasıl ve neye göre belirleneceği kesin olarak belli olmadığı ve birçok farklı vergide eşitliğin nasıl sağlanacağı net olmadığı için vergilendirmede ödeme gücüne ulaşmak maksadıyla üç teknik geliştirilmiştir. Bunlardan ilki artan oranlılıktır.

Mükellefin elde ettiği vergiye tabi gelir arttıkça ve vergi matrahı büyüdükçe mükellefin ödediği verginin gelire oranı da artmaktadır. Bir diğeri olan asgari geçim indirimi, bireyin kendisini ve ailesini asgari düzeyde geçindirmesi için gerekli olan gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir (Saraçoğlu, 2007). Son olarak ayırma ilkesi, dikkate alındığında, gelir, sadece miktara göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil etmekte ve çalışma karşılığında elde edilen emek geliri, birikimden kaynaklanan sermaye gelirinden daha düşük oranda vergilendirilmektedir. Artan oranlılık, asgari geçim indirimi ve ayırma ilkesinin ortak amacı, vergi yükümlülerinin ödeme güçlerine ulaştığı takdirde yapılacak vergilendirmenin adil bir yapıda şekillenmesi ve uygulanmasıdır (Sugözü vd., 2014: 122).

Sonuç itibarıyla mükellefin vergilemede ödeme gücü teorisine göre ödeme gücünün dikkate alınması vergilendirme bakımından daha adil bir durum ortaya koymaktadır. Ayrıca her bireyin ödediği vergi neticesinde aynı fedakarlığa katlanmasının istenmesi vergilemede eşitlik ile ilişkili bir durum yaratmaktadır. Literatür incelendiğinde artan oranlı vergilendirme ile vergilemede hem eşitlik hem de adalet aynı anda sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu noktada mükellefin gerçek ödeme gücünün tespiti vergi ile yapılan fedakarlıkların eşitliği kadar önemlidir. Bu nedenle gelir, servet ve tüketim gibi göstergelerin ödeme gücünün belirlenmesinde ne ölçüde etkili olduğunun incelenmesi gereklidir (Mutluer vd., 2013: 204; Eke, 2018: 20).

2.4.2. Fayda Yaklaşımı

Tarihi Adam Smith ve önceki yazarlara (Locke, Hume ve Hobbes gibi) kadar uzanan bu yaklaşıma göre, mükelleflerin kamu hizmetlerinden veya mallarından elde ettikleri faydaya göre vergi ödemesi ileri sürülmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219). Söz konusu teori, Locke ve Hobbes gibi 17. yüzyıl siyaset teorisyenlerinin sözleşme teorisine verdikleri anlamdan kaynaklanmaktadır. Bu yazarlara göre vergi, devletin bireyleri koruması karşılığında ödenen bir bedel veya bireylerin organize bir topluma girmek için ödedikleri bir çeşit pay şeklinde tanımlanmaktadır (Şener 1994: 121). Smith ise vergilendirmede hem fayda teorisini hem de ödeme gücü teorisini ileri sürmüştür. Smith, fayda teorisine öncelik vermiş, ancak kamu faaliyetlerinin faydası belirlenemediği için ödeme gücü teorisine yönelim göstermiştir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219). J.S. Mill'in fayda yaklaşımına göre, vergi yükümlüsü ile devlet arasındaki ilişki, bir şeyin kendisine eşit bir şeyle değiştirilmesi (quid pro quo terms) ilkesine dayanmaktadır (Musgrave, 2004: 76; Yereli ve Ata, 2011: 25).

Fayda yaklaşımı, piyasa sisteminde mal ve hizmetlerin değiş-tokuşu açısından geçerli olan kuralların kamu ekonomisine yansımalarıdır (Turhan, 1998: 211). Bu yaklaşım vergiyi piyasa sistemindeki fiyat mekanizmasıyla ilişkilendirerek ifade etmektedir. Piyasada özel mallardan yararlanmak için ödenmesi gereken bir bedel olduğu gibi, kamu malları için de ödenmesi gereken bir vergi bedeli bulunmaktadır. Başka bir deyişle, fayda yaklaşımının uygulanması “karşılıklılık esası” üzerine inşa edilmiştir. Buna göre her birey devletten aldığı vergisini ödemek zorundadır. Kamusal mallardan sağlanan faydalar ve vergiler, kendisine eşit başka bir şey ile değiş tokuş edilebilmektedir (Simons, 1938: 3; Musgrave, 1996: 341; Şentürk, 2014: 136).

Bu yaklaşıma göre vergilemede adaletin sağlanması için kamu hizmetlerinden yararlanma ile ödenen vergi arasında bir ilişki kurulması gerekmektedir. Aksi halde, bir kesimin yararlandığı hizmetler için başka bir kesim ödeme yapacaktır. Bu da vergilendirmede mali sömürüyü ortaya çıkarmaktadır. Öte yandan, bedeli ödenmemesine rağmen kamu hizmetlerinden yararlananlar da mali getiri sağlayacaktır. Ayrıca, özellikle tam kamusal mal ve hizmetlerin faydasının bölünmezliği gibi özelliklerinden dolayı fayda ilkesinin tam olarak uygulanması da mümkün olmamaktadır. Ancak bazı harç ve vergilerde devletin sunduğu hizmetler ile vergiler arasında nadiren de olsa bir karşılık tesis edilebilmektedir (Kirmanoğlu, 2009: 262). Fayda ilkesi, kaynakların etkin dağılımında verimliliğe katkıda bulursa da adil bir gelir dağılımı sağlanmasına aykırı düşmektedir (Edizdoğan, 2007: 232). Diğer yandan “fayda” ölçülemeyen bir kavram olarak karşımıza çıkmakta ve bu özelliğinden dolayı fayda yaklaşımının sosyal adalete aykırı olduğu söylenebilmektedir. Bu görüşten hareketle, özel ekonomide üretilen mal ve hizmetlerde olduğu gibi, herkesin kamu hizmetlerinden faydalanması ve kullanım derecesine göre maliyetlerine katılması zorunlu hale gelmektedir. Ancak devletin sunduğu kamusal mal ve hizmetlere, sosyal politikanın ilgi alanını kapsayan ve bu hizmetlerin maliyetine katılamayacak olan yoksullar, muhtaçlar ve emekçiler yer almaktadır. Bu durumda bu bireylerin ihtiyaç sahibi olmalarına rağmen vergi ödeyemedikleri için kamu hizmetlerinden yararlanamamaları sosyal adalet kavramıyla ters düşmektedir (Durmuş, 2013; Peran ve Gümüş, 2017: 187).

2.4.3. Fedakârlık Yaklaşımı

Genellik ve kanunilik ölçütlerinin yanında ödeme gücü yaklaşımında öngörülen ölçütlerden biri de eşitlik ölçütüdür. Burada bahsi geçen eşitliğin amacı, toplam vergi yükünün eşit şekilde dağılımıdır. Burada bahsedilen eşitlik, vergiler nedeniyle herkesin

katlanmak zorunda olduğu fedakarlığın denkleştirilmesi anlamına gelmektedir (Nadaroğlu, 1998: 305). Teorik olarak, yükümlülerin vergi ödeme gücünün belirlenmesinde vergi nedeniyle katlanmak zorunda kalacakları fedakarlığın dikkate alınmasının uygun olacağı savunulmaktadır. Bu konudaki görüşler, eşit fedakârlık, eşit oranda fedakârlık ve en az toplam fedakârlık olarak sıralanabilmektedir (Akdoğan, 2011: 208; Aghayev, 2013: 20).

Eşit fedakârlık yaklaşımına göre mükelleflerin ödenecek vergi nedeniyle toplam faydadaki azalışı aynı düzeyde olmakta, dolayısıyla katlanılan fedakarlığın eşitlenmesi ileri sürülmektedir. Bu da matrahın büyüklüğünden bağımsız olarak, farklı gelir ya da varlıklara sahip kişilerin aynı miktarda vergi ödeyebileceklerini ortaya koymaktadır. Önemli olan vergi olarak alınan kısmın faydasından dolayı mükelleflerin yaptığı fedakarlıkların eşit olmasıdır. Böylece vergilendirme nedeniyle katlanılan fedakârlık tüm gelir düzeylerinde eşit olacak ve dolayısıyla herkesin katlandığı fedakârlık eşit olabilecektir (Nadaroğlu, 1998: 365; İçmen, 2018: 52).

Eşit oranlı fedakârlık görüşünde önemli olan nokta, tek vergi oranının belirlenmiş olmasıdır. Vergi matrahına uygulanacak sabit vergi oranı, geliri yüksek olan bireyleri düşük gelirle sahip bireylerden ayırmaktadır. Oransal anlamda bir değişiklik olmamakla birlikte, vergi tutarındaki değişikliğin vergi matrahındaki farkla belirlenmesi devlet açısından önem teşkil etmektedir. Bu da uygulanacak eşit veya tek vergi oranı, farklı refah düzeyine sahip yükümlülerin farklı miktarlarda vergi ödemesine neden olabilmektedir (Akdoğan, 2014: 212). Eşit oranlı fedakârlık, ödeme gücüne dayalı vergilendirme konusunda eşit fedakârlık görüşüne kıyasla daha etkili olmakla birlikte dikey adaletin sağlanmasında önemli bir yöntemdir (Çorap, 2017: 37-38).

En az toplam fedakârlık yaklaşımı ile vergilendirme ile sağlanan toplam gelirin toplumun bütün kesimleri üzerinde yarattığı toplam fedakarlığın en az seviyede olması hedeflenmektedir. Böylelikle reel vergi yükü mükelleflere daha az hissedilecek şekilde dağıtılabilecektir. Bu noktada mükellefler arasında eşitliğin değil, toplumun bütünü açısından eşitliğin dikkate alındığı görülebilmektedir. Bu nedenle vergilerin, daha çok gelirin marjinal faydasının az olduğu bireylerden alınması gerekmektedir (Akdoğan, 2011: 210; Demir ve Gülten, 2013: 272). En az toplam fedakârlık görüşüne göre artan oranlı vergi tarifeleri ile birlikte türlü indirim kurumları (tarife dışı müdahaleler) uygulanmaktadır. Ülkemizde asgari geçim indirimi, maluliyet indirimi gibi kurumların bütünleştirilmesiyle gelir vergisinin subjektif hale gelmesi örnek olarak gösterilebilmektedir (Demir, 2018: 14).

Genel itibarıyla fedakârlık yaklaşımı, uygulamada türlü zorlukları ve sakıncaları içermektedir. Genellik ve adalet ilkesi gibi diğer vergi ilkelerine ters düşen nitelikte neticeler yaratabilmeleri, fedakarlığın belirlenmesi ve ölçülmesindeki zorluk, refah unsurlarının değerlendirilmesinde geçerli sübjektif faktörler ve bu unsurların yaratmış olduğu yararların belirlenmesindeki imkansızlıklar bu zorlukların en önemli hususudur (Akdoğan, 2014: 213; İçmen, 2018: 53).

2.5. Vergi Adaletini Olumsuz Etkileyen Faktörler

Vergi, bireylerin gelirleri üzerinde belirli bir yük oluşturmaktadır. Kimi vergiler mükellefler tarafından farkında olmadan ödenebilirken, kimi vergiler mükellefler üzerinde ağır bir yük oluşturmaktadır. Vergi sistemlerinde uygulanan vergilerin, yurttaşların yaşam kalitesini düşürmemesi, toplumsal refahı olumsuz yönde etkilememesi fakat aynı zamanda da devletin yürüttüğü faaliyetlerde kaynak oluşturabilecek bir dengede dikkate alınması pek çok açıdan önemli görülmektedir. Bu dengeyi sağlarken ele alınacak en önemli nokta ise vergi adaletidir. Nitekim bazı vergi uygulamaları, bireyleri ağır vergi sorumluluklarına maruz bırakabileceği gibi, onların vergi ödeme isteklerini de azaltabilmekte veya ödeme gücünden daha fazla vergi yüklenen mükellef maddi ve manevi zarara uğrayabilmekte, kimi zamanda eşitsizlik veya istenmeyen uygulamalar ile vergiye karşın olan yaklaşımları olumsuz olabilmektedir. Tüm bunların önüne geçebilmek için vergilendirmede adaleti sağlayacak kriterler üzerinde önemle durularak vergi sistemleri oluşturulabilmektedir (Kıyıcı, 2019: 18).

Diğer yandan, vergi mükellefi bireylerin ödedikleri vergi karşılığında almayı bekledikleri kamu hizmetlerine ilişkin düşük hizmet algısı gibi durumlar, vergi adaleti algısını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Dolayısıyla vergi mükellefleri tarafından benimsenmeyen veya kabul görmeyen vergilerin, beklenen vergi hasılatını sağlaması mümkün olmayacaktır (Cansız, 2015: 435). Nitekim vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü olarak uyum sağlamalarında ve vergi ödemeye istekliliklerinde vergi adaleti algıları önemli bir rol oynamakta (Giray vd., 2015: 18) ve kamu hizmetlerinin bu algıda payı bulunmaktadır. Ancak tüm bunların yanında, eğitim ve sağlık gibi alanlarda devlete atfedilen görevlerdeki artış, kaynaklardaki kıtlık nedeniyle kamusal malların finansman sorununu beraberinde getirmektedir. Örneğin devletin sunduğu sağlık hizmetleri özel sağlık sigortaları ve bireylerin cepten yaptıkları ödemeler ile sağlanmasının yanında büyük bir oranda vergiler ile finanse edilmektedir (Hayat ve Ertekin, 2020: 2750-2751). Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi olumsuz durumlar ise vergi gelirlerini düşürerek, kamu finansmanını kısıtlamakta ve böylece

bir kısır döngüye neden olmaktadır. Bu türden olumsuzluklar vergi adaletini olumsuz etkileyen faktörlerden bazılarıdır. Vergi adaletini olumsuz etkileyen faktörler genel olarak vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, çifte vergileme, verginin yansıtılması, vergi kayıpları ve kayıt dışı ekonomi ve vergi afları şeklinde sıralanabilmektedir.

2.5.1. Vergiden Kaçınma

Bireylerin vergi kanunlarının sınırlarını aşmadan ödeyecekleri vergiyi azaltma uğraşları vergiden kaçınma olarak tanımlanabilmektedir. Bireyler bu durumda kanuna aykırı hareket etmedikleri için vergiden kaçınmanın herhangi bir yaptırımı veya cezası yoktur. Bazen bireylerin vergiden kaçınma koşulları kanun ile belirlenmektedir. Kanunların belirli kazançları vergilendirmeden hariç tutması durumunda bütün bireylerin bu durumdan yararlanması rasyonel bir davranış ve hak olarak kabul görmektedir (Nadaroğlu, 1998: 287; Ünlü, 2019: 17). Vergiden kaçınma, kanunlardaki boşluklardan yararlanma biçiminde olabileceği gibi, vergiye tabi olaya sebebiyet vermeme biçiminde de gerçekleştirilebilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 279). Buna örnek olarak, daha düşük oranda vergilendirilen sermaye geliri tercih edildiği zaman vergiye tabi olaya sebebiyet verilmemektedir (Sandmo, 2004: 4; Çiçek ve Sabağ, 2016: 44).

Uygulamada vergiden kaçınmanın pek çok biçimde gerçekleşebildiği görülmektedir. Genel olarak vergiden kaçınmayı iki şekilde ele almak mümkündür. İlk olarak, mükellefin vergiye tabi olayın meydana gelmesi açısından vergi konusuyla ilişki kurmaması vergiden kaçınma faaliyeti olarak ele alınabilmektedir (Aktan vd., 2003: 33). Bu tür vergiden kaçınmaya örnek olarak, bireylerin emlak vergisi ödememek için mülk edinmelerinden kaçınmaları gösterilebilmektedir (Çiçek, 2006: 92). İkinci olarak vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak, vergi yüklerini hafifletmesi şeklinde değerlendirilmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması açısından vergi konusuyla ilişki kurulmakta, ancak bu ilişki vergi kanunlarında boşluklar olması sebebiyle hukuka uygun olarak saklanabilmektedir (Aktan, 2003: 38). Örneğin, işletme kurarken, şirket türünün ya da yerinin vergi yükümlülüğünü en aza indirecek şekilde ve kapsamda belirlenmesi, bu tür vergi kaçınmalarına örnek olarak gösterilebilmektedir (Çiçek, 2006: 92; Kutluca, 2013: 26).

Vergiden kaçınma genel itibarıyla vergi suçu olarak görülmemektedir. Vergi mükellefi kanunlar çerçevesinde, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyerek vergi borcunun

doğmasını önleyebildiği durumda suç işlemeden vergi borcundan kurtulabilmektedir. Bu durumda mükelleflerin vergilendirme dışı bırakılan kaynaklardan kazanç ve irat elde etmeye çalışmaları ya da kanunlardaki boşluklardan yararlanarak veya vergiye tabi bir olaya neden olmaksızın vergiden kaçınmaları vergi suçu kapsamında değerlendirilmemektedir (Aksoy, 1998: 229-230). Böylece vergi kanunları kapsamında vergiden kaçınma sınırının doğru belirlenmesi ve vergi kaçakçılığı alanına kaymaması halinde mükellefler herhangi bir cezai yaptırımla karşılaşmayabilecektir. Fakat bu durumda dikkat edilmesi gereken husus, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanılırken, bahsi geçen kanunlara tam hakimiyet olması gerekmektedir. Bunların yanı sıra vergi kanunlarının yanlış anlaşıldığı veya yorumlandığı hallerde mükellef vergiden kaçınma yerine vergi kaçırmaya neden olarak cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir (Sandalcı, 2020: 1034).

Vergiden kaçınma sadece vergi adaletini olumsuz etkilemekle kalmayıp, aynı zamanda vergilemenin etkinliğini azaltmakta ve sonuçları itibariyle sosyal ve ekonomik problemlere sebep olmaktadır. Dürüst mükellef ve dürüst olmayan mükellef arasında haksız rekabet yarattığından, dürüst mükelleflerin vergi uyumunu azaltmakta ve yarattığı vergi kayıpları sebebi ile kamu düzeninin bozulmasına sebebiyet vermektedir (Koç, 2019: 1020).

2.5.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergiye gösterilen tepkiler içerisinde en yaygın olanı olmakla birlikte vergi kanunları açısından da suç teşkil etmektedir. En yaygın görüşe göre vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı olmak suretiyle vergi ve yükümlülüklerin kısmi olarak veya tümüyle yerine getirilmemesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Vergi kaçakçılığı, kanuna itaatsizlik anlamına gelen bazı faaliyetlerin gerçekleştirilmesiyle meydana gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kaçakçılığı ağır ceza gerektiren fiiller olarak yer almaktadır. Gönüllü olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen suçlara vergi kaçakçılığı denilmektedir (Özyer, 2003: 143). Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, vergi kanunlarına aykırı fiiller nedeniyle verginin kısmen ödenmesi ya da ödenmemesi olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı, vergi gelirini, vergi adaletini, sosyal ve ekonomik yapıyı olumsuz doğrultuda etkileyebilmektedir (Özyer, 2003: 148) Vergi kaçakçılığı, yasa dışı ve vergi kanunları tarafından yasaklanmış bir eylemdir. Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarının yapılmasını emrettiği fiilleri yapmamak ya da yapılmamasını emrettiği fiilleri yapmak suretiyle vergi borcundan kısmi veya tamamen kurtulmak şeklinde de ifade edilebilmektedir (Taşkın, 2012: 85).

Vergi kaçakçılığı, vergiye karşı direncin bireysel bir örneğini teşkil etmekte ve hedef olarak vergi yükünün tamamının ya da bir kısmının dışında kalma çabasını ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığının gerçekleşmesi için vergi yükünün dışında kalmaya yönelik eylemlerin hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Bouvier, 2003: 154; Çakar, 2013: 1300). Örneğin, kurumların veya kişilerin gelirlerini saklamak suretiyle beyan etmemesi ve bu tutarların kayıtlara geçmemesi vergi kaçakçılığının biçimlerinden bazılarıdır. Bunun yanı sıra en yaygın vergi kaçakçılığı biçimleri sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek, belgesiz alım-satım yapmak, maliyetleri yüksek göstermek, stokları tespit edememek veya yanlış tespitler yapmak şeklinde sıralanabilmektedir (Mercan, 2006: 17; Ünlü, 2019: 17).

Genel itibarıyla vergi kaçakçılığı vergi sistemimizde, kamu açıklarının büyümesi ve devamlılık göstermesi, vergi sisteminin etkisini yitirmesi, kayıt dışı veya yasa dışı eylemlerin yoğunlaşması gibi önemli olumsuz etkilere sahip bir kavramdır. Bu nedenle verginin ana işlevleri vergi kaçakçılığının boyutundaki artışa paralel olarak zayıflamaktadır. Öte yandan vergi normları (vergi adaleti gibi) bu kavramdan olumsuz şekilde etkilenebilmektedir. Sonuç olarak, vergi uyumu azalmakta ve ayrıca vergi kaçakçılığının ekonomik, sosyal ve hukuki yapı üzerinde çok olumsuz etkileri olabilmektedir (Şaan, 2008: 9).

Vergi kaçakçılığı hem yasal bir suç hem de vergi adaletini zedeleyen unsurlardan biridir. Vergi kaçakçılığı arttıkça vergi adaletinin de o denli azalacağı söylenebilmektedir. Vergi kaçakçılığı sebebi ile kamu gelirlerinin azalması, vergi görevlerini kanunların öngördüğü şekilde yerine getiren mükellefler üzerindeki vergi yükünün artmasına sebebiyet vermektedir. Vergi kaçakçılığının bir sonucu olarak vergi yükünün toplumun belirli kesimleri ya da meslek erbabları üzerinde yoğunlaşması vergi adaletini bozabilmekte ve vergiye karşı toplumsal dirence sebep olabilmektedir (İçmen, 2018: 86).

2.5.3. Çifte Vergileme

Çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla vergi alınması durumu şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu şekilde iki kez vergi alınması vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergilendirme ilkeleriyle çelişmektedir. Çifte vergilendirme ekonomik ve hukuksal açıdan ele alınabilmektedir. Hukuksal açıdan çifte vergilendirme, birden fazla devletin aynı dönemde aynı şahıs ve aynı vergi konusu üzerinden vergi toplaması şeklinde ifade edilmektedir. Örneğin, X ülkesinde ikamet eden bir kişi ile Y ülkesindeki bir şirketin ortağı her iki ülkede de vergilendiriliyorsa

bu hukuken çifte vergilendirmedir (Armağan ve Berkay, 2011: 89). Ekonomik açıdan çifte vergilendirme ise, birden fazla şahsın aynı vergi konusu üzerinde ayrı ayrı vergilendirilmesi olarak ifade edilmektedir. Ekonomik çifte vergilendirme ulusal veya uluslararası düzeyde gerçekleşebilmektedir. Örneğin, bir işletmenin kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi tahsil edildikten sonra dağıtılan temettü üzerinden gelir vergisi alınması halinde, ulusal düzeyde bir ekonomik çifte vergilendirme oluşmaktadır. İngiltere’de bir işletme tarafından yapılacak bir yatırım için Amerika’daki bir işletmeye ödenen finansal kiralama bedelinin İngiltere tarafından gider şeklinde gösterilmesine izin verilmese de Amerika’daki işletmenin İngiltere’deki işletmeden elde etmiş olduğu finansal kiralama bedelinden Amerika’da vergi alınması uluslararası çifte vergilendirmeye örnek gösterilebilmektedir (Terzi, 2017: 75).

Çifte vergilendirmeye sebep olan en önemli faktör, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin birbiri ile çakışması olarak gösterilebilmektedir. Çifte vergilendirme, aynı mükellefin aynı vergi konusuyla ilgili olarak birden çok devlet tarafından vergilendirilmesine izin veren yetki şeklinde ifade edilebilmektedir. Vergilendirme yetkisinin ana dayanağı ülkelerin egemenlik yetkileridir. Çifte vergilendirme, ülkelerin egemenlik güçlerini kullanma isteğinden ileri gelmektedir. Bu halde ülkeler, kendi vatandaşları ve ülke sınırları içinde yaşayan yabancıların kazançları üzerinden vergi almak istemektedir. Öte yandan diğer ülkeler kendi sınırları içinde yaşayanların kazançlarını vergilendirmek isteyecek ve bu durumda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır (Gülçicek, 2015: 236).

Çifte vergilendirme sonucunda gelir ve kazanç elde edenlerin ödeme güçlerinin azalması, mükelleflerin adaletsizliğe neden olacak çeşitli uygulamalara itilmesi için bir teşvik oluşturmaktadır. Bunu önlemek için ülkeler kendi aralarında çifte vergilendirmenin önlemek amacıyla anlaşmalar yapmaktadır. Bir verginin çifte vergilendirme olarak kabul edilebilmesi için aynı vergi birden fazla vergilendirilmelidir. Bu nedenle gelirin aynı vergiyle vergilendirilmesi çifte vergilendirme bakımından önemlidir. Bu nedenle verginin aynı nitelikte olması ve belirli bir dönemde birden fazla uygulanması önemlidir (Topan, 2019, s. 34). Sonuç olarak çifte vergilendirme, gelir ve kazanç elde eden bireylerin vergi adaleti perspektifinden yaklaşımını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durumun önüne geçebilmek adına ülkelerin bu konuda yapacakları anlaşmalar vergi adaletini sağlamak için oldukça önem arz etmektedir (Arkan, 2021: 54).

2.5.4. Verginin Yansıtılması

Ödenen vergilerin bir kısmının veya tümünün fiyat mekanizması aracılığı ile başkalarına aktarılması vergi yansısı olarak tanımlanabilmektedir. Verginin yansısı bir veya birkaç aşamada gerçekleşmektedir. Başka bir deyişle, verginin yansısına piyasa koşulları çerçevesinde vergi yükünün kısmen veya tamamen üçüncü kişilere devri denmekte ve mükelleflerin vergi yükünden kurtulma isteğinden ileri gelmektedir (Taşkın, 2012: 81). Bireyin gelir, servet ve harcamalarından alınan her vergi mükellefler için bir yük oluşturmaktadır. Vergiler bireyler için bir yük olabileceği gibi firmalar için de bir yük olabilmektedir. Vergi, bireyler ve firmalar üzerinde bir yük olduğu için mükellefler ödedikleri veya ödeyecekleri vergileri başkalarına aktarmak istemektedir (Akdoğan, 2014: 315; Keskin, 2018: 70).

Vergi ödemek zorunda olan mükellef, söz konusu vergiyi üretimden tüketime kadar geçen süreçte içinde bulunduğu döngüden öncesi veya sonrasına aktarmak isteyebilmektedir. Bunu sağlamak için temel kriter döngüler arasındaki bağı oluşturan değişim mekanizmasının varlığıdır. Bu bağlantıya göre mükellef, üretim ve tüketim zincirindeki bir sonraki döngüye yükü devrederse ‘ileriye yansımaya’ geride olan döngüye devrederse ‘geriye yansımaya’ meydana gelecektir. Örneğin, ürün satan perakendeci, bu ürüne konan vergiyi satış fiyatını artırarak tüketiciye devrederse, vergiyi ileriye yansıtacak veya ürünün üreticisi ödediği vergiyi üretim faktörlerinin fiyatını düşürmek koşuluyla faktör sahiplerine devrederek bir perakendeci sattığı ürünlerden aldığı vergiyi, aldığı ürünlerin fiyatını düşürerek, vergiyi toptancıya geri aktararak vergiyi geri yansıtabilmektedir (Uluatam, 1991: 238; Kıyıcı, 2019: 20).

Verginin yansısı, piyasada meydana gelen arz ve talebin esnekliğine bağlıdır. Çünkü bir mala olan talebin esnekliğinin bir sonucu olarak, o malı tüketenler o malın fiyatı yükseldiğinde o malı satın almayı bırakabilmektedir. Bu durumda üretici vergi yükünü yansıtabileceği bir tüketici olamayacaktır. Fakat tüketicinin zorunlu tüketmesi gereken mallar vardır ve üreticinin bu mallar üzerindeki vergiyi tüketiciye yansıtması daha kolaydır. Serbest rekabet koşullarında mallar üzerinden alınan vergiler, malın maliyetine eklenerek nihai tüketiciye yansıtılmaktadır. Yine vergilerin yansısı piyasadaki dalgalanmalara göre farklılık göstermektedir. Enflasyon dönemlerinde fiyatlar yüksek olduğu için bireyler paralarını mallara dönüştürmek istemektedir. Böylelikle yansımaya kolaylaşabilecektir. Kriz dönemlerinde ise tam tersi (Erginay, 121) mal ve hizmet fiyatlarının düşmesi nedeniyle tüketim de düşmektedir. Üreticiler ürünlerini daha düşük fiyata satacakları için verginin yansıtılması daha zor olacaktır (Topan, 2019: 36-37).

Verginin yansımalarının önemli mali, ekonomik ve sosyal sonuçları vardır. Verginin yansımaları, ödemek zorunda olduğu vergiyi finansal ve ekonomik açıdan başkalarına yansıtarak vergi yükünden kurtulan bireyin satın alma gücünü artırırken, vergi yansıtılan bireyin satın alma gücünün düşmesine neden olmakta ve böylece girişimcilik, yatırım ve üretim faaliyetlerinin engellenmesine sebep olmaktadır. Öte yandan verginin sosyal açıdan yansımaları, vergi yükünün bireyler arasında adil bir biçimde dağılmasına bazen de bireyler arasında adaletsizliğe neden olarak sosyal adaletin sağlanmasını zedeleyebilmektedir (Uruş, 2017: 45; Eker, 2022: 27).

2.5.5. Vergi Kayıpları ve Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, genellikle kamu otoritelerinin denetimi dışındaki herhangi bir ekonomik işlem olarak tanımlanabilmektedir. Kayıt dışı ekonomi hem kanunen yasaklanmış ekonomik faaliyetleri hem de kanunen yasaklanmamış olmasına rağmen bilinçli olarak kayıt altına alınmayan ve belgelenmeyen ekonomik faaliyetleri kapsamaktadır (Tepav, 2006: 68). Genel ifadesi ile ekonomik faaliyetlerin hiçbir şekilde kayıt altına alınmaması kayıt dışılığın göstergesidir (Bozkurt, 2014: 43).

Vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtulma arzusu kimi zaman kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yol açsa da neden ve nasıl ortaya çıktığına bakılmaksızın kayıt dışı ekonomi her durumda vergi kaybına sebebiyet vermektedir. Genellikle kamuoyunda vergi kayıplarının yalnızca vergi kaçakçılığından veya kayıt dışı ekonominin varlığından kaynaklandığına dair bir görüş olmasına rağmen, vergi kanunlarının oluşumuna hakim olan siyasi anlayışın ve vergi yönetimindeki etkisizliğinde vergi kayıplarının oluşumunda mühim bir payı bulunmaktadır (Batirel, 1989: 1; Ermiş, 2008: 93).

Kayıt dışı ekonomi ve vergi adaletsizliğinin temelde birbirinin sebebinin ve sonucunu yaratan bir kısır döngü içinde olduğunu ifade etmek mümkündür. Yani vergi yükünün dağılımında yaşanan adaletsizlikler mükelleflerin bu görevden kaçınmasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla bu da kayıt dışı ekonomide artışa yol açabilmektedir. Kayıt dışı ekonomide bir artış olması durumunda devletin vergi gelirlerinde bir azalma ortaya çıkmaktadır. Devlet, vergi gelirlerindeki bu düşüşü telafi edebilmek adına mali anesteziye uygun şekilde dolaylı vergileri artırma yolunu seçmektedir. Fakat vergi yapısı içerisinde dolaylı vergilerin artması durumu vergilendirmede adaletsizliğe sebep olmakta ve bunun neticesinde kayıt dışı ekonomi artmaktadır. Nitekim vergi yükünün adaletsiz dağılımı kayıt

dışılığın hem nedeni hem de sonucudur. Bu durumda kayıt dışı ekonominin hacmi dikkate alınarak vergi adaleti hakkında çıkarımlarda bulunulabilmektedir (Kılıç, 2018: 408).

Bir işletmenin kayıt dışı işlem yaptığını veya kayıtlıyken yanlış beyanda bulunup makbuz ve fatura düzenlemediğini varsayalım ya hiç vergi ödemeyecek ya da diğerlerine nazaran daha az vergi ödeyecektir, bu durum vergilendirmede adalet kavramına zarar verebilmektedir. Vergi inceleme, denetim ve yoklama gibi vergi denetim araçları ile durumun tespiti sonucunda düzeltilmesi mümkün olmasına karşın kayıt dışı ekonominin önlenmesi açısından yetersiz kaldığı görülmüş ve kayıt dışı ekonomi günümüzde vergi adaletini zedeleyen ana etkenlerden biri durumuna gelmiş bulunmaktadır (Eraslan, 2016: 5).

2.5.6. Vergi Afları

Vergi affı, ödenmemiş tüm vergileri gönüllü olarak ödemeleri durumunda vergiyi kaçırın bireyler için cezanın tamamını veya bir kısmını göz ardı eden bir devlet uygulamasıdır (Andreoni, 1991). Parle ve Hirlinger (1986: 246) vergi affını, “suçlu vergi mükelleflerine cezai veya hukuki cezalara tabi olmaksızın vergi ve faizleri geri ödeyerek hesaplarını bir defaya mahsus temizleme fırsatı veren” bir politika olarak tanımlamaktadır (Rechberger vd., 2010). Vergi affı, bir biçimde vergisini zamanında ödemeyenlere ceza veya medeni hukuk tarafından suçlanmadan ödenmemiş vergi ve faizleri ödeyerek hesaplarını temizleme şansı sunan bir politikadır. Vergi affı kapsamında mükelleflerin belirli bir süre içinde geri gelmelerine ve ödenmesi gereken vergileri ödemelerine izin verilmektedir (Fisher vd., 1989; Sayidah ve Assagaf, 2019: 4).

Vergi affı mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışları nedeni ile karşılaştıkları yaptırımların kısmi olarak veya tümüyle ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilmektedir (Çetin, 2007: 173). Devlet ve vergi affından yararlanmak isteyen mükellefler tarafından makul görülen vergi afları, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere örtülü cezalandırma olarak nitelendirilebilmektedir. Fakat diğer yandan vergi afları, vergiye uyumlu mükelleflerin davranışlarını değiştirmelerine sebebiyet verebilmektedir. Sonuç olarak kısa vadede devletin gelir kaynağı olan vergi affı, uzun vadede devlet bütçesini zedeleyebilmektedir. Bunun yanı sıra af yasalarının kalıcı hale geldiği ülkelerde mükellefler yeni af yasaları beklentisi içine girebilmektedir. Bu da vergi cezalarının caydırıcı olmasını engelleyebilmektedir (Yeniçer, 2017: 995; Altun, 2022: 7).

Vergi aflarıyla vergi borcunu ödeyemeyen mükellefler vergi sistemi içinde tutulabilmektedir. Bu durum “pareto iyileştirme” olarak ifade edilmektedir. Bunun nedeni, bir mükellefin vergi borcunun ödenmesi sonucunda ortaya çıkan optimal dağılımına, başka bireylerin durumlarını kötüleştirmeden sağlanabilmesidir. Diğer bir deyişle vergi affı ile diğer mükelleflerin refahında herhangi bir kayıp olmaksızın pareto iyileştirmesi sağlanabilmektedir (Yaraşır, 2013: 177). Vergi affına genel bir açıdan bakıldığında, üç özellik dikkat çekmektedir. Öncelikle vergi aflarının uygulamada genel olarak belirli bir süreyi kapsadığı, bu sürenin iki veya üç ay sürdüğü görülmektedir. İkinci olarak vergi affı için gönüllü katılımdan bahsetmek mümkündür. Mükellefler tercihen bu uygulamadan yararlanmayabilmekte, bu uygulamadan yararlanmak istemeyen mükelleflerin, var olan kanunlar çerçevesinde vergi borçlarını ve cezalarını ödeme zorunluluğu bulunmaktadır. Son olarak, devlet genellikle af sonrasında vergi cezalarından feragat etmekte, ancak af ile birlikte ödenecek anaparayı tahsil etmektedir (Luitel ve Sobel, 2007: 20; Yeniçeri ve Avcı, 2021: 320).

Vergi affı, devletin siyasi nedenler ile vergi alacaklarından vazgeçmesi ve vergi borcunun silinmesini amaçlamaktadır. Vergi affı, zamanaşımı ya da terkin gibi teknik anlamda vergi adaleti veya vergi yönetimiyle ilişkili bir sistem değil, asıl olarak siyasi sebeplere dayalı özel bir kanun ile yürürlüğe konulan olağanüstü bir tedbir niteliği taşımaktadır (Dikmen, 1964: 109-110). Vergi afları, özellikle iyi niyetli ve yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler aleyhine vergi adaletini bozan bir özelliğe sahiptir. Sıklıkla başvurulması durumunda vergi afları, toplumun benzer uygulamaları, bir alışkanlık içerisinde belirli dönemlerde beklemelerine neden olmakta, bu da vergi kaybını artırıcı bir etki yaratabilmektedir (Tekin, 1978: 244; Aghayev, 2013: 34).

Vergi adaleti algıları aracılığıyla mükellefin devlete olan güveni ile vergi uyumu arasında bir ilişki bulunmaktadır. Devlete duyulan güven, vergi adaleti algısını artırmaktadır. Vergi affında algılanan adaletin, af sonrası vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin araştırma (Rechberger vd., 2010), vergi affındaki adalet algılarının af sonrası vergi uyumunu olumlu etkilediğini göstermektedir. Vergi affı daha adil ise, dürüst mükellefler vergi raporlama döneminde gelirlerini açıklamaktadır. Vergi affının amacı, kaybedilen vergi değerinin geri kazanılması veya para cezası ile mükelleflere ceza verilmesidir. Devlet, etkin bir vergi affının vergi saldırganlığını, yani vergi mükelleflerinin hem yasal hem de yasadışı olarak vergi kaçakçılığı yapma motivasyonunu azaltabileceğini öngörülmektedir. Devlet, vergi

mükelleflerine adalet duygusu sağlayan politikalar uygulayarak vergi uyumunu iyileştirebilmektedir (Verboon ve Dijke, 2007; Sayidah, 2020: 118).

2.6. Ücret Geliri Açısından Vergi Yüğü ve Vergi Adaleti Algısı

Bütçe, gelecekteki belirli bir dönem (genellikle bir yıl) için gelir ve giderleri tahmin eden bir dizi düzenleme veya planlama çabasıdır. Devletler bütçeleme mekanizması aracılığıyla önemli kaynakları toplayıp harcamakta ve bu şekilde ekonomiye müdahale etmektedir. Toplanan kaynakların önemli bir kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır (Bealey, 1999: 33). Anayasa'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde herkesin kamu harcamalarını karşılamak için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu açık bir biçimde belirtilmektedir. Böylece vergi yükünün adil ve dengeli bir biçimde dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olarak ortaya konmaktadır. Bu durum esasen yatay ve dikey vergi adaletinin sağlanmasını yani verginin adil dağılımını zorunlu kılmaktadır (Öz, 2006: 66; Nar, 2015: 687).

Maliye literatüründe vergi yükü olgusu, ödenen vergi ile doğru orantılı, vergi ödeme gücü ile ters orantılıdır (Arsan, 1968: 10). Ödenen verginin vergilendirilebilir değer içindeki payı arttıkça vergi yükü artmakta, buna karşılık vergi ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır. Ancak bilinmesi gereken bir husus olarak, vergi yükü ödenen vergi miktarı değil, ödenen vergi miktarı ile vergi ödeme gücü arasında oluşan bir korelasyondur. Bu korelasyon, vergi yükü kavramının nesnel ve öznel unsurları içerdiğine dair ipuçları içermektedir. Yani rakamsal açıdan aynı gelir düzeyine sahip, aynı oranlarda aynı miktarda vergi ödeyen iki mükellefin bu ödeme nedeniyle fayda kaybını eşit olarak yaşaması için tüm öznel özelliklerinin birebir aynı olması gerekmektedir (Demir, 2013: 6-7).

Mükelleflerin vergi davranışlarını belirleyen unsurlara ilişkin vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergi kültürü gibi kavramların büyük önem taşıdığını görmek mümkündür. Fakat mükelleflerin vergiye uyum durumlarının temeli, vergiyi nasıl algıladıklarıyla ilgili yani hissettikleri vergi yükü ile ilgisi bulunmaktadır (Aşkın, 2019: 7). Bu bağlamda bir ülkedeki ücretliler üzerindeki vergi yükü üzerinden değerlendirilme yapılmasında bireysel vergi yükü ön plana çıkarken, ücretlilerin ödedikleri vergilerin, gelirlerindeki payı ilgili vergi yükü oranına ulaşılmasına olanak tanımaktadır. Bu noktada vergi yansıması kavramının dikkate alınması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, sosyal güvenlik paylarının işverenler tarafından ödenen kısmının çalışanlar üzerinde de bir yük oluşturduğu ve bireysel vergi yükünün

hesaplanmasında dikkate alınması gerektiği ileri sürülmektedir (Durmuş, 2003: 205; Karaalioğlu, 2021: 544).

Pratikte vergi yükü çoğunlukla düşük gelirli gruplar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Mevcut vergi sistemi içerisinde ücret gelirinin vergilendirme bakımından denetlenmesi daha kolay gelir olması özelliği, Türkiye’de “bordro mahkûmu” kavramının yerleşmesine neden olmuştur. Ücretler üzerindeki ağır vergi yükünün ekonomik, mali ve toplumsal sonuçları olumsuz olabilmektedir. Ücretler üzerinde oluşan ağır vergi yükü, emek talebini azaltmakta, istihdam üzerinde negatif bir etki yaratmakta, gelir dağılımının bozulmasına sebebiyet vermekte, tümüyle veya kısmen fiyatlara yansiyarak, artışlarına neden olmakta, toplu sözleşme müzakerelerini engellemekte, kayıt dışılığı teşvik etmekte ve taşeron kullanarak genellikle sigortasız, vergiden muaf, düşük ücretli işçilerin çalıştırılmasına yol açmaktadır. Ücretliler üzerindeki vergi yükünü hafifletmek için ayırma ilkesi ciddi olarak benimsenmesi ve uygulanması gerekmektedir. Bu konuda vergi adaleti, ücret gelirlerine daha düşük vergi oranları uygulanarak sağlanabilmektedir (Uzun, 2007: 15; Ubay, 2012: 117).

Tarihsel süreç içerisinde vergilemede adalet ilkesi ile ilgili fayda ve ödeme gücü yaklaşımı olarak iki farklı yaklaşımın ortaya çıktığı görülmektedir. Vergilendirmede fayda ilkesine göre, kamu malları ve hizmetleri için ödenecek vergi, söz konusu mal ve hizmetlerden elde edilen faydalar ile ilişkilendirilerek belirlenmesi ileri sürülmektedir. Vergilendirmede ödeme gücü yaklaşımına göre kamu malları ve hizmetleri için ödenecek vergi, söz konusu mal ve hizmetlerden elde edilen fayda ile değil, bireyin elde ettiği ödeme gücü ile orantılı olması gerekmektedir. Ödeme gücü yaklaşımının yatay ve dikey adalet olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır (Ay ve Haydanlı, 2017: 139).

Vergi adaleti zaman, mekân ve ülke yapısına göre farklılık gösterebilen bir kavramdır. Vergi adaletinin temelini, aynı mali durumda olan bireylerin aynı (yatay vergi adaleti), farklı mali durumda olan bireylerin ise farklı (dikey vergi adaleti) şekilde vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Maliye alanyazınında, gelir vergisinin subjektif yapısı, artan oranlı tarifesi ve asgari geçim indirimi gibi uygulamaları nedeni ile gelir vergisinin en adil vergi olduğu hususunda fikir birliği vardır. Fakat uygulamaya bakıldığında zaman gelir unsurlarının farklı vergilendirme usullerine tabi olması sebebi ile vergi adaleti bakımından bazı problemler meydana gelmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde mükellef ve mükellef gruplarının sayısı fazla olduğu için bütün mükellef grupları için tek bir usul belirlemek oldukça güç bir hale gelmektedir. Tek bir usulün belirlenememesi de bazı ücretlilerin

adaletsiz vergilendirme işlemlerine maruz kalmasına sebebiyet vermektedir (Bay ve İnneci, 2017: 197).

Genel itibarıyla vergi adaleti kavramı dikkate alındığında, vergi yükünün adil dağılımını sağlamayı amaçlayan bir vergi sisteminde, genellik ilkesine uygun şekilde bütün mükelleflerin tam olarak anlaşılması, kayıt dışılığın önlenmesi, mükelleflerin mali durumuna göre kimden ne kadar vergi alınacağını ve mükelleflerin ödeme gücüne göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dağılımının dengeli yapılması, farklı durumlardaki bireylerden aynı düzeyde vergi alınmaması, bireyin geçimine yetecek geliri üzerinden vergilendirme yapılmaması ve gelir kaynağına göre farklı vergilendirme rejimlerine tabi tutulması oldukça büyük önem teşkil etmektedir (Akdoğan, 2014: 206; Kılıç 2018: 399).

2.7. Vergi Adaleti Algılarına İlişkin Yapılan Çalışmaların Literatür Özeti

İlgili literatürde, vergi adaleti algılarını incelemiş olan araştırmalara rastlamak mümkündür. Bu araştırmalardan bazılarına ilişkin bilgiler bir literatür özeti biçiminde aşağıda sunulmuştur.

Topal (2011), vergilendirmede adalet ve devletin sosyal içeriğine davranışsal bir açıdan yaklaşarak konuya yeni bir yaklaşım kazandırmak amacıyla 1272 kişiden anket yöntemiyle veri toplamıştır. Elde edilen veriler sonucunda, Türk halkının devletçi ve dayanışmacı yapısını korumaya devam ettiği fakat refah devletine yönelik tutumlarının ve vergi adaleti algılarının sosyal sınıflara göre farklılık gösterdiği sonucuna erişilmiştir.

Benk vd. (2012), vergi adaleti algısının boyutlarının tespit edilmesine yönelik olarak 180 vergi uzmanına (yetkili mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler) uygulanan bir nicel araştırma üzerinden, genel adalet, orta gelirliilerin vergi payı ve vergi yükü, devletle mübadele, vergi oranı yapısı, özel hükümler, vergi sisteminde eşitlik ve eşitsizlik boyutları olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Demir ve Gülten (2013), vergi adaletinin Türkiye’de hangi düzeyde sağlandığını belirlemek amacıyla 14 ilde 1597 vergi mükellefine anket yapmak suretiyle veri toplamıştır. Elde edilen veriler ışığında, vergi mükelleflerinin yaklaşık üçte ikisi vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılmadığına inanmaktadır.

Şahin (2014), vergi aflarının vergi adaleti ve mükellef üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla Erzincan ilinde 330 esnafa anket yöntemi uygulayarak veri toplamıştır. Elde edilen veriler sonucunda, vergi aflarının vergi adaletini olumsuz yönde etkilediğine katılan mükelleflerin yine de yeni bir vergi affı beklentisi içerisinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Cansız (2015) tarafından Afyonkarahisar Defterdarlığı'nda çalışanların vergileri nasıl algıladıklarına yönelik tespitler yapılması amacıyla Afyonkarahisar Defterdarlığı'nda çalışan 197 kişiden anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen verilerin sonucunda vergi suçunu işleyen vergi mükelleflerinin, katılımcıların yüzde 42'sine göre hırsız, yüzde 30'una göre terbiyesiz, yüzde 15'ine göre ahlaksız olarak tanımlamakta ve ankete katılan kişilerin yüzde 70'ine göre Türk Vergi Sisteminin adaletsiz bir yapıya sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Geberegbe vd. (2015), Nijerya'da vergi adaleti algısı ile kişisel gelir vergisi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamıştır. Elde edilen sonuçlar, vergi adaleti algısı ile kişisel gelir vergisi uyumu arasında anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Giray vd. (2015), mükelleflerin vergi adaleti algısı ve vergi adaletini belirleyen faktörler açısından vergi uyumu ve adalet arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. 481 mükelleften toplanan anket verileri kullanılarak vergi sisteminde algılanan adaletin vergi sisteminin yapısına, vergi idaresi ile etkileşime, vergi sistemindeki verimsizliğe, vergi ahlakına ve kamu harcamalarının kullanımına bağlı olduğunu tespit etmişlerdir.

Topal (2016) tarafından vergi adaleti algısı boyutlarının belirlenmesi amacıyla Gümüşhane ilinde faaliyette bulunan gelir vergisi mükellefi 199 küçük esnaftan anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, vergi adaleti algısının prosedür adaletini de kapsayacak şekilde dokuz boyutunun olduğu tespit edilmiştir. Diğer çalışmalardan farklı olarak prosedür adaletinin vergilerin ve cezaların dağılımı gibi adalet algısında etkin olduğu belirlenmiştir.

Çorap (2017), vergilemede adaletin sağlanmasında ödeme gücünü belirleyen faktörlerin etkinliğinin araştırılması amacıyla Aydın ilinde 300 kişiden anket yöntemiyle veri elde etmiştir. Elde edilen veriler ışığında, katılımcıları artan oranlı vergilemenin vergi adaletini sağlamada daha yararlı olacağına inandıkları gözlenmektedir. Artan oranlı vergilemenin dilim sayısının artırılmasının daha adilane olacağı görüşünün hâkim olduğu tespit edilmiştir.

Fufa (2017), Etiyopya’da ticari kazanç vergi mükellefleri üzerinde gerçekleştirdikleri nitel ve nicel karma yöntem araştırmasında, vergi mükelleflerinin algıladıkları ödedikleri verginin adaletsiz olduğunu ve vergi kaçırırken yakalanmayacaklarına inandıklarını tespit etmişlerdir. Çalışmanın sonucu, katılımcıların çoğunun mevcut vergi sistemini iyileştirmek için önlem almanın önemi konusunda hemfikir olduğunu göstermiştir.

Ertekin (2018) tarafından Türkiye’de kamu görevlilerinin vergi algısı ve hissedilen baskı düzeyi tespit edilmeye ve çeşitli demografik özelliklere göre farklılaşma durumlarının belirlenmesi amacıyla İzmir’de 400 kamu görevlisinden anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen bulgular sonucunda kamu görevlileri arasında vergilerin büyük bir kısmının kamu görevlileri tarafından ödendiği ve vergi adaletinin olmadığı yönünde yaygın bir inanış olduğu tespit edilmiştir.

Akbelen ve Aydın (2019) tarafından vergi aflarının ve vergilemede adalet algısının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirlenmesi amacıyla Bursa ilinde 754 ticari kazanç elde eden vergi mükellefinden anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen veriler sonucunda vergi uyumunun %18,2’sini ceza adaleti, prosedürel adalet ve vergi affı değişkenlerinin açıkladığı görülmüştür. Söz konusu değişkenlerin vergi uyumunu negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Güzel vd. (2019) tarafından 392 bağımsız muhasebe meslek mensubu üzerinden vergi uyum davranışı incelenmiş ve bu davranışı etkileyen değişkenlerden vergi adaleti algısı ve devlete güven değişkenlerinin vergi uyumu üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Erişilen bulgular, devlete duyulan güvenin vergi adaleti algısı (aracı değişken) yoluyla vergi uyumu konusunda pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Karakaş (2019) tarafından Diyarbakır ve Yalova illerinde mükelleflerin vergiye ilişkin bakış açılarını ortaya koymak amacıyla söz konusu illerde 465 kişiden anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen verilere göre vergi adaleti kazanç düzeyi ilişkisinde, Diyarbakır’da adaletsiz (%29) diyenlerin oranı, Yalova’dan daha düşük olmakta ve kazanç türü ilişkisi ele alındığında, Diyarbakır’da vergiler adaletli diyenlerin oranı %19, Yalova’da ise %4’tür. Son olarak vergi adaleti dolaylı/dolaysız vergi ilişkisi açısından ele alındığında, Diyarbakır’da hem dolaysız hem de dolaylı verdilerdeki adaletsiz olduğuna dair düşünce Yalova’ dan daha düşüktür.

Taytak ve Dalkıran (2019) tarafından vergi denetim algısına sahip mükelleflerin vergi adaleti ve vergi affı uygulamalarına bakışını araştırmak amacıyla Uşak ilinde 471 gelir vergisi mükellefinden anket yöntemiyle anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen bulgular sonucunda vergi sisteminde adaletin sağlanmasında vergi denetimlerinin yerinin ne denli önemli olduğuna ilişkin bulgulara erişilmiştir. Bunun yanı sıra vergi denetimlerinin etkinliğinin önünde vergi aflarının bir engel teşkil ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Widuri ve Irawan (2019), aracı değişken olarak vergi adaleti algısı ile devlete duyulan güvenin vergi uyumuna etkisini analiz etmeyi amaçlamıştır. Sonuçlar, devlete duyulan güvenin vergi uyumuna olumlu ve anlamlı bir etkisi olduğunu, devlete duyulan güvenin vergi adaleti algılarına olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu, vergi adaleti algısının vergi uyumuna olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu kanıtlamıştır. Vergi adaleti algısı, devlete güven ve vergi uyumu arasında aracılık rolü oynamıştır.

Kozalı (2021), ekonomik ve psikolojik faktörlerin birlikte araştırılmasıyla mükelleflerin vergi uyum davranışlarına dair kapsamlı bir bakış açısının sunulması amacıyla İstanbul ilinde faaliyet gösteren 214 serbest meslek kazancı ve 221 ticari kazanç mükellefi olmak üzere toplam 435 mükelleften anket yöntemiyle veri toplamıştır. Elde edilen bulgular sonucunda, adil bir vergi sisteminin tesis edilmesinin mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen önemli bir faktör olduğu tespit edilmiştir.

Shafique vd. (2021) tarafından Pakistan'da adalet algısı, vergi bilgisi ve vergi karmaşıklığının ele alındığı araştırmanın sonuçları, vergi adalet algılarının ve vergi uyumu ile doğrudan bir ilişkiye sahip olduğunu göstermiştir.

Hamila vd. (2022) tarafından Endonezya'da yapılan araştırmada, vergi adaleti algısının vergi kaçakçılığı davranışı üzerinde önemli negatif bir etkiye sahip olduğu anlaşılmıştır.

3. BÖLÜM

3. UYGULAMA

Çalışmanın bu kısmında vergi adaleti algısının tespit edilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen nicel araştırmaya ilişkin materyal ve yöntem bilgileri paylaşılmış, yapılan istatistiki analizler neticesinde elde edilen araştırma bulguları paylaşılmıştır.

3.1. Araştırmanın Kapsamı, Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın kapsamı, vergi adaleti kavramının bir vergi mükellefi olarak ücret geliri elde eden bireyler bağlamında incelenmesidir. Devlet adına vergi idaresi, vergi mükellefleri ile ilgili sorunları minimize etmek ve vergi uyumunu tesis etmek noktasında vergi uygulamalarının altında yatan temel mantığı, mükelleflerin vergiye ilişkin yaklaşımlarını iyi bir şekilde analiz etmelidir. İdarenin ihdas edilen ya da oranları arttırılan vergiler karşısında mükelleflerin nasıl davranışlar gösterebileceğini önceden tespit etmesi, olumsuz tutum ve istenmeyen davranışlar varsa bunlara yönelik tedbirler alması ve çözümler geliştirebilmesi açısından önem arz etmektedir (Sağlam, 2013: 319). Vergi tutumları ve davranışlarının oluşumunda ise mükelleflerin vergiye ilişkin adalet algıları büyük bir önem taşımaktadır. Çünkü vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü olarak uyum sağlamalarında ve vergi ödemeye istekliliklerinde vergi adalet algıları önemli bir rol oynamakta, adaletli vergi algısı olduğunda uyum gösterme söz konusu olurken, adaletsiz bir algı ise vergiden kaçınma gibi istenmeyen davranışları beraberinde getirebilmektedir (Giray vd., 2015: 18).

Vergi adaleti konusu, bir dizi vergi adaleti boyutunu ve adaleti etkileyen diğer faktörleri kapsamaktadır. Tüm vergi adaleti boyutu ve etkileyen diğer faktörlerin mükellefler tarafından olumsuz yorumlanması, vergi sisteminin mükellefler tarafından olumsuz algılanmasına yol açabilmektedir. Vergi mükelleflerinin adalet algılarının iyi anlaşılması, vergi boşluğunu daraltmak, vergi kaçırılmasını ve vergiden kaçınılmasını önlemek, vergi mükelleflerinin uyumunu teşvik etmek ve sonuç olarak yeterli vergi gelirlerini harekete geçirmek için vergi makamlarının vergi sistemini iyileştirmesine yardımcı olabilmektedir (Fufa, 2017: 8).

Bu bakımdan vergi adaleti konusunu inceleyen farklı araştırmaların elde ettiği bulgular ve değerlendirmeler büyük bir önem taşımaktadır. Ancak bunun yanında, literatürde

vergi adaleti kavramının tutumlara ve davranışlara dönüşen algısal boyutunu ele alan çalışmaların yapılmış olmasıyla beraber, literatürde bu çalışma alanının halen sınırlılığı bulunduğunu söylemek mümkündür.

Bu araştırma, vergi adaleti kavramına eğilerek, ücret geliri elde eden bireyler bağlamında vergi adaleti algılarına odaklanmaktadır. Araştırmada, ücret geliri elde eden bireylerin ülkemizdeki mevcut vergi uygulamalarına bakış açısı ve vergi adaletine ilişkin görüşlerinin farklı boyutlar itibarıyla tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda nicel araştırma metoduna bağlı olarak yer verilen bir anket uygulaması kapsamında ücret geliri elde eden bireylerin yanıtlarına başvurulmuştur.

Vergilendirmede adalet konusuna ücret geliri elde eden bireylerin devletin vergilendirme yöntem ve esaslarına ilişkin algısal bakış açısından yaklaşarak, vergi adaleti konusuna yeni bir yaklaşım kazandırmak hedeflenmiştir. Araştırmada ortaya çıkan bulgular ve yapılan değerlendirmeler ile literatüre katkı sağlamak araştırmanın temelini teşkil etmiştir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu kısımda, araştırmanın yöntemi dahilinde öncelikle araştırmanın modeli ve problemlerine yer verilmiş, veri toplama yöntemi ve aracı hakkında bilgiler sunulmuş, araştırmanın evreni ve örnekleme tanımlanmış ve araştırmada elde edilen verilerin analiz yöntemine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3.2.1. Araştırmanın Modeli ve Problemleri

Araştırma, nicel araştırma yöntemine dayalı bir betimsel tarama niteliği taşımaktadır. Betimsel tarama, olayların, olguların, objelerin, varlıkların, kurumların, grupların ve çeşitli alanların belirli bir anda ne olduğunu betimlemeye, açıklamaya çalışan bir yöntemdir. Belirli bir olay veya konu hakkında araştırmanın yapıldığı zamandaki anlık durumu hakkında fikir vermekte ve sonuçlar çıkarmaya olanak tanımaktadır. Bu sayede ilgilenilen olguyu daha iyi anlayabilme, gruplayabilme olanağı sağlanmaktadır (Kaptan, 1998; Selçuk vd., 2014: 432). Araştırmada temel olarak şu araştırma sorularına yanıt aranmaktadır:

- Ücret geliri elde eden katılımcıların vergi adaleti algıları nasıldır?
- Ücret geliri elde eden katılımcıların genel adalet algıları ne düzeydedir?
- Ücret geliri elde eden katılımcıların karşılıklı adalet algıları ne düzeydedir?

- Ücret geliri elde eden katılımcıların karşılıklı yatay algıları ne düzeydedir?
- Ücret geliri elde eden katılımcıların karşılıklı dikey algıları ne düzeydedir?
- Ücret geliri elde eden katılımcıların karşılıklı ceza adaleti algıları ne düzeydedir?
- Ücret geliri elde eden katılımcıların karşılıklı kişisel çıkar adaleti algıları ne düzeydedir?
- Ücret geliri elde eden katılımcıların demografik özellikleri bakımından vergi adaleti algıları anlamlı fark göstermekte midir?

3.2.2. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Nicel araştırma yöntemine dayalı olan bu çalışmada, vergi adaleti algısına yönelik veriler anket formları vasıtasıyla elde edilmiştir. Bu amaçla oluşturulan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim durumu ve aylık gelir durumu olmak üzere genel demografik bilgilerini tespit etmek üzere sorular yer almıştır. İkinci bölümde ise katılımcıların vergi adaleti algılarını ölçmeyi amaçlayan 5’li Likert esasına dayalı ölçek ifadelerine yer verilmiştir.

Araştırmada vergi adaletini tespit etmek üzere, Topal (2011) tarafından uyarlaması ve düzenlemesi yapılmış olan, güvenilirlik ve geçerliği tespit edilmiş olan vergi adaleti algısı ölçeğinden yararlanılmıştır. Ölçek, genel adalet (GA), karşılıklı adalet (KA), yatay adalet (YA), dikey adalet (DA), ceza adaleti (CA), kişisel çıkar adaleti (KÇA) olmak üzere 6 boyut içermektedir. Genel adalet boyutunda 9, karşılıklı adalet boyutunda, yatay adalet boyutunda, dikey adalet boyutunda, ceza adaleti boyutunda ve kişisel çıkar adaleti boyutunda 3’er ifade yer almakta olup, ölçek toplamda 24 ifadeden oluşmaktadır. Bu ifadelerden ilk 6’sı Gerbing (1988), ile Gilligan ve Richardson’ın (2005) araştırmalarında kullandıkları vergi adaleti algısı ölçeğinde bulunan ifadeler, diğer ifadeler ise birçok yazar tarafından (Brooks ve Manza, 1996; Papadakis ve Bean, 1998; Edlund, 1999; Heien ve Höfacker, 2000; Arts ve Gelissen, 2001; Andreß ve Heien, 2001; Lipsmeyer ve Nordstrom, 2003; Blekesaune ve Quadagno, 2003; Svallfors, 2004; Fraile ve Ferrer, 2005; Sachweh ve Olafsdottir, 2010, Andersson, 2010) yararlanılmış olan Uluslararası Sosyal Araştırma Programı’nın (ISSP) araştırma ölçeğinde yer alan ölçek ifadelerinden oluşmaktadır. Orijinal çalışmada Topal (2011) tarafından ölçeğin toplam Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı ,898 olarak tespit edilmiş olup, genel adalet ,892; karşılıklı adalet ,879; yatay adalet ,832; dikey adalet ,857; ceza adaleti ,834 ve kişisel çıkar adaleti ,881 düzeyinde güvenilirlik arz etmiştir (Topal, 2011). Bu itibarla, ölçeğin yüksek düzeyde güvenilirlik gösterdiğini söylemek mümkündür.

Nicel araştırma kapsamında başvuru anket yöntemi vasıtasıyla bireylerden veri toplamaya ilişkin olarak oluşturulan anket formunda yer alan ölçek ifadeleri ve diğer soruları kapsayan araştırmanın akademik araştırma etiğine uygunluğun tespit edilmesi hususunda Adnan Menderes Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'na bir dilekçe ve başvuru formu ile başvurulmuş olup, 05.08.2022 tarih ve 31906847/050.04.04.08-140 sayılı karar ile araştırmanın etik kurul uygunluk onayına oybirliği ile karar verilmiştir.

3.2.3. Evren ve Örneklem

Araştırmada kamu çalışanlarının vergi adaleti algılarına odaklanıldığından, nicel araştırmanın evrenini ücret geliri elde eden tüm kamu çalışanları oluşturmaktadır. Bu evrenin tamamına erişmek olanaklı ve aynı zamanda gerekli olmadığından ve çok büyük olduğu bilindiğinden, örnekleme yöntemine başvurulmuştur. Örnekleme yöntemleri içerisinde araştırmanın amacı ve hedef kitlesine uygunluğu açısından kolayda örnekleme tercih edilmiş, bu surette alınan etik kurul iznini takiben erişilen kamu çalışanlarına anket formları online platformda ulaştırılmıştır. Toplamda 432 anket formuna geri dönüş olmuş; bunlar içerisinde 27'si sağlıklı bir biçimde doldurulmamış olduğu anlaşıldığından araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Sonuç olarak araştırmanın materyalini 405 katılımcıdan elde edilmiş olan yanıtlar oluşturmıştır.

3.2.4. Analiz Yöntemi

Anket uygulaması vasıtasıyla elde edilen veriler, Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi (SPSS) 24 versiyonu kullanılarak analiz edilmiştir. Nihai analizlere geçilmeden önce, ön analizler olarak kabul edilen ve araştırma ölçeğinin ve verilerinin geçerliliğini ve güvenilirliğini değerlendirmek amacıyla güden güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiş ve ölçek toplamı ve boyutlar bazında Cronbach's Alpha katsayıları hesaplanmıştır. Parametrik veya parametrik olmayan yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğine ilişkin karar vermede normal dağılım analizi gerçekleştirilerek, verilerin normal dağılıma ilişkin olarak Çarpıklık-Basıklık (Skewness-Kurtosis) katsayıları hesaplanmıştır. Katılımcıların demografik özellikleri ve araştırma ölçeği ile boyutlarına ilişkin ortalamalar, varyanslar ve standart sapmalar gibi tanımlayıcı istatistikler ve frekans analizlerine yer verilmiştir. Katılımcıların demografik faktörlerinin vergi adaleti algısı ve boyutları bakımından istatistiksel olarak

anlamli bir farklılık gösterip göstermediğine yönelik olarak fark analizleri gerçekleştirilmiştir. Bulgular sistematik bir biçimde raporlanarak değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Bulgular kısmında öncelikle araştırma ölçeklerinin güvenilirliği ve normal dağılımına ilişkin değerler paylaşılmıştır. Tanımlayıcı istatistikler ve frekans analizlerine yer verilmiş, son olarak fark testleri sonucunda erişilen bulgular sunulmuştur.

3.3.1. Araştırma Ölçeğinin Güvenilirliği ve Normal Dağılıma Uygunluğu

Araştırmada katılımcıların vergi adaleti algılarını belirlemek amacıyla Topal (2011) tarafından güvenilirlik ve geçerliği tespit edilmiş olan vergi adaleti algısı ölçeği, bu araştırma örneği kapsamında tekrar teste alınmıştır. Yapılan güvenilirlik analizi ve normal dağılım analizinin sonuçları Tablo 3.1’de sunulmuştur.

Tablo 3.1. Araştırma ölçeğine ilişkin güvenilirlik ve normal dağılım analizi

Ölçek/Boyut	İfade	n	Cronbach’s Alpha	KMO	Skewness (Çarpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
Vergi Adaleti Algısı Ölçek Toplamı	24	405	,953	,951	,691	,217
Genel Adalet	9		,932	,943	,973	,650
Karşılıklı Adalet	3		,820	,710	,688	-,119
Yatay Adalet	3		,904	,750	,493	-,629
Dikey Adalet	3		,823	,715	,457	-,611
Ceza Adaleti	3		,873	,716	,929	,318
Kişisel Çıkar Adaleti	3		,580	,605	,705	,119

Tablo 3.1’de görüldüğü üzere, araştırma ölçeği toplamı ve her bir boyutu değerlendirildiğinde, kişisel çıkar adaleti boyutu haricinde diğer tüm boyutların ve aynı zamanda ölçek toplamının Cronbach’s Alpha değerlerinin yüksek düzeyde güvenilirlik gösterdiği görülmüştür. Genel adalet $\alpha=,932$; karşılıklı adalet $\alpha=,820$; yatay adalet $\alpha=,904$; dikey adalet $\alpha=,823$; ceza adaleti $\alpha=,873$ ve vergi adaleti ölçek toplamı $\alpha=,953$ düzeyinde güvenilirdir. Diğer yandan, örneklemin ölçüm yeterliliğini gösteren Kaiser Meyer Olkin (KMO) değerleri de yeterli düzeydedir. Genel adalet $\alpha=,943$; karşılıklı adalet $\alpha=,710$; yatay adalet $\alpha=,750$; dikey adalet $\alpha=,715$; ceza adaleti $\alpha=,716$ ve vergi adaleti ölçek toplamı $\alpha=,951$ düzeyinde ölçüm yeterliliğine sahiptir. Ancak, kişisel çıkar adaleti $\alpha=,580$ düzeyinde güvenilirlik sınırı olarak kabul edilen düzeyin altında kalmıştır ve güvenilirlik arz etmemiştir. KMO değeri de benzer şekilde düşük düzeyde (KMO=,605) kalmıştır. Araştırma örneklemini

oluşturan katılımcıların bu boyutu vergi adaleti içerisinde algılamadıkları düşünülmektedir. Buna rağmen araştırma ölçeği toplamında hem güvenilirlik hem KMO bakımından yüksek iç tutarlılık sağlanmıştır. Bu itibarla, araştırma analizlerine kişisel çıkar adaleti dahil edilmeden devam edilmiş; vergi adaleti algısı 5’li boyutta incelenmiştir. Normal dağılım açısından ölçek değerlendirildiğinde ise ölçek toplamı ve alt boyutları bakımından çarpıklık basıklık değerlerinin tamamında -1,5 ila +1,5 arasında değerler aldığı ve normal dağılıma işaret ettiğini görülmüştür. Bu bakımdan araştırmanın verilerinin normal dağılım gösterdiğine kanaat getirilerek, fark testlerinde parametrik testlerin yapılması gerektiği anlaşılmıştır.

3.3.2. Tanımlayıcı İstatistikler ve Frekans Analizi

Araştırmanın örneklemini oluşturan katılımcıların demografik özellikleri bakımından frekans ve yüzdelik dağılımları Tablo 3.2’de verilmiştir.

Tablo 3.2. Araştırma örnekleminin demografik özelliklerinin frekans ve yüzde dağılımı

Demografik Özellik		
Cinsiyet	f	%
Kadın	238	58,8
Erkek	167	41,2
Medeni Durum	f	%
Evli	207	51,1
Bekar	198	48,9
Eğitim	f	%
Lise	30	7,4
Üniversite	289	71,4
Lisansüstü	86	21,2
Yaş	f	%
18-24	36	8,9
25-33	221	54,6
34-41	84	20,7
42 ve üzeri	64	15,8
Gelir	f	%
7000 TL veya daha az	86	21,2
7001-10.000 TL	114	28,1
10.001-15.000 TL	155	38,3
15.001 TL ve üzeri	50	12,3

Tablo 3.2’de yer alan demografik özellikler incelendiğinde, katılımcıların cinsiyetleri bakımından kadınların 238 (%58,8), erkeklerin 167 (%41,2) dağılıma sahip oldukları anlaşılmaktadır. Medeni durum bakımından evli 207 (%51,1), bekar 198 (%48,9) katılımcının bulunduğu görülmektedir. Eğitim bakımından lise düzeyi 30 (%7,4), üniversite düzeyi 289

(%71,4) ve lisansüstü düzeyi 86 (%21,2) katılımcının bulunduğu görülmektedir. Katılımcılar, yaş bakımından 18-24 yaş aralığında 36 (%8,9), 25-33 yaş aralığında 221 (%54,6), 34-41 yaş aralığında 84 (%20,7) ve 42 yaş ve üzerinde ise 64 (%5,8) katılımcının yer aldığı tespit edilmiştir. Son olarak kişisel gelir ele alındığında, 7000 TL veya daha az gelire sahip olan 86 (%21,2), 7001-10.000 TL aralığında 114 (%28,1), 10.001-15.000 TL aralığında 155 (%38,3) ve 15.001 TL ve üzerinde gelire sahip olan 50 (%12,3) katılımcının bulunduğu anlaşılmıştır.

Tablo 3.3. Araştırma ölçeği ve boyutlarının tanımlayıcı özellikleri

Ölçek/Boyut	Ortalama	Medyan	Mod
Vergi Adaleti Algısı Ölçek Toplamı	2,04	1,89	1,00
Genel Adalet	1,92	2,00	1,00
Karşılıklı Adalet	2,02	2,00	1,00
Yatay Adalet	2,25	2,00	1,00
Dikey Adalet	2,31	2,00	1,00
Ceza Adaleti	1,90	2,00	1,00

Tablo 3.3'te araştırma ölçeğinin ve boyutlarının, katılımcılardan alınan yanıtlar itibarıyla çeşitli tanımlayıcı özellikleri görülmektedir. Buna göre, araştırma örnekleminin vergi adaleti algısı 2,04 düzeyinde gerçekleşmiştir. 5'li Likert üzerinden değerlendirildiğinde, bu ortalama değer üzerinden örneklemin vergi adaleti algısının düşük olduğunu söylemek mümkün görülmektedir. Genel adalet ortalaması 1,92; karşılıklı adalet ortalaması 2,02; yatay adalet algısı 2,25; dikey adalet algısı 2,31 ve ceza adaleti algısı 1,90 düzeyinde gerçekleşmiştir. Boyutlar itibarıyla ele alındığında, tüm boyutların düşük düzeyde ortalama gösterdiği anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile katılımcıların genel adalet karşılıklı adalet yatay adalet dikey adalet ve ceza adaleti algıları düşük düzeylerde. Medyan ve mod değerleri incelendiğinde, katılımcıların sıklıkla 5'li Likert ölçeğinde 1 veya 2 işaretledikleri, çoğunlukla 1, yani hiç katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 3.4. Ölçek ifadelerinin betimsel özellikleri

İfade	Ortalama	Medyan	Mod
GA1	1,84	2,00	1,00
GA2	1,90	2,00	1,00
GA3	1,84	2,00	1,00
GA4	2,02	2,00	1,00

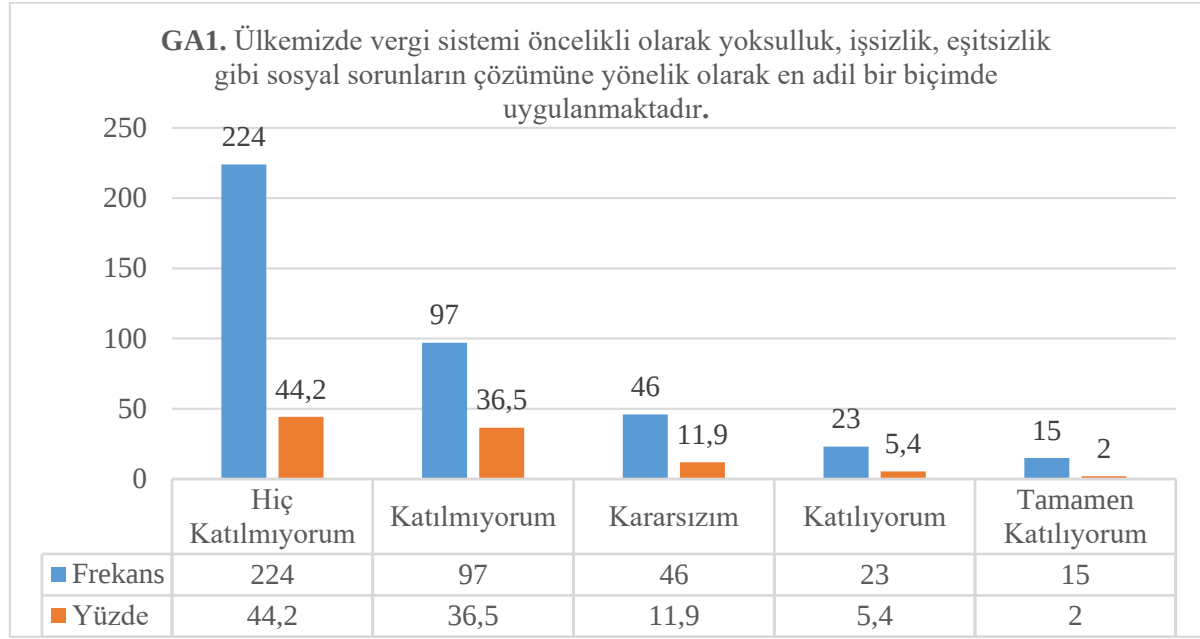
GA5	1,91	2,00	1,00
GA6	1,82	2,00	1,00
GA7	1,79	1,00	1,00
GA8	2,08	2,00	1,00
GA9	2,12	2,00	1,00
KA1	1,99	2,00	1,00
KA2	2,15	2,00	1,00
KA3	1,92	2,00	1,00
YA1	2,20	2,00	1,00
YA2	2,37	2,00	1,00
YA3	2,20	2,00	1,00
DA1	2,59	2,00	1,00
DA2	2,22	2,00	2,00
DA3	2,12	2,00	1,00
CA1	1,98	2,00	1,00
CA2	1,84	2,00	1,00
CA3	1,88	2,00	1,00

GA: Genel adalet, **KA:** Karşılıklı adalet, **YA:** Yatay adalet, **DA:** Dikey adalet, **CA:** Ceza adaleti

Tablo 3.4’te ölçek ifadelerinin her birinin betimsel istatistikleri verilmiştir. Buna göre, genel adalet içerisinde en düşük ortalama 1,79 ortalama değer ile GA7 numaralı “Ülkemizde zengin insanlar ödemeleri gereken vergiyi tam olarak ödemektedirler” ifadesinde gerçekleşmiştir. Bu boyutta en yüksek ortalama 2,12 ortalama ile GA9 numaralı ifade “Ülkemizde muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi ayrıcalıkları hak edenlere tanınmaktadır” ifadesinde gerçekleşmiştir. Karşılıklı adalet boyutunda KA3 numaralı ifade “Devletin bana sağladığı hizmetleri dikkate aldığımda, ödediğim verginin tam karşılığı olduğunu düşünüyorum” ifadesi 1,92 ortalama ile en düşük ortalamaya sahip olan ifade olmuştur. Burada 2,15 ortalama düzeyi ile KA2 numaralı ifade “Ülkemizde yoksul kişilere sağlanan muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi ayrıcalıkları zenginlere göre daha yüksektir” ifadesi diğerlerine göre daha yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Yatay adalet boyutunda YA1 “Bana göre ülkemizde aynı gelir düzeyine sahip kişiler aynı düzeyde vergi ödemektedirler” ve YA2 “Bana göre ülkemizde aynı gelir düzeyine sahip kişiler aynı düzeyde vergi ödemektedirler.” ifadesi 2,20 ortalama gösterirken, YA2 “Ülkemizde benimle aynı gelir düzeyine sahip herkesin benim ödediğim kadar vergi ödediğini düşünüyorum” ifadesi 2,37 ortalama ile diğerlerinden çok az farkla daha yüksek ortalama göstermiştir. Dikey adalet boyutunda DA3 “Ülkemizde yüksek gelirli zenginler yüksek oranda vergi ödemektedirler” ifadesi 2,12 ortalama ile en düşük ortalama sergilerken, DA1 “Ülkemizde kişilerin gelirleri arttıkça daha fazla vergi ödemektedirler” ifadesi 2,59 ortalama ile boyuttaki diğer ifadelerden az miktarda da olsa yüksek ortalama göstermiştir. Son olarak, ceza adaleti boyutu bakımından CA2

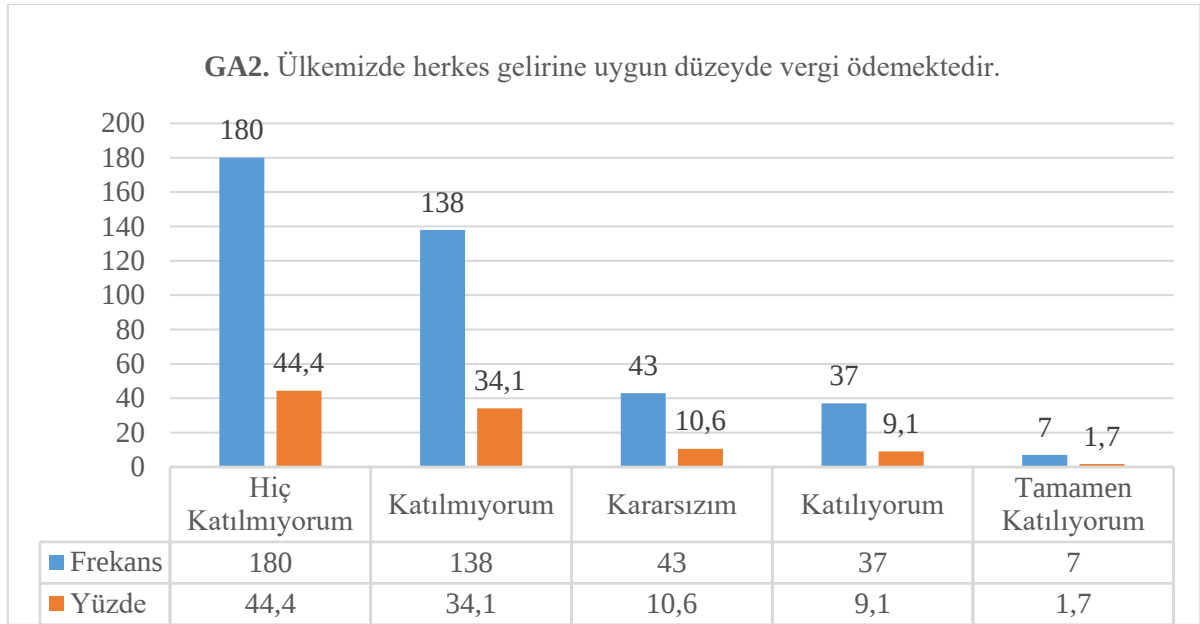
“Ülkemizde vergi kaçırınlar kaçırdıkları verginin cezasını tam olarak ödemektedirler” ifadesi 1,84 ortalama ile en düşük ortalama sahip olan ifade olarak göze çarparken, burada CA1 “Ülkemizde vergi cezaları adildir” ifadesi 1,98 ortalama değeri ile boyutta yer alan diğer iki ifadeden yüksek düzeyde gerçekleşmiştir.

Ölçekte vergi adaletini ölçmeyi amaçlayan her bir ifadeye ilişkin olarak katılımcıların genel değerlendirmesini yansıtan 5’li Likert esasına dayalı olarak dağılımları aşağıdaki grafiklerde gösterilmiştir.



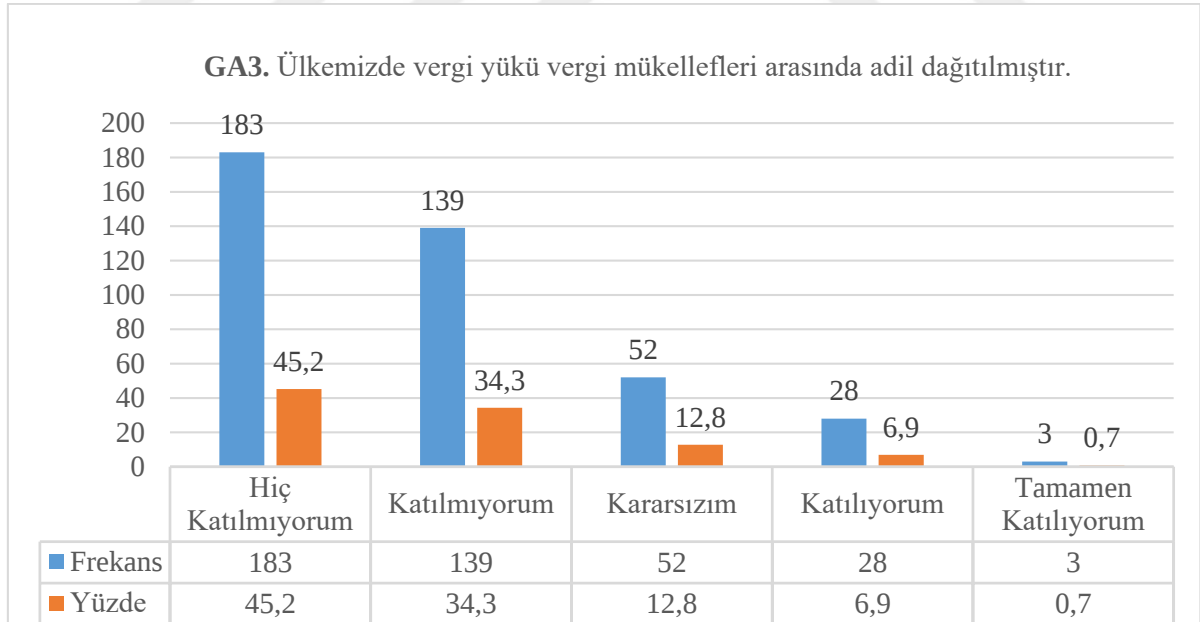
Şekil 3.1. GA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Genel adaleti ölçmeyi amaçlayan ifadelerden ilki ele alındığında, yanıtlayıcıların %44,2’si ile büyük bir bölümünün hiç katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri görülmektedir. Katılmıyorum seçeneği %36,5’lik bir dilimin tercihi olmuştur. Buradan yola çıkarak katılımcıların vergi sisteminin öncelikli olarak yoksulluk, işsizlik, eşitsizlik gibi sosyal sorunların çözümüne yönelik olarak en adil bir biçimde uygulandığına ilişkin algılarının düşük olduğunu söylemek mümkündür.



Şekil 3.2. GA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

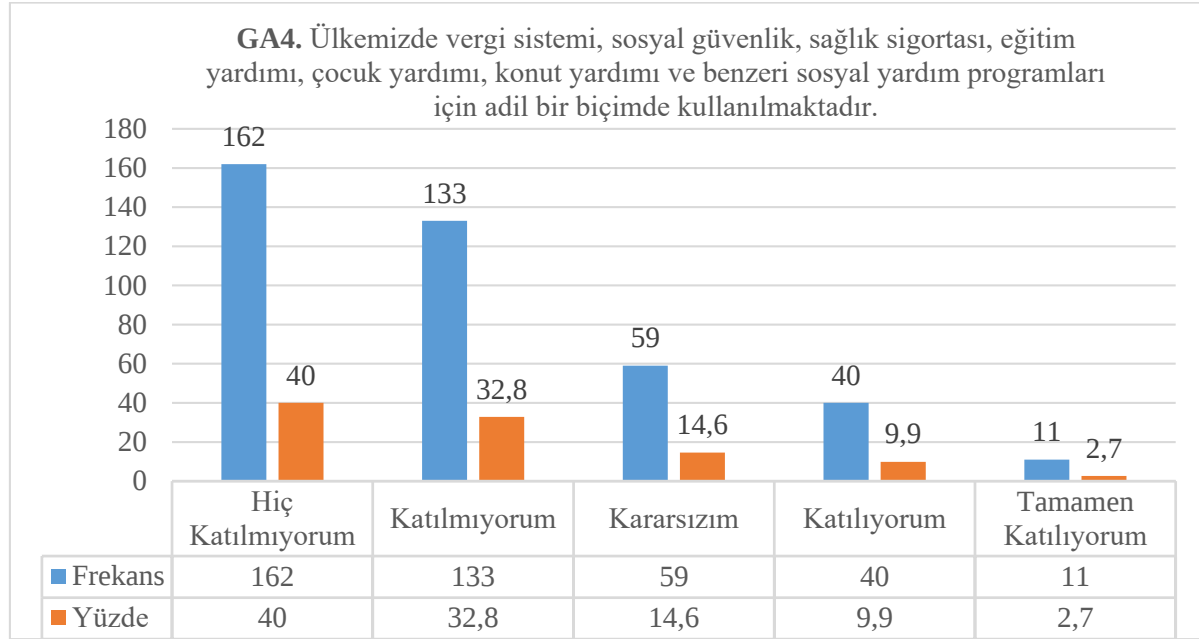
Genel adaletin ikinci ifadesinde katılımcıların %44,4'ünün hiç katılmıyorum, %34,1'inin katılmıyorum seçeneklerini işaretledikleri görülmektedir. Bu bakımdan, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun herkesin gelirine uygun düzeyde vergi ödemediğini düşündüğünü söylemek mümkün görülmektedir.



Şekil 3.3. GA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

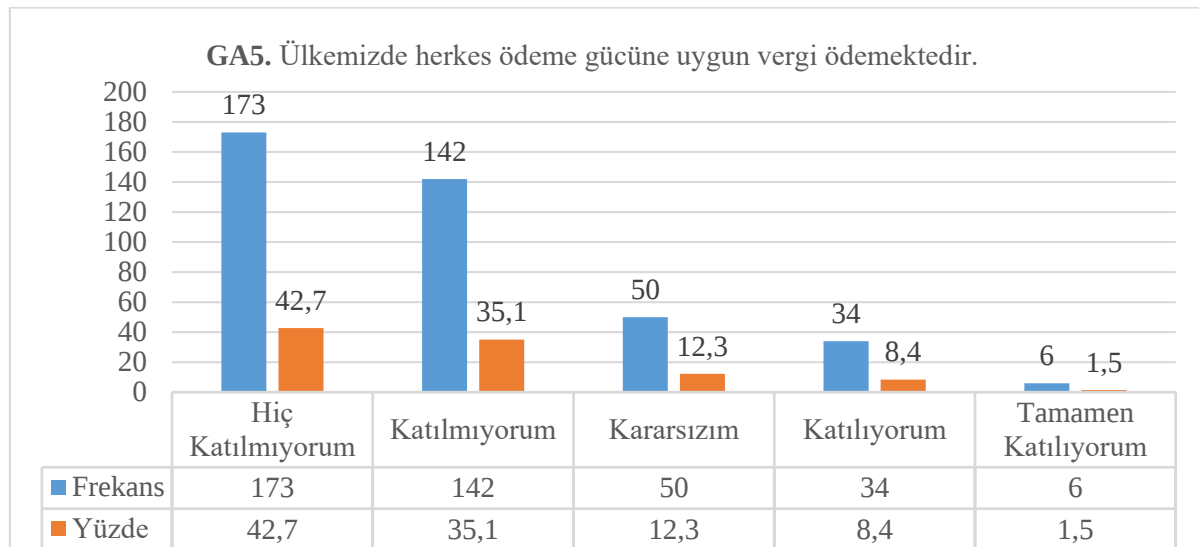
GA3 ifadesi incelendiğinde, katılımcıların %45,2'sinin hiç katılmıyorum, %34,3'ünün ise katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri görülmektedir. Burada da yine katılımcıların büyük bir çoğunluğu olumsuz bir yargıda bulunmuş olup, vergi yükünün

mükellefler arasında adil dağıtılmadığına yönelik inanç olduğunu söylemek mümkün görülmektedir.



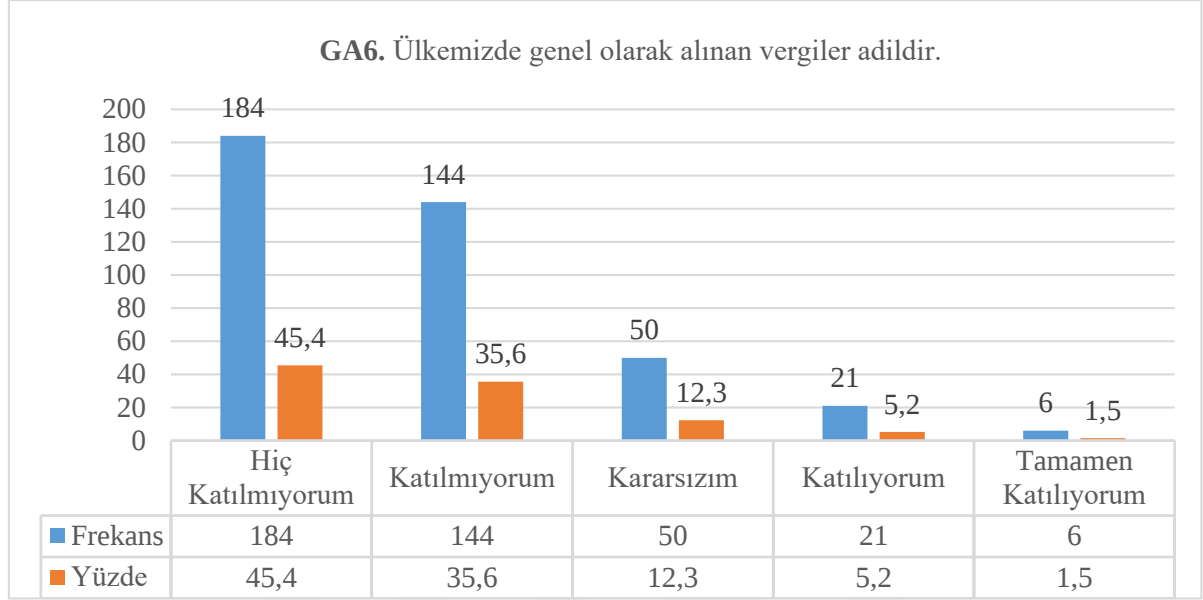
Şekil 3.4. GA4 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.4'te yer alan GA4 ifadesi değerlendirildiğinde, katılımcıların %40'ının hiç katılmıyorum, %32,8'inin ise katılmıyorum seçeneklerini tercih ettikleri anlaşılmaktadır. Bu noktada, Türkiye'de sosyal güvenlik, sağlık sigortası, eğitim yardımı, çocuk yardımı, konut yardımı ve benzeri sosyal yardım programları için vergilerin adil bir biçimde kullanıldığını düşünmeyen büyük bir katılımcı payından söz etmek mümkündür.



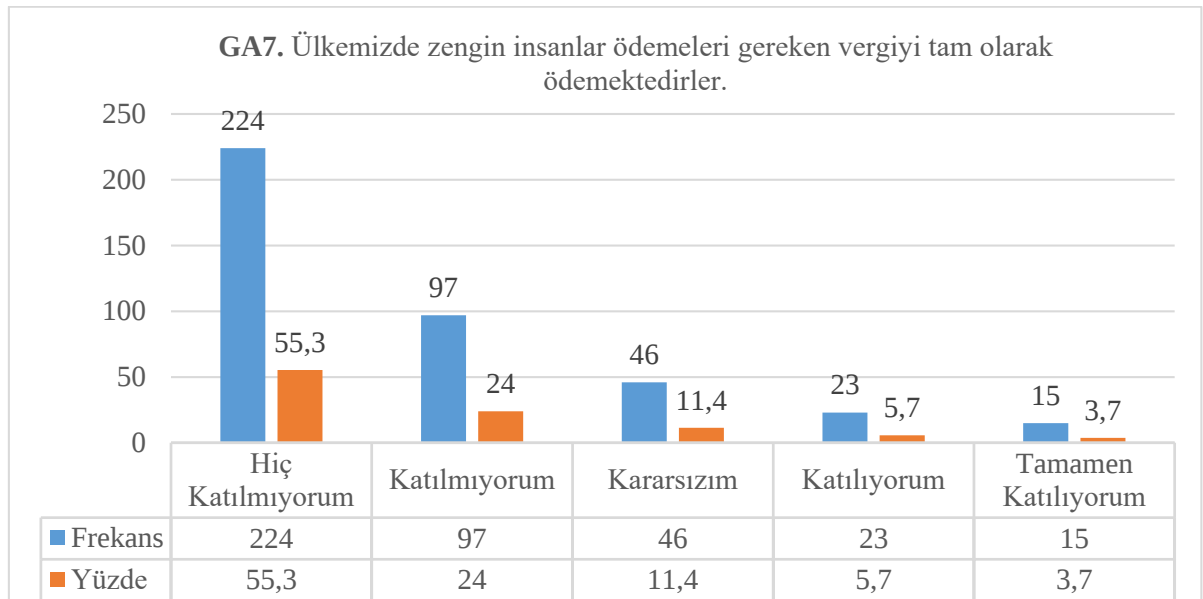
Şekil 3.5. GA5 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.5'te verilmiş olan grafikte, GA5 kodlu ifadede katılımcıların %42,7'sinin hiç katılmıyorum, %35,1'inin katılmıyorum seçeneklerini işaretlemiş oldukları anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, katılımcıların büyük bölümünün ülkedeki herkesin ödeme gücüne uygun vergi ödediğine ilişkin olumsuz bir algıya sahip oldukları görülmektedir.



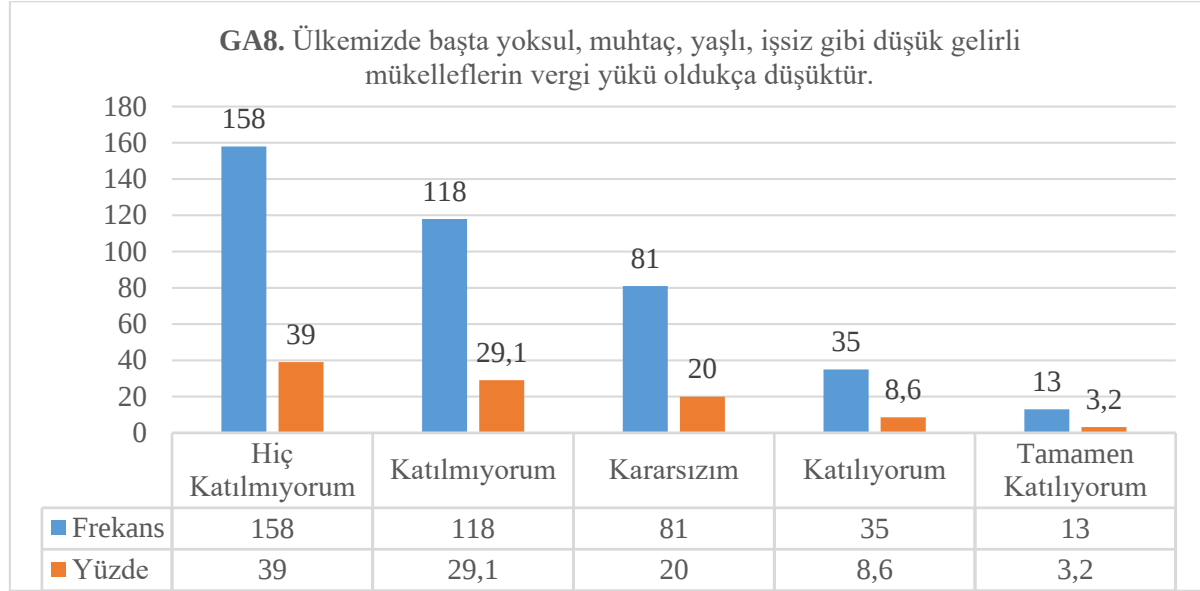
Şekil 3.6. GA6 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Genel adaletin altıncı ifadesinde katılımcıların %45,4'ünün hiç katılmıyorum, %35,6'sının ise katılmıyorum seçeneklerinden yana tercihte bulundukları görülmektedir. Bu itibarla, katılımcıların büyük bir bölümünün ülkedeki vergilerin genel olarak adil olduğuna inancının zayıf olduğunu söylemek mümkündür.



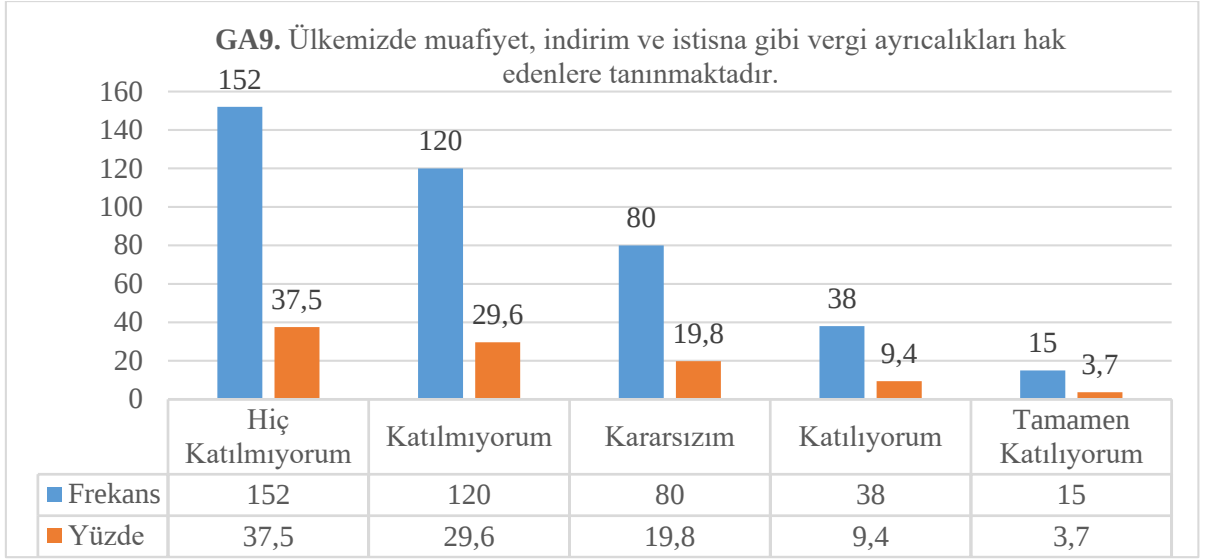
Şekil 3.7. GA7 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

GA7 kodlu ifade ele alındığında, katılımcıların %55,3'ü ile büyük bir bölümünün hiç katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri, %24'ünün ise katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri görülmektedir. Buradan, katılımcıların yaklaşık olarak 4'te 3'ünün ülkede zengin kimselerin ödemesi gereken vergiyi ödemediklerini düşündüklerini söylemek mümkün görülmektedir.



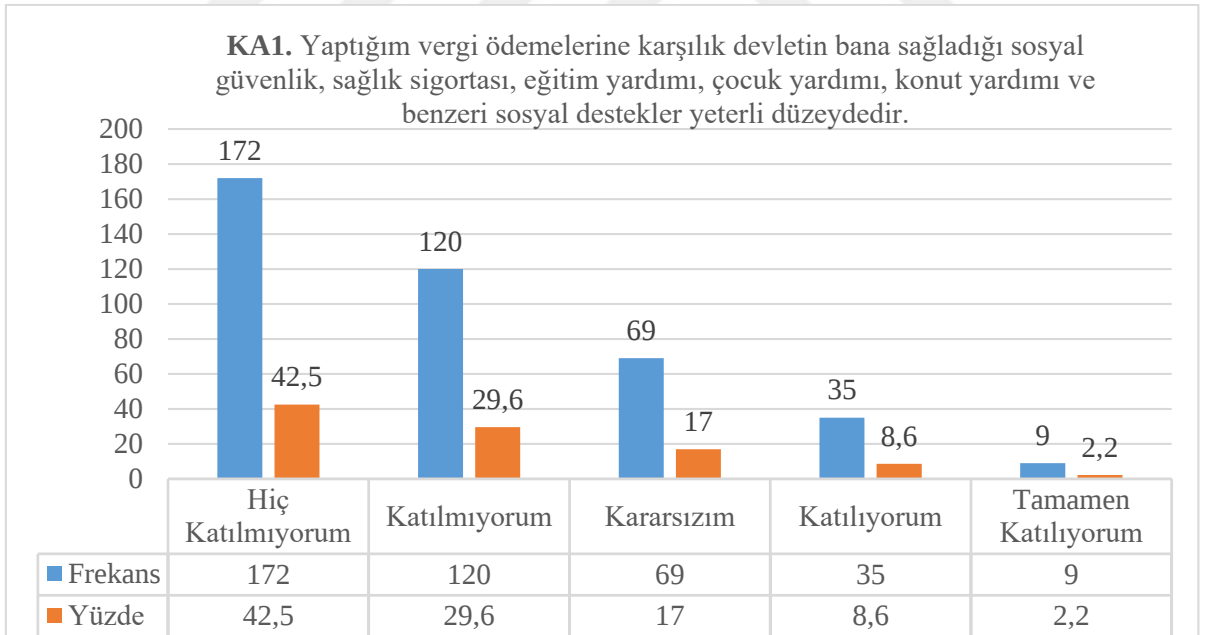
Şekil 3.8. GA8 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.8'de verilmiş olan GA8 ifadesine ilişkin veriler, katılımcıların %39'unun bu ifadede hiç katılmıyorum, %29,1'inin ise katılmıyorum seçeneklerini tercih ettiklerini göstermektedir. Bu ifadede kararsızım seçeneği de %20'lik bir paya sahip olmuştur. Bu bakımdan, yoksul, muhtaç, yaşlı, işsiz gibi düşük gelirli mükelleflerin vergi yükünün düşük olduğuna yönelik inancın düşük olduğunu söyleyebilmek mümkün olmakla beraber, önceki ifadelere göre bu ifadenin olumsuz yargı ağırlığı bir miktar daha düşük olmuştur.



Şekil 3.9. GA9 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

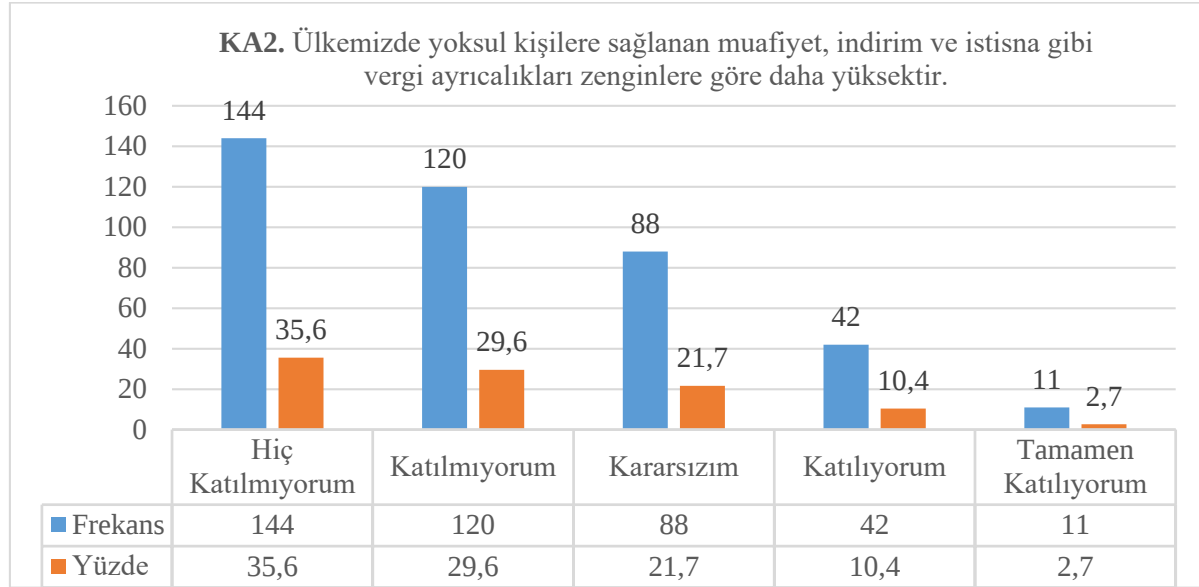
Genel adalet boyutunun son ifadesi olan GA9 incelendiğinde, katılımcıların %37,5'inin hiç katılmıyorum, %29,6'sının katılmıyorum, %19,8'inin ise kararsızım dediği görülmektedir. Buradan muafiyet, indirim ve istisna gibi ayrıcalıkların hak edenlere tanındığına ilişkin düşüncenin güçlü olmadığı anlaşılmaktadır.



Şekil 3.10. KA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

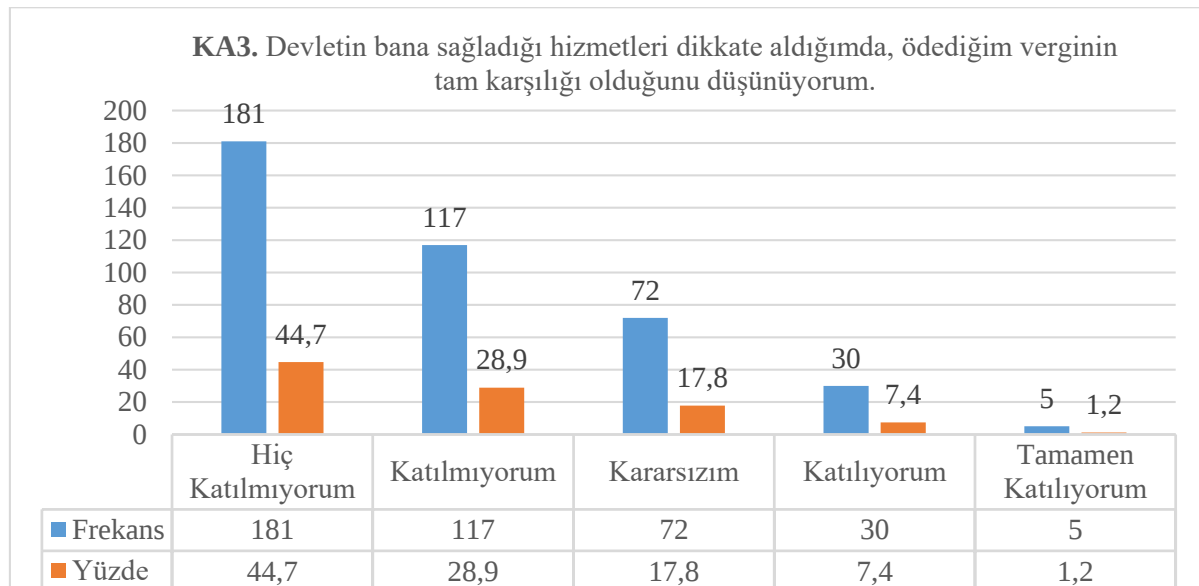
Şekil 3.10'da karşılıklı adalet algısına yönelik verilen ilk ifade olan KA1'in dağılımı görülmektedir. Buna göre, katılımcıların %42,5'inin hiç katılmıyorum, 29,6'sının katılmıyorum dedikleri anlaşılmaktadır. Bu anlamda katılımcıların büyük bir ağırlığının

ödedikleri vergiler karşılığında aldıkları devlet hizmetlerinin yeterli olmadığını düşündüklerini söylemek mümkündür.



Şekil 3.11. KA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

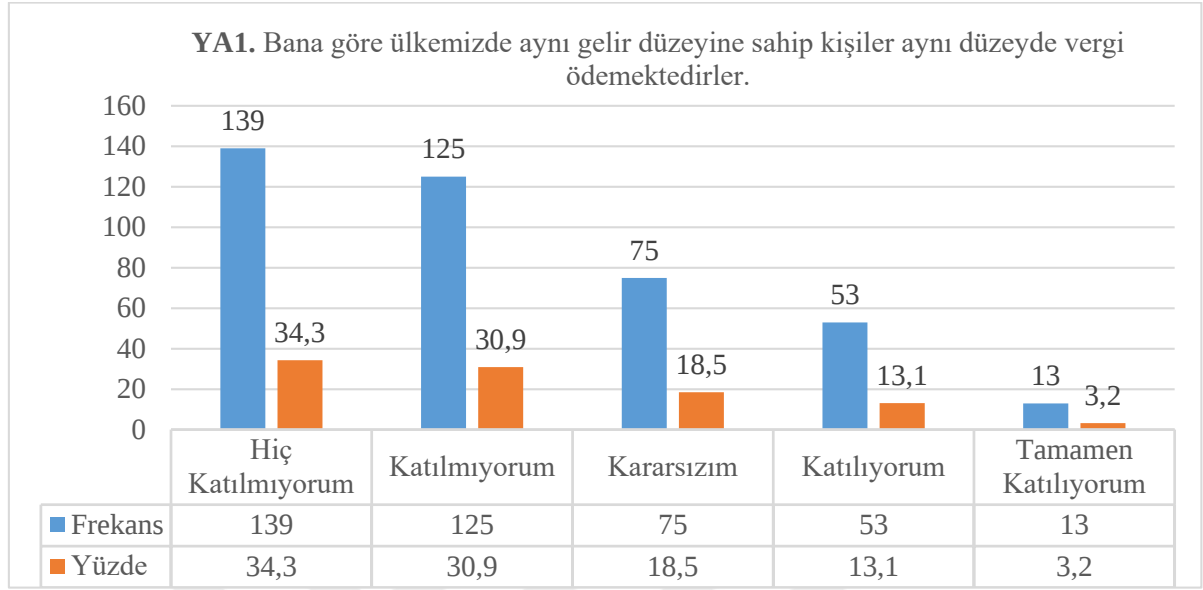
KA2 kodlu ifade, katılımcıların %35,6'sının hiç katılmıyorum, %29,6'sının katılmıyorum, %21,7'sinin ise kararsızım işaretledikleri görülmektedir. Yoksul kişilere tanınan vergi ayrıcalıklarının zengin kimselere kıyasla daha yüksek olduğuna ilişkin algının güçlü olmadığı görülmektedir.



Şekil 3.12. KA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

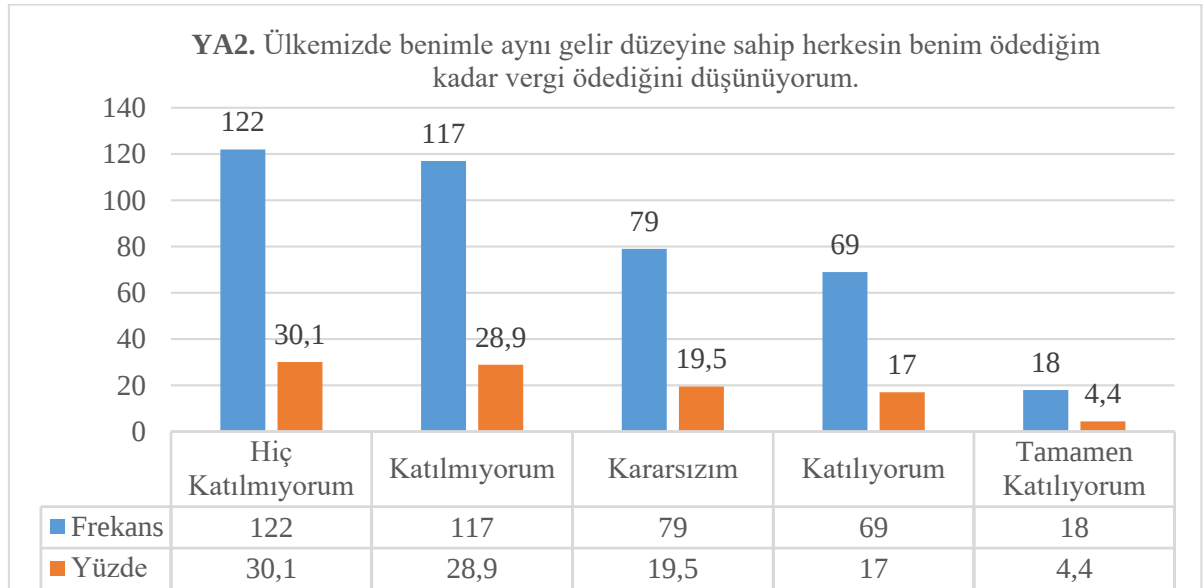
KA3 ifadesi incelendiğinde, katılımcıların %44,7'sinin hiç katılmıyorum, %28,9'unun ise katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri görülmektedir. Bu ifade de

katılımcıların büyük çoğunluğu olumsuz bir algıya sahip olduklarını ve ödedikleri verginin tam olarak karşılığını alamadıklarını düşündüklerini söylemek mümkün görülmektedir.



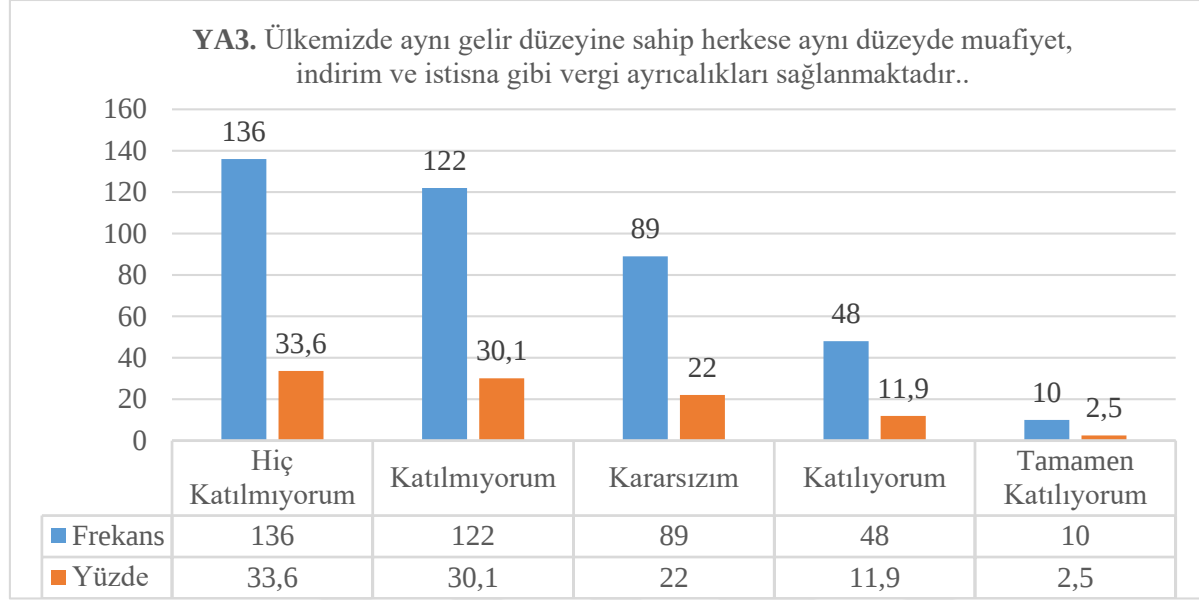
Şekil 3.13. YA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.13'te yatay adaletle ilişkin olarak verilen YA1 ifadesi görülmektedir. Grafik değerlendirildiğinde, katılımcıların 34,3'ünün hiç katılmıyorum, %30,9'unun ise katılmıyorum seçeneklerini tercih ettikleri görülmektedir. Katılımcıların yine çoğunluğunu oluşturan kısmının aynı gelir düzeyine sahip diğer kişiler ile aynı düzeyde vergi ödemediğine ilişkin algılarının zayıf olduğunu aktarmak mümkündür.



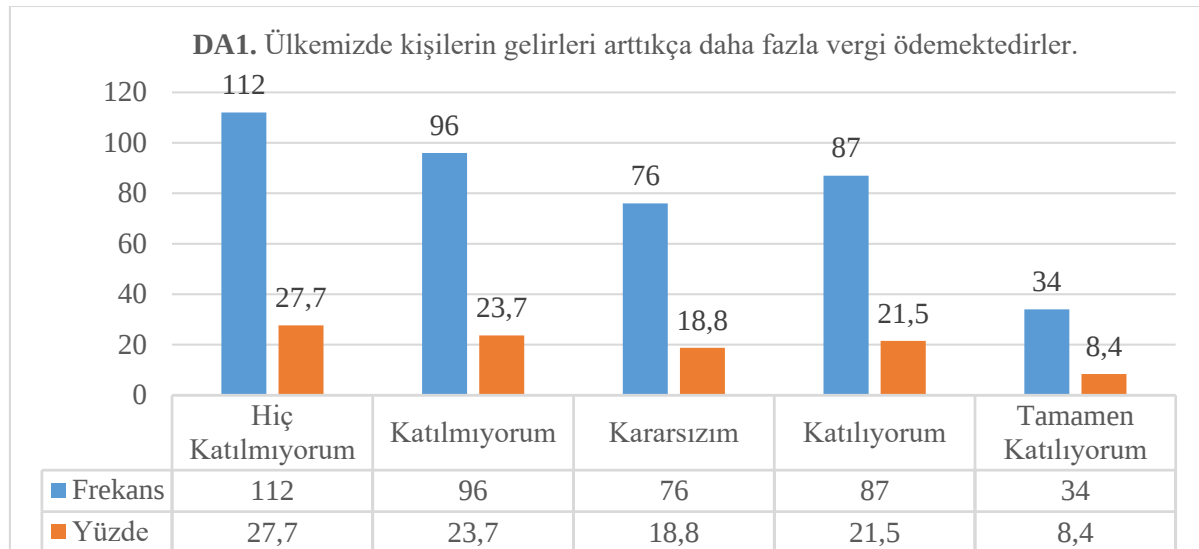
Şekil 3.14. YA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

YA2 kodlu ifade incelendiğinde, katılımcıların %30,1’lik kısmının hiç katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri, %28,9’unun katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri görülmektedir. Burada önceki ifadelerden biraz daha farklı olarak katılmıyorum seçeneği, hiç katılmıyorum seçeneğinin dağılımına yakın olmuştur.



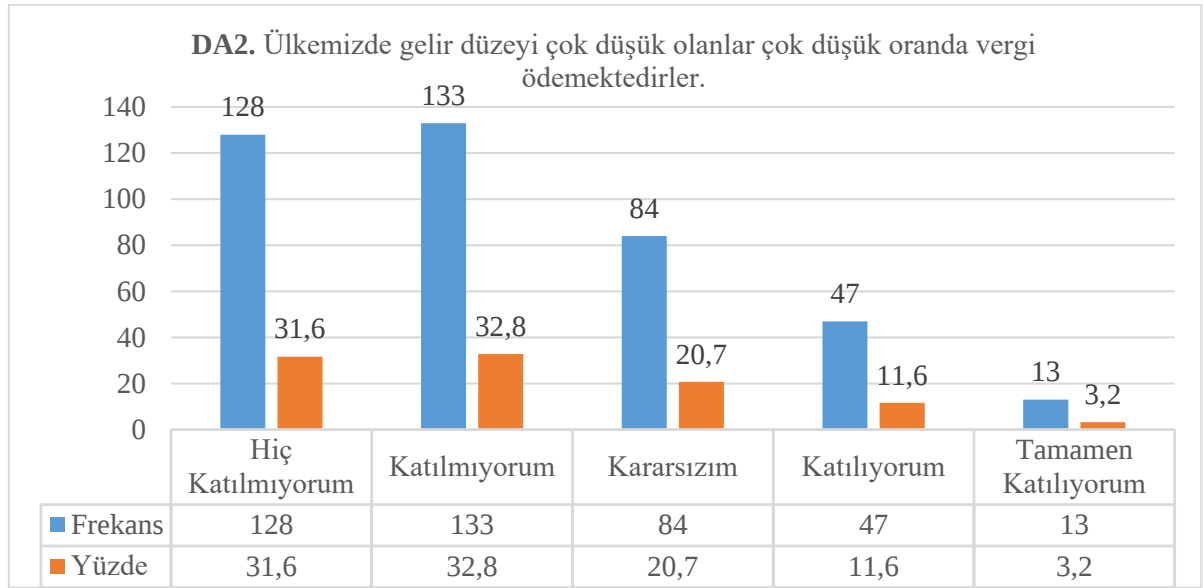
Şekil 3.15. YA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.15’te verilmiş olan YA3 ifadesine ilişkin grafikte, katılımcıların %33,6’sının bu ifadede hiç katılmıyorum, %30,1’inin katılmıyorum, %22’sinin kararsızım seçeneklerini tercih ettiklerini göstermektedir. Ülkede aynı gelir düzeyine sahip herkese aynı düzeylerde indirim, muafiyet gibi ayrıcalıkların sağlandığına ilişkin algı, diğer ifadelere kıyasla bir miktar daha yüksek olmakla beraber, yine de düşük düzeyde kalmaktadır.



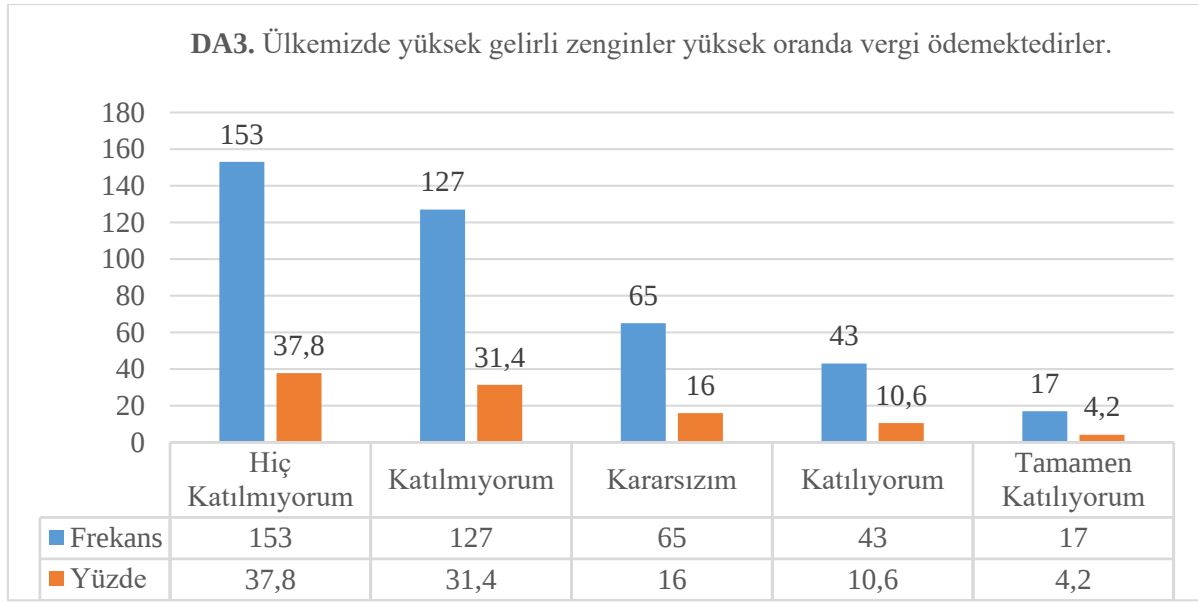
Şekil 3.16. DA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Dikey adaleti ölçen DA1 ifadesi incelendiğinde, katılımcıların %27,7'sinin hiç katılmıyorum, %23,7'sinin katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri görülmektedir. Burada katılmıyorum seçeneği %18,8 olurken, katılıyorum seçeneği %21,5 olarak gerçekleşmiştir. Buraya kadarki tüm ifadeler arasında en yüksek katılıyorum oranı bu ifadede gözlenmiştir. Ülkemizde bireylerin gelirleri arttıkça daha fazla vergi ödemekte olduklarına dair algının orta düzeyde olduğunu söylemek mümkündür ve bu ifade diğerlerine kıyasla bir miktar farklılaşmıştır.



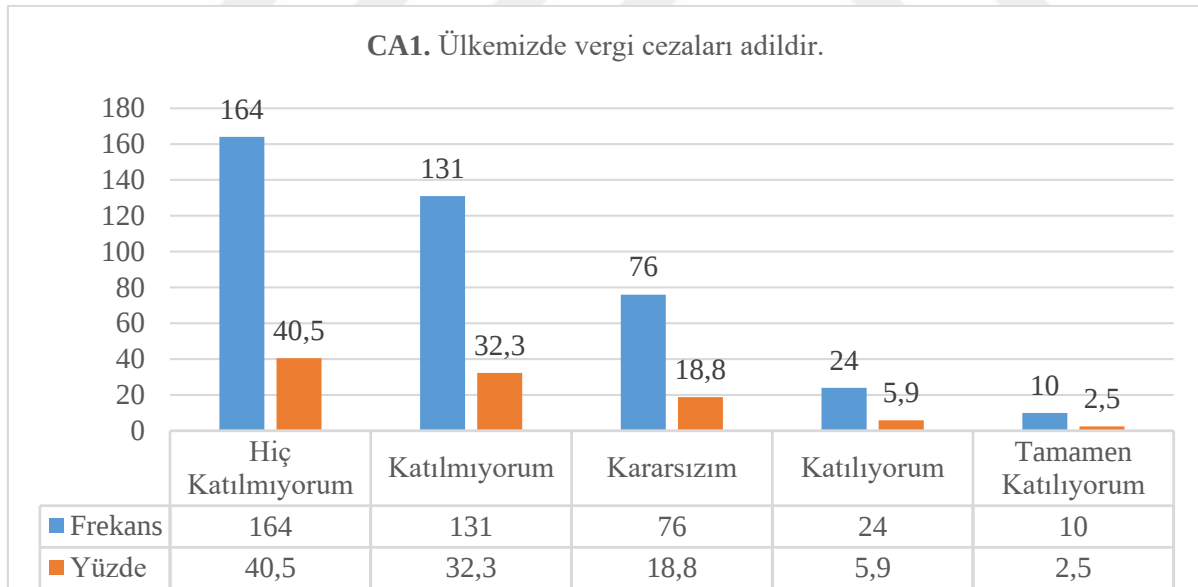
Şekil 3.17. DA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.17’de yer alan DA2 ifadesine ilişkin dağılımlar incelendiğinde, katılımcıların %31,6’sının hiç katılmıyorum, %32,8’inin katılmıyorum, %20,7’sinin ise kararsızım seçeneklerini işaretledikleri görülmektedir. Bu ifadede katılmıyorum seçeneği öne çıkmıştır ve gelir düzeyi düşük olanların düşük oranda vergi ödediklerine dair algı zayıf olmuştur.



Şekil 3.18. DA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

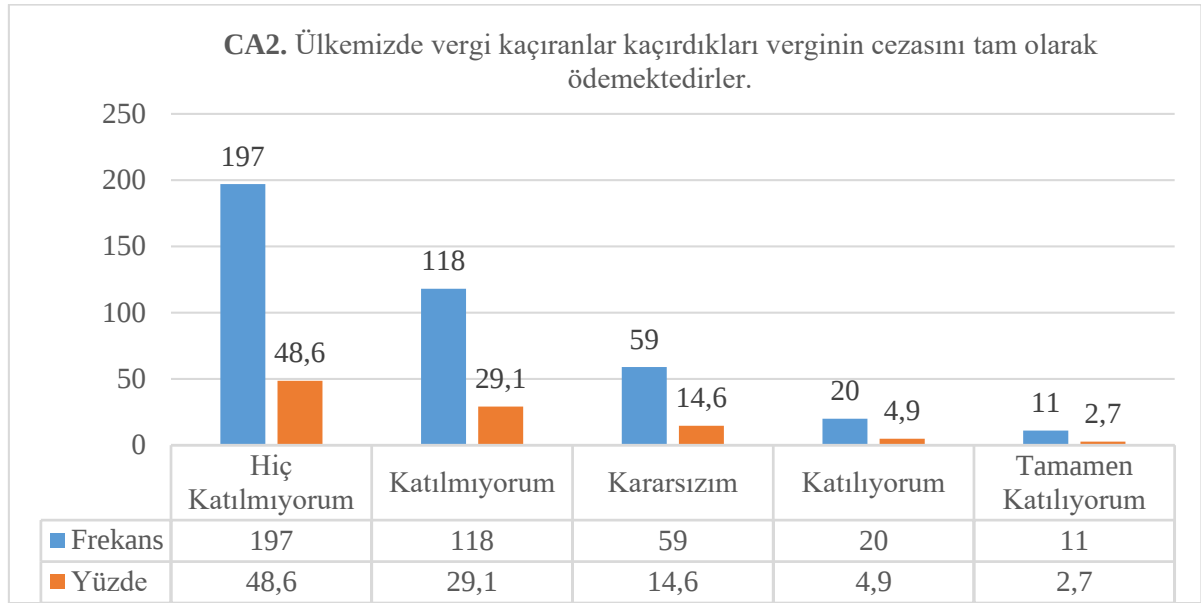
Şekil 3.5'te verilen grafikte, DA3 kodlu ifadede katılımcıların %37,8'inin hiç katılmıyorum, %31,4'ünün katılmıyorum seçeneklerini işaretlemiş oldukları anlaşılmaktadır. Böylece, katılımcıların büyük bölümünün ülkedeki yüksek gelirli zenginlerin yüksek vergiler ödediklerine ilişkin algının zayıf olduğu anlaşılmaktadır.



Şekil 3.19. CA1 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

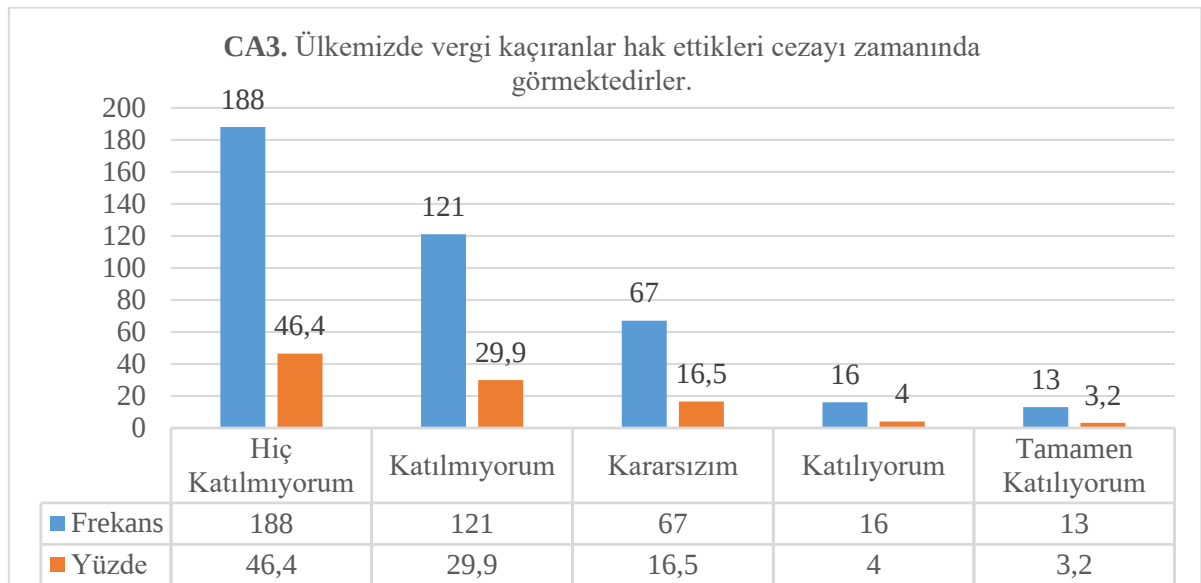
Ceza adaleti boyutunun ilk ifadesi olan CA1 ifadesinin dağılımı incelendiğinde, katılımcıların %40,5'inin hiç katılmıyorum, %32,3'ünün ise katılmıyorum seçeneklerinden yana tercih kullandıkları görülmektedir. Bu açıdan katılımcıların büyük kısmının ülkedeki

vergi cezalarının adil olduğuna yönelik algılarının zayıf olduğunu söylemek mümkün görülmektedir.



Şekil 3.20. CA2 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.20’de yer alan CA2 ifadesi değerlendirildiğinde, katılımcıların %48,6’sının hiç katılmıyorum, %29,1’inin ise katılmıyorum seçeneklerini tercih ettikleri görülmektedir. Bu bakımdan, katılımcıların büyük bir bölümünün ülkede vergi kaçırın kişilerin bunun karşılığında cezalarını tam manasıyla ödediklerine ilişkin algının oldukça zayıf olduğunu aktarmak mümkün görülmektedir.



Şekil 3.21. CA3 ifadesinin frekans ve yüzde dağılımları

Şekil 3.21’de verilen ceza adaleti algısının tespitine yönelik son ifade olan CA3 ifadesinin dağılımı değerlendirildiğinde, katılımcıların %46,4’ünün hiç katılmıyorum, %29,9’unun katılmıyorum seçeneğini işaretledikleri anlaşılmıştır. Bu bulgu, katılımcıların ülkede vergi kaçırانların hak ettiği cezayı zamanında aldığına ilişkin algının zayıf olduğuna işaret etmektedir.

3.3.3. Fark Testleri

Araştırmada ele alınan vergi adaleti algısının ve boyutlarının katılımcıların demografik özellikleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık sergileyip sergilemediğine ilişkin olarak fark testleri yapılmıştır. Fark testlerinde cinsiyet ve medeni durum iki sınıflı olduklarından t-testi ile, yaş, eğitim durumu ve gelir iki sınıftan fazlasını içerdiğinden One-Way Anova analizi ile test edilmiştir. Çoklu gruplarda ortaya çıkan anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığının belirlenmesine yönelik olarak Post-hoc testlerinden Tukey ve Games-Howell incelenmiştir. Buna göre yapılan analizler neticesinde erişilen bulgular aşağıdaki tablolarda paylaşılmıştır.

Tablo 3.5. Cinsiyet faktörüne yönelik t-testi

Cinsiyet	n	Ort.	S.S	t	p
Vergi Adaleti Ölçek Toplamı					
Kadın	238	2,0790	,78630	1,315	,189
Erkek	167	1,9743	,79200	1,313	
Genel Adalet					
Kadın	238	1,9729	,82657	1,418	,157
Erkek	167	1,8536	,84268	1,414	
Karşılıklı Adalet					
Kadın	238	2,0266	,87081	,246	,806
Erkek	167	2,0040	,96664	,241	
Yatay Adalet					
Kadın	238	2,3137	1,02275	1,356	,176
Erkek	167	2,1697	1,09329	1,340	
Dikey Adalet					
Kadın	238	2,3375	1,02500	,617	,538
Erkek	167	2,2735	1,03442	,616	
Ceza Adaleti					
Kadın	238	1,9566	,92700	1,559	,120
Erkek	167	1,8124	,90110	1,567	

Tablo 3.5’te yer alan t-testi sonuçları incelendiğinde, kadın ve erkek arasındaki ortalamalar bakımından vergi adaleti ölçek toplamı ve alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın meydana gelmemiş olduğu anlaşılmaktadır. Tüm boyutlar ve

ölçek toplamında p anlamlılık değerleri yüksek düzeylerde gerçekleşmiştir ve anlamlı olmamıştır. Dolayısıyla, cinsiyetin bu araştırma örneklemini belirleyici bir özellik olmadığını söylemek mümkündür.

Tablo 3.6. Medeni durum faktörüne yönelik t-testi

Medeni Durum	n	Ort.	S.S	t	p
Vergi Adaleti Ölçek Toplamı					
Evli	207	1,9476	,74888	-2,314	,021*
Bekar	198	2,1282	,82135	-2,310	
Genel Adalet					
Evli	207	1,8191	,76794	-2,599	,010*
Bekar	198	2,0331	,88725	-2,590	
Karşılıklı Adalet					
Evli	207	1,9678	,89710	-1,119	,264
Bekar	198	2,0690	,92362	-1,118	
Yatay Adalet					
Evli	207	2,1707	1,05453	-1,637	,102
Bekar	198	2,3418	1,04789	-1,637	
Dikey Adalet					
Evli	207	2,2287	1,02256	-1,654	,099
Bekar	198	2,3973	1,02938	-1,653	
Ceza Adaleti					
Evli	207	1,8084	,85224	-1,996	,047*
Bekar	198	1,9899	,97568	-1,991	

* $p \leq 0,50$ istatistiksel olarak anlamlı farklılık

Tablo 3.6’da medeni duruma ilişkin olarak verilen t-testi sonuçları değerlendirildiğinde, medeni durum faktörünün vergi adaleti ölçek toplamı bakımından istatistiksel olarak anlamlı ($p=,021$) farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. Benzer şekilde genel adalet boyutu ($p=,010$) ve ceza adaleti boyutu ($p=,047$) bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık ortaya çıkmıştır. Ortalama değerler kıstasında vergi adaleti, genel adalet ve ceza adaleti bakımından bekar olan katılımcıların daha yüksek ortalamalar göstererek ayrıştıkları anlaşılmaktadır. Karşılıklı adalet, yatay adalet ve dikey adalet bakımından ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı gözlenmektedir.

Tablo 3.7. Yaş faktörüne yönelik Anova testi

	Yaş	n	Ort.	S.S	F	p
Vergi Adaleti Ölçek Toplamı	18-24	36	2,2460	,72892	1,889	,131
	25-33	221	2,0713	,81498		
	34-41	84	1,9456	,76787		
	42 ve üzeri	64	1,9137	,74072		
Genel Adalet	18-24	36	2,1543	,81618	1,427	,234
	25-33	221	1,9336	,83172		
	34-41	84	1,8915	,88822		
	42 ve üzeri	64	1,8021	,76890		
Karşılıklı Adalet	18-24	36	2,1944	,85959	2,012	,112
	25-33	221	2,0784	,95022		
	34-41	84	1,8413	,79570		
	42 ve üzeri	64	1,9375	,91601		
Yatay Adalet	18-24	36	2,4630	,91297	2,335	,073
	25-33	221	2,3348	1,11396		
	34-41	84	2,0397	,93483		
	42 ve üzeri	64	2,1406	1,02320		
Dikey Adalet	18-24	36	2,4352	1,05656	,817	,485
	25-33	221	2,3560	1,06315		
	34-41	84	2,2460	,98192		
	42 ve üzeri	64	2,1719	,94839		
Ceza Adaleti	18-24	36	2,1667	,91374	1,977	,117
	25-33	221	1,9291	,98088		
	34-41	84	1,8175	,82531		
	42 ve üzeri	64	1,7396	,77771		

Tablo 3.7’de katılımcıların yaş faktörüne ilişkin olarak gerçekleştirilmiş olan Anova testinin sonuçları yer almaktadır. Tablodaki bulgular incelendiğinde, vergi adaleti ölçek toplamı ve boyutlarının hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı gruplar arası farklılıkların bulunmadığı gözlenmektedir. Tamamında p anlamlılık değerleri, kabul edilebilir düzeylerin üzerinde gerçekleşmiştir. Bu bakımdan araştırma örneklemini çerçevesinde yaş faktörü, vergi adaleti bakımından belirleyici bir unsur olmamıştır.

Tablo 3.8. Eğitim faktörüne yönelik Anova testi

	Eğitim	n	Ort.	S.S	F	p
Vergi Adaleti Ölçek Toplamı	Lise	30	2,7111	,86259	15,160	,000*
	Üniversite	289	2,0297	,77870		
	Lisansüstü	86	1,8212	,66742		
Genel Adalet	Lise	30	2,7815	1,02272	19,636	,000*
	Üniversite	289	1,8858	,79774		
	Lisansüstü	86	1,7519	,70760		
Karşılıklı Adalet	Lise	30	2,5778	,93846	8,383	,000*
	Üniversite	289	2,0231	,92058		
	Lisansüstü	86	1,8023	,78111		
Yatay Adalet	Lise	30	2,9000	,94747	9,706	,000*
	Üniversite	289	2,2780	1,07691		
	Lisansüstü	86	1,9496	,89226		
Dikey Adalet	Lise	30	2,6778	,96086	4,081	,018*
	Üniversite	289	2,3391	1,03840		
	Lisansüstü	86	2,0891	,97742		
Ceza Adaleti	Lise	30	2,4778	,94963	9,499	,000*
	Üniversite	289	1,9100	,92940		
	Lisansüstü	86	1,6512	,76851		

* $p \leq 0,50$ istatistiksel olarak anlamlı farklılık

Tablo 3.8’de katılımcıların eğitim faktörüne ilişkin olarak gerçekleştirilmiş olan Anova testinin sonuçları görülmektedir. Buna göre, vergi adaleti ölçek toplamı ve tüm boyutlarda anlamlı farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Vergi adaleti ölçek toplamında, genel adalet, karşılıklı adalet, yatay adalet ve ceza adaleti boyutlarında $p=,000$ düzeyinde; dikey adalet boyutunda ise $p=,018$ düzeyinde anlamlı gruplar arası farklılıklar mevcuttur. Bu gruplar arası anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek üzere başvurulmuş Post-hoc testleri, tüm boyutlarda ve vergi adaleti genelinde açık bir biçimde lise ile lisansüstü arasında anlamlı farklılığın doğmuş olduğuna işaret etmiştir. Bu bakımdan, lise eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların adaletle ilişkin algılarını temsil eden ortalamalar yüksek düzeylerde gerçekleşirken, lisansüstünde ise bunun tam aksine düşük düzeylerde gerçekleşmiştir. Eğitim durumunun yükselişine paralel olarak aksi yönde ortalamalar düşmüştür.

Tablo 3.9. Gelir faktörüne yönelik Anova testi

	Gelir	n	Ort.	S.S	F	p
Vergi Adaleti Ölçek Toplamı	≤ 7000 TL	86	2,1573	,90752	1,856	,136
	7001-10.000 TL	114	2,0848	,74869		
	10.001-15.000 TL	155	1,9899	,77021		
	≥ 15.001 TL	50	1,8581	,69371		
Genel Adalet	≤ 7000 TL	86	2,1253	,99553	2,623	,050*
	7001-10.000 TL	114	1,9337	,78452		
	10.001-15.000 TL	155	1,8530	,77767		
	≥ 15.001 TL	50	1,7733	,76749		
Karşılıklı Adalet	≤ 7000 TL	86	2,0581	,94860	,890	,446
	7001-10.000 TL	114	2,0643	,89999		
	10.001-15.000 TL	155	2,0215	,91853		
	≥ 15.001 TL	50	1,8267	,84177		
Yatay Adalet	≤ 7000 TL	86	2,3760	1,08682	2,029	,109
	7001-10.000 TL	114	2,3480	1,04885		
	10.001-15.000 TL	155	2,2108	1,06703		
	≥ 15.001 TL	50	1,9667	,92152		
Dikey Adalet	≤ 7000 TL	86	2,2713	1,05597	,624	,600
	7001-10.000 TL	114	2,4152	1,03770		
	10.001-15.000 TL	155	2,2903	1,03942		
	≥ 15.001 TL	50	2,2067	,92800		
Ceza Adaleti	≤ 7000 TL	86	2,0194	1,06563	1,753	,156
	7001-10.000 TL	114	1,9649	,89175		
	10.001-15.000 TL	155	1,8473	,89106		
	≥ 15.001 TL	50	1,6867	,74812		

* p≤ 0,50 istatistiksel olarak anlamlı farklılık

Gelir faktörünün ele alındığı Anova testinin sonuçlarını yansıtan Tablo 3.9 incelendiğinde, genel adalet boyutu haricinde diğer tümünde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Genel adalet boyutunda p=,050 düzeyinde anlamlı farklılık ortaya çıkmıştır. Bu anlamlı farklılık ≤ 7000 TL ile ≥ 15.001 TL arasında gerçekleşmiş; gelir yükseldikçe adalet algısı düşmüştür. Diğer bir ifade ile, gelir durumu yüksek olan katılımcılarda vergi adaleti algısı düşük olurken, gelir durumu düşük düzeyde olan katılımcıların vergi adaleti yüksek olmuştur. Gelir yükseldikçe ortalamalar düşmüştür. Ortalamalar bakımından meydana gelen bu durum, diğer boyutlar için de geçerli olsa da bunlar istatistiksel olarak anlamlı olmadığından, değerlendirmek mümkün olmamıştır.

4. SONUÇ

Adalet algıları bireylerin özel ve kamusal yaşamlarında önemlidir. Eşitlik, adalet ve sosyal değişimin hepsinin kökleri adalet algılarında yatmaktadır. Bireyler bir sistemi veya durumu adil olarak algıladıklarında, genellikle sistemi desteklemekte ve bu desteği davranışlarıyla göstermektedir. Yadsınamaz bir şekilde vergi adaleti, verimli bir vergi sisteminin önemli bir unsurudur. Devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olarak ele alınan vergilendirmede adalet algıları literatürde önemli bir tartışma alanını oluşturmakta, mükelleflerin vergi uyum davranışlarının bir ön koşulu olarak görülmektedir (Belay ve Viswanadham, 2016: 1173).

Vergi adaletinin temel amacı, vergi yükünün bireyler arasında eşit bir biçimde dağıtımını tesis etmektir (Kılıç, 2018: 396) ve vergilendirmede uyum bakımından çok önemli bir kavramdır. “Ekonominin Babası” olarak kabul edilen Adam Smith, vergi toplama ilkesinin öncelikle vergilendirmede adalet olduğunu ortaya koymuştur (Widuri ve Irawan, 2019: 127). Gerçekten de verginin etkin biçimde tahsilinde vergi mükellefinin vergilere karşı tutumları ve davranışları büyük bir önem arz etmektedir. Mükelleflerin vergiye ilişkin tutumları ve davranışlarıysa vergi algısına bağlıdır. Bir mükellefin vergi algısını oluşturan faktörlerden en önemlilerinden biriye vergi adaleti algısıdır (Taytak ve Dalkıran, 2019: 109). Vergi adaleti, bireyler bakımından kamunun ekonomik durumuna ne ölçüde uygun vergilendirme yaptığı ya da vergi yükünün dağıtımında bireysel ve ailesel durumlarının ne ölçüde dikkate alındığının bir ifadesi olabilmektedir (Demir ve Gülten, 2013: 270). Vergi adaleti algısı, bireylerin ülkede yer alan vergi uygulamalarına karşı algısal bakışını yansıtmakta ve vergi psikolojisi kapsamında ele alınmaktadır. Temel olarak vergi mükelleflerinin vergiye bakışının nasıl olduğunun bir göstergesidir. Vergi idaresi, vergi mükellefleriyle alakalı sorunları minimize etmek ve vergi uyumunu tesis etmek noktasında vergi uygulamalarının altında yatan temel mantığı, vergilerin neden ve nasıl toplandığını anlamalı ve mükelleflere iyi bir biçimde açıklamalıdır. Ayrıca, vergi idaresinin ihdas edilen ya da oranları arttırılan vergiler karşısında mükelleflerin nasıl davranışlar gösterebileceğini önceden tespit etmesi, olumsuz tutum ve istenmeyen davranışlar varsa bunlara yönelik tedbirler alması ve çözümler geliştirebilmesi açısından önem taşımaktadır (Sağlam, 2013: 319). Çünkü vergi mükelleflerince benimsenmemiş olan ve kabul görmeyen bir verginin, beklenen vergi hasılatını sağlaması mümkün olmayabilecektir (Cansız, 2015: 435). Vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü olarak uyum sağlamalarında ve vergi ödemeye istekliliklerinde vergi adalet

algıları önemli bir rol oynamaktadır (Giray vd., 2015: 18). Dolayısıyla adil olarak algılanan vergi sistemi, yüksek derecede gönüllü vergi uyumuna yol açtığından, vergi adaleti vergi sistemleri için esastır (Fufa, 2017: 8).

Uyum, belirlenmiş tüm kuralların uygulanmasında bir gözlem olarak yorumlanabilir. Dolayısıyla vergi uyumu, mükelleflerin yerleşik vergi kanunlarına göre zorunlu kılınan ve uygulanan vergi hükümlerinin yerine getirilmesinde mükellefin tüm vergi hak ve yükümlülüklerini yerine getirmesi olarak yorumlanabilir. Öte yandan vergi uyumu, alınan diğer tüm gelirlerin raporlanması açısından mükelleflerin gönüllü davranışı olarak da yorumlanabilir. Devletin uyguladığı vergiye duyulan güven düzeyi, vergi mükelleflerinin devletin ve hukuk sisteminin yürürlükteki norm ve değerlere uygun olarak yürütülmesinde yetkililerden beklentilerinin bir göstergesidir. Diğer bir deyişle, mükellefler verginin herkes için adil olduğu inancını geliştirdiğinde, devlete verilen katkının devletin ihtiyaçları doğrultusunda kullanılacağına da inanacak ve böylece mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken itaatkâr tutum ve davranışları artabilecektir (Yew vd., 2015; Widuri ve Irawan, 2019: 126). Tüm bunların aksine, vergi mükellefleri kendilerini vergi eşitsizliğinin bir kurbanı olarak algıladıklarında, kaçan vergilerin miktarı da artmaktadır (Siahaan, 2012: 196). Türk gelir vergisinde beyana dayalı vergilendirme esas iken ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde beyan esasından farklı olarak stopaj usulü tercih edilmektedir (Bay ve İnneci, 2017: 216). Bu bağlamda ücret gelirlerinden vergi kesintileri kaynağında yapılmaktadır. Bu açıdan ücretliler bakımından gelir vergileri, kaçınılmaz bir hususken, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi verginin diğer alanları her tüketici gibi ücretlileri de etkilemektedir.

Bu araştırma, vergi adaleti kavramına eğilerek, ücret geliri elde eden bireyler bağlamında vergi adaleti algılarına odaklanılmıştır. Ücret geliri elde eden bireylerin mevcut vergi uygulamalarına ve vergi adaletine ilişkin görüşlerinin farklı boyutlar itibarıyla belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda nicel araştırma metoduna bağlı olarak Topal (2011) tarafında geliştirilmiş olan vergi adaleti ölçeği kapsamında yer verilen bir anket uygulaması kapsamında ücret geliri elde eden 405 kamu çalışanının yanıtlarına başvurulmuştur. Yanıtlar istatistiksel olarak analiz edilmiştir. Bu çerçevede ortaya çıkan bulgular ışığında erişilen belli başlı sonuçlardan söz etmek mümkündür.

Öncelikle araştırmada elde edilen bulguların, tüm vergi yetki alanlarında vergi ödeme konusunda vergi adaleti algılarının dikkate alınması gerekliliğini ortaya koyduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Araştırma ölçeğini geliştiren Topal (2011; 2016) tarafından da belirtilmiş olduğu ve bu araştırmada da desteklendiği üzere, vergi mükelleflerinin vergi adaleti algılarının oluşumunda vergilerin ve vergi yükünün muhatapları arasında adil dağıtılıp dağıtılmadığına, sosyal adalete katkısının bulunup bulunmadığına, ödenen vergilerin karşısında kamu tarafından sunulan hizmetlerden yeterince yarar elde edilip edilmediğine, vergi kaybına yol açan vergi muhataplarına müeyyidelerin zamanında ve tam olarak uygulanıp uygulanmadığı gibi hususlar katkıda bulunmaktadır (Topal, 2011; 2016).

Araştırma bulgularına göre, bu araştırma örnekleminin vergi adaleti genel ortalaması 2,04 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumdan hareketle, katılımcıların vergi adaleti algılarının 5’li Likert üzerinden ele alındığında, 5 üzerinden yaklaşık 2 gibi bir ortalama ile oldukça düşük olduğunu söylemek mümkün görülmektedir. Benzer durum, vergi adaletinin boyutlarında da gerçekleşmiş; tüm boyutlarda düşük adalet algısı olduğu tespit edilmiştir. Bu araştırmada ortaya çıkan bu bulgular Topal (2011) tarafından elde edilmiş olan bulguları destekler yöndedir.

Vergi adaleti boyutları içerisinde en düşük ortalama ceza adaletinde ortaya çıkmıştır. “Ülkemizde vergi kaçırانlar hak ettikleri cezayı zamanında görmektedirler” ifadesi 1,88 ortalama ile ölçekteki en düşük ortalama sahip olan ifadelerden biri olmuştur. Bu durum, katılımcıların, bir biçimde vergi mükellefiyetini yerine getirmeyen kişilerin gerekli ve yeterli cezaları almadıkları yönünde bir inancının olduğunu ortaya koymaktadır.

Katılımcıların yanıtları itibarıyla, vergi ödemek konusunda eşitlik konusunda sıkıntı olduğunu ileri sürmek mümkündür. Ölçekte yer alan “Ülkemizde zengin insanlar ödemeleri gereken vergiyi tam olarak ödemektedirler” ifadesi, 1,79 ortalama değer ile ölçekteki en düşük ortalamaya sahip ifade olmuştur. Diğer bir anlatımla, katılımcıların birçoğu bu ifadeye hiç katılmamıştır. Katılımcılarda zengin insanların ödemesi gereken vergiyi tam olarak ödemedikleri, muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi ayrıcalıklarının hak edenlere tanınmadığı gibi algılar söz konusudur. Ayrıca, ödenen vergilerin karşılığında alınan kamu hizmetleri yetersiz olarak addedilmiştir.

Katılımcıların demografik özellikleri itibarıyla cinsiyet ve yaş istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemiştir. Diğer bir ifadeyle cinsiyet ve yaş faktörleri, vergi adaleti algısını bakımından belirleyici olmamıştır. Bunun yanında medeni durum, eğitim ve gelirden bazı anlamlı farklılıklar göze çarpmıştır.

Bekar olan katılımcıların daha yüksek ortalamalar göstererek, yüksek vergi adaleti algısına sahip olarak evlilerden ayrıştıkları anlaşılmıştır. Diğer bir bakış açısıyla evli olan katılımcıların vergi adaleti algısı daha düşük olmuştur. Bu durumun, evli bireylerin aile geçindirme sorumluluğuna sahip olması veya aile gelirine katkıda bulunması nedeniyle, vergi giderlerinin yüksek olmasının bu payı düşürmesi sonucunu doğurduğundan kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir.

Eğitime ilişkin bulgular, tüm boyutlarda ve vergi adaleti genelinde lise ile lisansüstü arasında anlamlı farklılığın bulunduğunu göstermiştir. Eğitim durumu yükseldikçe, vergi adaleti algısı düşmüştür. Bu bakımdan, eğitim düzeyi ile vergi adaletinin negatif hareket ettiğini söylemek mümkündür. Bu durumun, eğitilmiş bireylerin vergi adaleti konusunda daha zor ikna edilebildiğini; daha fazla bilgilendirme ve şeffaflığa ihtiyaç olduğuna işaret ettiği düşünülmektedir.

Gelir bakımından, gelir durumu yüksek olan katılımcılarda vergi adaleti algısı düşükken, gelir durumu düşük olan katılımcıların vergi adaleti algılarının yüksek olduğu görülmüştür. Bu durumun, ücretlilerde vergi diliminin gelire paralel olarak artmasıyla ilişkilendirilebilmesi mümkün görülmektedir.

Bu araştırmanın ortaya koymuş olduğu bulgulardan hareketle, ücret geliri elde eden bireylerin vergi adaleti algısının artırılmasında vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımının etkili olabilecek en önemli hususlardan biri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira araştırma sonuçlarının da gösterdiği gibi, genel vergi adaleti algısının yanında aynı veya benzer gelir düzeylerine sahip kişiler arasında verginin adaletli dağıtımı olarak ele alınabilecek olan yatay adalet algısının düşük olması vergi adaletinin tesis edilmesinin önünde büyük bir engel teşkil etmektedir. Bu hususta ayırma ilkesi öngörülerek kişilerin elde ettiği gelir unsurlarına göre farklı vergilendirme uygulanmasıyla vergilemede adalet algısı artırılabilir.

Vergi adaleti algısının yükseltilmesinde kamunun rolü yadsınamaz ölçüde geniştir. Merkezi yönetimin ve taşra teşkilatlarının amaçları, hedefleri ve vergilendirmeye ilişkin

olarak vergi mükellefleri ile şeffaf, adil bir bilgi paylaşımı içerisinde olması önemli olabilecektir. Vergi bilgilerinin mükelleflere açık, anlaşılır ve şeffaf bir şekilde iletilmesi önemli olabilecektir. Ayrıca, vergi idaresi ile mükelleflerin iletişim biçimleri de önemli olabilecektir.

Vergi idaresi tarafından mükellefe iletilen mesajlar alıcı konumunda olan mükellef tarafından anlaşılacak kadar açık ve doğru veya yeterince basit olmayabilir. Alıcının dikkatini çekerek algı eşiğine girecek ilgi çekici olmayıp, sıkıcı veya karmaşık olabilecektir. Özellikle vergi mükellefi önyargılı olduğunda çeşitli iletişim kanalları yoluyla mesajları iletmek ve etkinliğini sağlamak kolay olmayacaktır.

Mükellefler, kamu yönetiminin amaçlarını ve vergilerin aktarıldığı kanallara ilişkin olarak bilgilendiklerinde ve bu pratiğin arka planında yatan sistematığı anladıklarında vergi adaleti algıları iyileşebilecektir. Bu açıdan, mükellefin otoriteye karşı güveni de artabilecek ve bu yolla vergi uyumu da olumlu yönde teşvik edilebilecektir.

Diğer yandan, bu araştırmada vergi adaleti boyutları içerisinde en düşük ortalamanın ceza adaletinde ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla katılımcılar nezdinde, mükelleflerin vergi adaletine yönelik algılarının iyileştirilmesinde, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen bireylerin karşılaştıkları müeyyidelerin arttırılması, cezaların adil ve eşit bir biçimde uygulanması önemli olabilecektir. Diğer yandan, vergi affı gibi durumlar da bu algıyı olumsuz etkileyerek, vergi ödemeyenlerin yanına kar kaldığı gibi bir algı oluşturarak vergi adaleti algısına zarar verebilecektir. Vergi aflarının sıklık kazanması, vergi mükelleflerinde yeniden af çıkacağına ilişkin beklentiler oluşturarak vergiden kaçınmalarına neden olabilecektir. Vergi yönetiminde bu hususların dikkate alınması gerekmektedir.

Ücret geliri elde eden bireylerin vergi adaleti algısının artırılmasında eşitlik ilkesi de oldukça önemli bir yere sahiptir. Nitekim eşitlik ilkesi gereğince mükelleflerin ödedikleri vergi miktarı ile kamu mallarından sağladıkları faydanın birbirine eşit olması vergi adaleti algısını oluşturmaktadır.

Araştırmada katılımcıların, ödenen vergilerin karşılığında alınan kamu hizmetlerinin yetersiz olduğunu düşündükleri ortaya çıkmıştır. Bu açıdan ele alındığında, vergi mükelleflerinin düşük verginin adaletine veya daha doğru bir ifade ile vergi adaletsizliğinin bulunduğu ilişkin düşünceleri, görüşleri veya tutumlarının, ödedikleri vergilerin, karşılığında verilmesi gereken kamu hizmetleri ile doğru orantılı olmadığını düşünmelerinden

kaynaklanabileceği de bir olasılık olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile bir mükellefin kamu tarafından sunulan hizmetlere ilişkin algıları, ödenen vergilerden düşük kaldığında, vergi adaletine yönelik düşük bir algıyı beraberinde getirebileceği düşünülmektedir. Bu açıdan, kamu hizmetlerinin geliştirilmesi de vergi adaleti algıları bakımından önemli bir husus olarak ele alınabilecek olup, bu başka bir araştırmanın konusu olabilecektir.

Richardson'ın (2005) da belirttiği üzere, vergi sistemlerindeki ve uygulamalarındaki farklılıklar nedeniyle vergi mükelleflerinin vergi adaleti algıları ülkeler arasında farklılık gösterebilmektedir. Bu bakımdan, bu araştırmanın elde ettiği sonuçlar, Türkiye örnekleminde ve kamu çalışanları sınırlılığında değerlendirilmelidir. Farklı kültürel yapılarda, farklı mesleki ve gelir sahibi kişilerde ve gruplarda benzer ya da farklı sonuçlar elde edilebilecektir.

Bu çalışmanın, her çalışmada olduğu gibi belli başlı sınırlılıkları bulunmaktadır. Öncelikle bu çalışma, yalnızca kamu sektöründe görev yapan kamu çalışanlarını kapsamaktadır. Dolayısıyla araştırma kapsamında elde edilmiş olan bulgular ve bu bulgulara dayalı olarak yapılan değerlendirmelerin kamu görevlileri sınırlılığında ele alınmasının gerekliliğinin hatırlatılması faydalı olabilecektir. Diğer yandan çalışma, betimsel bir nicel araştırma yöntemine dayalı olup, ilişkisel bir tarama içermemektedir. Gelecek araştırmalarda konunun farklı bağlamlarda farklı değişkenlerle birlikte ele alınması hem literatüre hem de vergi uygulamalarına ilişkin katkılar sağlayabilecektir. Tüm bunların yanında, vergi adaleti bağlamında yapılacak olan araştırmalarda nitel yöntemlerin veya nicel-nitel karma yöntemlerin birlikte ele alınmasının, konuya farklı yönlerden açıklık getirmek açısından yararı olabilecektir.

Vergi ile ilişkilendirilebilecek diğer değişkenler eşlik ettiğinde, vergi adaleti algısının nasıl etkilendiğine ilişkin değerlendirmeler de katkı sunabilecektir. Bugün vergi adaletinin vergiyi ilgilendiren mükellef tutum ve davranışlarını nasıl etkilediğini araştırmak noktasında vergi araştırmacıları için halen araştırma boşlukları yer almaktadır.

5. KAYNAKLAR

- Acar, A. C. (2012). Ücret yönetimi. Benligiray, S. (Ed.). *Ücret ve ödül yönetimi* içinde (ss. 2-23). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Aghayev, O. (2013). *Vergi adaletinin sağlanmasında vergi politikalarının rolü: Türkiye ve Azerbaycan örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akbelen, Z., ve Aydın, Z. B. (2019). Vergi afları ve vergilemede adalet algısının vergi uyumuna etkisi: Bursa ili örneği. *International Journal of Social Inquiry*, 12(2), 409-437.
- Akdoğan, A. (1980). *Gelir vergisi açısından vergi adaletine teknik bir yaklaşım*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (1989). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası.
- Akdoğan, A. (2006). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2009). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdemir, T. (2015). Vergi adaleti ilkesini etkileyen illegal faktörler. *Vergi Raporu*, 193, 99-126.
- Akın, L. (1995). Maaş ve ücret haczi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 44(1), 335-363.
- Akın, M. (2022). *Türk iş hukukunda ücretin korunması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (2011). *Kamu maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, Ç. C, Dileyici, D., ve Saraç, Ö. (2003). *Vergi, zulüm ve isyan*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Akyıldız, H. (2001). *Ücret yapısının oluşumu*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayını.
- Akyiğit, E. (2000). *Yıllık ücretli izin*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Altun, O. (2022). Vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi indirimi müessesesinin bazı anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilmesi. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 1-15.

- Andersson, J. (2010). Welfare regime types: Do they really matter for welfare support?. In PSA Graduate Network Conference, (pp. 29-30), Edinburgh, Scotland.
- Andreß, H. J., & Heien, T. (2001). Four worlds of welfare state attitudes? A comparison of Germany, Norway, and the United States. *European Sociological Review*, 17(4), 337-356.
- Andreoni, J. (1991). The desirability of a permanent tax amnesty. *Journal of Public Economics*, 45, 143-159.
- Arkan, O. E. (2021). *Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi (Türkiye- OECD Karşılaştırması)*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul.
- Armağan, R., ve Berkay, F. (2011). Vergilemenin uluslararası boyutlarından çifte vergilendirme sorunsalının Türk vergi sistemine etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3(5), 88-106.
- Arslan A. ve Çıkmaz E. (2020). *İşletme ve maliye araştırmaları: Denetim, vergileme, üretim ve yönetim açısından şeffaflık*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arslantaş, S. (2021). *Türk vergi sisteminde ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin vergilemede adalet ilkesi açısından değerlendirilmesi ve bir model önerisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul.
- Arts, W., & Gelissen, J. (2001). Welfare states, solidarity and justice principles: Does the type really matter?. *Acta Sociologica*, 44(4), 283-299.
- Aşkın, Y. E. (2019). *Mükelleflerin vergiye bakışının değerlendirilmesi ve bir uygulama örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Auerbach, A. J. (2006). Who bears the corporate tax? A review of what we know. *Tax Policy and the Economy*, 20, 1-40.
- Ay, H., ve Haydanlı, M. L. (2017). Vergi yükü ekseninde toplumsal yapının gelir dağılımı ve yoksullukla ilişkisi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 136-153.
- Aydın, M., ve Topkaya, Ö. (2015). *Türkiye’de sosyal devletin vergileme alanları*. 7. Sosyal İnsan Hakları Uluslararası Sempozyumu, Denizli.
- Aydın, S. (2013). OECD ülkelerinde çalışanların sosyal güvenlik kesintileri ve vergisel yükümlülükleri, *Çalışma Dünyası Dergisi*, 1(1), 80-93.
- Ayvazoğlu, M. K. (2018). *Ücret ve iş doyumunun çalışan motivasyonuna etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başaran Yavaşlar, F. (2011). *Gelir vergilendirmesinin temelleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Baştürk, F. F. (2009). *Ücret tatmini ile ücret yönetiminde örgütsel adalet algısı arasındaki ilişki ve bir araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batırel, Ö. F. (1989). *Vergi kayıp ve kaçaklarının temel etkenleri. Türkiye’de vergi kayıp ve kaçakları nasıl önlenabilir*. Panel, (Yayınlanmamış Tebliğ), İstanbul: TCMÜ. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 14.
- Bay, H., ve İnneci, A. (2017). Vergi adaleti açısından Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(2), 196-219.
- Bayındır, B. (2019). *İşverenin ücret ödeme borcunda temerrüde düşmesi ve sonuçları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bealey, F. (1999). *The blackwell dictionary of political science*. Blackwell Publishing.
- Belay, S. A., & Viswanadham, P. (2016). Tax fairness perceptions and compliance behavior: Evidence from the metropolitan cities of the Amhara regional state of Ethiopia. *International Journal of Science and Research*, 5(4), 1173-1183.
- Benk, S., Budak, T., & Cakmak, A. F. (2012). Tax professionals’ perceptions of tax fairness: Survey evidence in Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 3(2), 112-117.
- Beştaş, A. (2021). *Ücretlerin vergilendirilmesinde uluslararası karşılaştırmalı bir analiz: Asgari ücret üzerine bir değerlendirme*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Bilgin, K. U. (2015). Kamu personel yönetiminde ölçüt ve gösterge odaklı performans yönetimi. *Strategic Public Management Journal*, 1(1), 24-39.
- Bilici, N. (2004). *Vergi hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bilici, N. (2014). *Türk vergi sistemi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bingley, P., & Lanot, G. (2002). The incidence of income tax on wages and labour supply. *Journal of Public Economics*, 83(2), 173-194.
- Biyan, Ö., ve Yılmaz, G. (2012). Ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin karşılaştırmalı bir öneri: Beyanname yükümlülüğü. *Maliye Dergisi*, 162, 184-218.
- Blekesaune, M., & Quadagno, J. (2003). Public Attitudes toward welfare state policies: A comparative analysis of 24 nations. *European Sociological Review*, 19(5), 415-427.
- Bouvier, M. (2003). *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l’Impôt*. 5. Édition, Paris, LGDJ.
- Bozkurt, C. (2014). Kayıtdışı ekonominin bir değerlendirmesi ve Türkiye. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 13(1), 41-58.

- Brooks, C., & Manza, J. (2006). Social policy responsiveness in developed democracies. *American Sociological Review*, 71(3), 474-494.
- Brys, B. (2011). *Wage income tax reforms and changes in tax burdens: 2000-2009*. OECD Taxation Working Papers. Paris, France.
- Bucak, H. (2020). *Türkiye ve seçilmiş ülkelerde ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve vergi adaleti açısından değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Budak, T. (2010). *Türk vergi hukukunda anayasal ölçüt: Mali güç*. İstanbul: On İki Levha Yayın.
- Can Avşar, G. (2018). *Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin vergi adaleti bakımından değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Cansız, H. (2014). Defterdarlık çalışanlarının vergileme ilkelerine bakışı. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 33-43.
- Cansız, H. (2015). Defterdarlık çalışanlarının vergi algıları: Afyonkarahisar örneği. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(2), 433-450.
- Cordes, J. J., Juffras, J. N., 2012. State personal income taxes. In: Ebel, R. D., Petersen, J. E. (Eds.), *The Oxford handbook of state and local government finance* (pp. 300-332). Oxford: Oxford University Press.
- Country Economy (2022). *Turkey rises the national minimum wage*. <https://countryeconomy.com/national-minimum-wage/turkey#:~:text=Turkey%20rises%20the%20national%20minimum,account%2012%20payments%20per%20year>.
- Çok, M., Grulja, M. A., Turk, T., & Verbič, M. (2013). Taxation of wages in the Alps-Adriatic region. *Financial Theory and Practice*, 37(3), 259-277.
- Çağan, N. (1980). Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çakar, E. P. (2013). Vergiye karşı direnme şekilleri ve vergi inzivası. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 1293-1314.
- Çakır, Ö. (2006). *Ücret adaletinin iş davranışları üzerinde etkileri*. Ankara: Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası.
- Çalık, A. (2019). Son düzenlemeler ışığında kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 305-318.
- Çat, A. (2020). *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı üzerine bir analiz*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

- Çekmecelgil, A. (2022). *Ücretin korunması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çelik, O. (2013). *Türkiye’de kamu ve özel sektör ücret farklılıklarını belirleyen etmenler: Kantil regresyon yaklaşımı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çelik, S. (2019). *Ücret sistemleri ve performansa dayalı ücret*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çelik, N., Canikoğlu, N., ve Canbolat, T. (2019). *İş hukuku dersleri*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Çenberci, M. (1986). *İş kanunu şerhi*. Ankara: Olgaç Yayınları.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Çetin, G., ve Gökbunar, R. (2010). Mükellef haklarına vergi idaresi çalışanlarının bakışı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 23-45.
- Çetinkaya, K. T. (2014). Kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneği. *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 417-474.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve sosyolojik yönden yükümlülerin vergiye karşı tutum ve tepkileri*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çiçek, S. (2012). *Ücretler üzerindeki kamusal yüklerin incelenmesi ve değerlendirilmesi: Türkiye ve Avrupa Birliği ülkeler karşılaştırması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Çiçek, S., ve Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin vergiden kaçınma algısı ve demografik belirleyicileri üzerine bir araştırma: Isparta örneği. *Sosyoekonomi*, 24(28), 43-64.
- Çinar Öz, D. (2019). *Etkin ücret teorisi üzerine ekonometrik bir uygulama: Sivas ili kamu ve özel banka çalışanları örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Çorap, O. (2017). *Türkiye’de vergi adaletini sağlamada ödeme gücünü kavrama uygulamalarının etkinliği: Aydın ili özelinde ampirik araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak.
- Dağlı, K. T. (2021). *Maaş ve ücret haczi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dam, M., ve Ertekin, Ş. (2018). Türkiye’de vergi gelirlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin analizi. *Vergi Raporu Dergisi*, 228, 19-32.
- Değirmenci, H. (2022). Hizmet erbabına rekabet yasağı adı altında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(169), 227-240.

- Demir, İ. C. (2018). Mükellef perspektifinden vergi tarifeleri: Türkiye örneği. *Sosyoekonomi*, 26(35), 11-26.
- Demir, İ. C. (2013). *Türkiye’de vergi yükü: (Objektif ve sübjektif yönleriyle)*. Afyonkarahisar: Dora Yayınları.
- Demir, İ. C ve Gülten Y. (2013). Maliye politikasının sosyal amacı: Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı üzerine Türkiye geneli anket çalışması. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269-286.
- Demir, R. (2007). *Türkiye’de kamu sektöründe ücret yapı ve politikaları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demircan, A. S. (2015). Anayasal vergileme ilkeleri ışığında ücret gelirlerinin vergilendirilmesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 27(116), 259-274.
- Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformları ve Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirme*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Demirli, Y., Ayyıldız, Y., ve Vural, T. (2015). Vergi mükelleflerinin “Ödemede Uygunluk Kuralı’na” ilişkin algıları: Bolu ili alan araştırması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 45, 179-204.
- Devrim, F. (2002). *Kamu maliyesine giriş*. İzmir: İlkem Ofset.
- Dikmen, O. (1964). *Maliye dersleri*. İstanbul: Sermet Matbaası
- Dinler, Z. (2005). *Mikro ekonomi*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Doğan, G. (2014). Ayrımcılık tazminatı-sendikal tazminat (Dayandıkları esaslar ve farklılıkları). *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 361-390.
- Doğanyigit, S. (1993). Vergi kaybının önlenmesinde mükellefle olan ilişkilerin önemi. *Sayıştay Dergisi*, 13, 36-39.
- Durmuş, M. (2003). *Ekonomik istikrarın sağlanması ve kalkınmanın finansmanı bağlamında maliye politikaları, teori ve uygulamalarının değerlendirilmesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Durmuş, M. (2013). *Vergilemede adalet nasıl?*. <https://kesk.org.tr/2013/02/27/mustafa-durmus-vergilemede-adalet-nasil/> (Erişim tarihi: 04.08.2022).
- Edizdoğan, N. (1998). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. (2007). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2017). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N. Özker, N. Ferhatoglu E., ve Bilge, S. (2007). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Edlund, J. (1999). Trust in government and welfare regimes: Attitudes to redistribution and financial cheating in the USA and Norway. *European Journal of Political Research*, 35(3), 341-370.
- Eke, E. U. (2018). *Türkiye’de gelir vergisinde uygulanan ayırma ilkesinin gelir dağılımı üzerine etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Eker, M. (2022). *Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında düzenlenen muafiyet ve istisnaların vergi adaleti açısından değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Eraslan, G. (2016). *Vergi mevzuatı çerçevesinde Türkiye’de vergi adaleti üzerine bir değerlendirme*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Eraslan, M. T., ve Tozlu, A. (2011). Kamu yönetiminde performansa dayalı ücret sistemi. *Sayıştay Dergisi*, 81, 33-62.
- Erdem, B. (2022). *İş kanununa göre ihbar tazminatına hak kazanılan ve kazanılamayan haller*. https://www.bariserdem.com/pdf/ihbar_tazminati.pdf (Erişim tarihi: 17.07.2022).
- Erdem, E. (2007). *İnsan kaynaklarında ücret yönetimi sisteminin oluşturulması ve bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Eren, M. (2014). Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, 174, 98-124.
- Erginay, A. (1988). *Vergi hukuku, ilkeler-vergi tekniği, Türk vergi sistemi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erginay, A. (1995). *Vergi hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Erginay, A. (2003). *Kamu maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Ergür, O. K., ve Köstekçi, A. (2021). Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi adaleti: sporcuların vergilendirilmesi örneği. *Itobiad: Journal of the Human & Social Science Researches*, 10(3), 2936-2951.
- Erkin, G. (2012). Artan oranlılık. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 237-254.
- Ermiş, C. (2008). *Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaybı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erol, A. (2012). *Türk hukukunda ücret ve ücretin vergilendirilmesi*. İstanbul: İSMMMO Mevzuat Yayınları.
- Ertekin, Ş. (2018). Türkiye’de kamu görevlilerinin vergi algıları üzerine bir inceleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 655-668.

- Ertekin, Ş. (2021). Türkiye’de ücretler üzerindeki mali yükün adalet ilkesi açısından değerlendirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), 281-308.
- Euronews (2022). *Avrupa’da asgari ücret: Yüzde 29 zamma rağmen Türkiye, AB ülkelerinden sadece Bulgaristan’ı geçti.* <https://tr.euronews.com/2022/07/04/avrupada-asgari-ucret-yuzde-29-zamma-ragmen-turkiye-ab-ulkelerinden-sadece-bulgaristani-ge> (Erişim tarihi: 16.09.2022)
- Eurostat (2022). *Minimum wage statistics.* https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Minimum_wage_statistics (Erişim tarihi: 16.09.2022)
- Eyidoğan, F. (2019). *Ücretler üzerindeki kamusal yükler: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Feld, L. P., & Kirchgässner, G. (2003). The impact of corporate and personal income taxes on the location of firms and on employment: some panel evidence for the Swiss cantons. *Journal of Public Economics*, 87(1), 129-155.
- Fisher, R. C., Godderris, J. H., & Young, J. C. (1989). Participation in tax amnesties: The individual income tax. *National Tax Journal*, 42(1), 15-27.
- Fraile, M., & Ferrer, M. (2005). Explaining the determinants of public support for cuts in unemployment benefits spending across OECD countries. *International Sociology*, 20(4), 459-481.
- Fufa, T. M. (2017). *Taxpayers’ perception towards: Tax fairness, tax knowledge and tax complexity of Bole sub city category “B” business profit taxpayers.* Unpublished Doctoral Dissertation, St. Mary’s University, Addis Ababa, Ethiopia.
- Gale, W. G., & Samwick, A. A. (2014). *Effects of income tax changes on economic growth.* Economic Studies, https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/09_effects_income_tax_changes_economic_growth_gale_samwick.pdf (Erişim tarihi: 20.07.2022).
- Geberegbe, F. B., Idornigie, G. A., & Nkanbia-Davies, L. O. (2015). Perception of tax fairness and personal income tax compliance in Ken Saro-Wiwa Polytechnic, Bori. *Journal of Economics and Finance*, 6(6), 1-11.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). *Ücretler için vergi rehberi.* https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Gib%20Duyurular/2016_Ucret.pdf (Erişim tarihi: 02.10.2022)
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2022a). *Mevzuat.* <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim tarihi: 15.07.2022).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2022b). *Ücret geliri elde edenler için vergi rehberi.* https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/2022_ucretgeliri_rehber.pdf

- Gerbing, M. D. (1988). *An empirical study of taxpayer perceptions of fairness*. Dissertation, University of Texas, Austin, USA.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. ve Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.
- 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., Gerçek, A., & Aydoğdu, C. (2015). Factors determining taxpayers' perception towards tax fairness: The structural equation model for Turkey. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 7(1), 17-38.
- Gök, M., ve Yalçın, A.Z. (2015). Türkiye'de asgari ücretliler üzerindeki vergi yükünün diğer yükümlü grupları ile karşılaştırılması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 219-255
- Gök, M., Biyan, Ö., ve Akar, S. (2013). Vergilemede adalet ilkesinin anayasal temelleri ve uygulamaya yansımaları: seçilmiş OECD ülkeleri açısından karşılaştırmalı bir analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Gölçek, N. (2019). *Türkiye'de ve bazı AB ülkelerinde ücret gelirlerinin vergilendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Gülçicek, B. (2015). Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kurumlar vergisi üzerindeki etkisi. *Vergi Raporu*, 187, 233-258.
- Gülmüş, S. (2019). *Türk vergi hukukunda ücret ve vergilendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gülşen, M. İ. (2018). Uçak biletlerinde belirlilik ilkesinin irdelenmesi. *Journal of Awareness*, 3(5), 357-370.
- Günay, C. İ. (2013). *İş hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Güner, E. (2016). Kötü niyet tazminatı. *Mali Çözüm Dergisi*, 26, 289-295
- Güneş, B. (2022). *Ücret adaletinin sağlanması bağlamında ücret politika ve stratejilerinin rolü ve önemi: Bursa'da bir özel sektör firma örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede adalet ve gelir vergisi uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265.
- Gürdal, T. (1994). *Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Güzel, S. A., Özer, G., & Özcan, M. (2019). The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 78, 80-86.
- Habertürk (2022). *Ortalama ücrette OECD'den uzaklaştık*. <https://www.haberturk.com/ortalama-ucrette-oecd-den-uzaklastik-3475946-ekonomi> (Erişim tarihi: 16.09.2022)
- Hamilah, H., Lydia, L., Henni, H., Gusmiarni, G., & Reschiwati, R. (2022). The influence of tax system perception, tax justice, tax rate, tax audit, discrimination on tax embroidery behaviour. *Journal of Governance Risk Management Compliance and Sustainability*, 2(1), 25-35.
- Hassett, K. A., & Mathur, A. (2006). Taxes and wages. American Enterprise Institute Working Paper, 128, https://www.aei.org/wp-content/uploads/2011/10/20060315_TaxesandWages.pdf (Erişim tarihi: 20.07.2022).
- Hayat, E., ve Ertekin, Ş. (2020). OECD ülkelerinde cepten yapılan sağlık harcamalarının belirleyicileri: dinamik panel veri analizi. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 55(4), 2739-2757.
- Heien, T., & Hofäcker, D. (1999). How do welfare regimes influence attitudes? A comparison of five European countries and the United States 1985-1996, In *ECSR Workshop* (pp. 1-48), 7-8 October, Manheim, Germany.
- Hepaksaz, E., ve Avcı, O. (2018). Vergi uyumsuzluklarında alternatif çözüm yolları (İzaha davet müessesesi ve mükellef hakları bağlamında değerlendirmeler). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23 (Geybulla Ramazanoğlu Özel Sayısı), 759-772.
- Işığışok, Ö. (2017). *Ücret*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Işıklı, A. (1975). *Ücret*. Ankara: Doğan Yayınları.
- İçmen, M. (2018). *1980'den günümüze gelir vergisi unsurlarının vergi adaleti yönüyle değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Kahraman, A. (2003). Genel olarak ücret ve ücretin tahakkuku, *Kamu-İş Dergisi*, 7(2), 2-17.
- Kahriman, H. (2016). Vergiye gönüllü uyum çerçevesinde Türkiye'de gelir idaresinin organizasyon yapısı üzerine bir değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(1), 229-250.
- Kalyoncu, T. (2010). *Performans değerlemesi ve ücret yönetimi arasındaki ilişki: TEB Çağrı Merkezi örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kaplan, R. (2012). En az geçim indirimine ilişkin bazı yabancı ülke uygulamaları ve Türkiye açısından değerlendirmeler. *Maliye Dergisi*, (163), 367-388.

- Kaptan, S. (1998). *Bilimsel araştırma ve istatistik teknikleri* (11.Baskı). Ankara: Tek Işık Web Ofset.
- Karaalioğlu, Ş. (2021). *Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükünün incelenmesi ve değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Karakaş, M. (2019). Mükelleflerin vergi adaletine ilişkin bakış açıları: Diyarbakır ve Yalova örneği. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 16-36.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Kargı, V., ve Doğanlar, N. (2018). Vergilemede adaleti sağlamaya yönelik bir öneri “negatif vergi iadesi”. III. *International Rating Academy Congress On Applied Sciences* İçinde (ss. 239-246). 6-7 September 2018, Lviv, Ukraine.
- Kargı, V., ve Yüksel, C. (2010). Türkiye’de vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerine etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54, 23-44.
- Keskin, N. (2018). Vergiye yönelik mükellef tutum ve tepkileri. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 60-75.
- Kestane, D. (2003). Performansa dayalı ücret sistemi ve kamu kesiminde uygulanabilirliği. *Maliye Dergisi*, 142(144), 126-144.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye’de vergi adaleti. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, 66, 396-411.
- Kılıçoğlu, M. (2017). Vergi adaleti ve vergi etiği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 40(340), 71-85.
- Kınacıoğlu, K. İ. (2019). *İş kazası ve meslek hastalığında maddi manevi tazminat*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Kıyıcı, G. (2019). *Türkiye’de genel bütçe vergi gelirlerinin vergi adaleti yönünden değerlendirilmesi (2003-2018)*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Kızıl, E. (2020). Türk vergi sisteminde sporcuların ve elektronik sporcuların vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(159), 261-273.
- Kızılot, Ş., ve Taş, M. (2011). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kirmanoglu, H. (2009). *Kamu ekonomisi analizi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- 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.

- Koray, M. (1995). *Sosyal politika*. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Kozalı, B. (2021). *Vergi adaleti algıları bağlamında kaygan yamaç modeli: davranışsal vergi uyum analizi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kurt, R. (2017). Yıllık ücreti izin uygulamasında özellikli durumlar ve “iznin satılmazlığı”. *Mali Çözüm Dergisi*, 143, 43-68.
- Kuru, B., ve Aydın, B. (2020). *İstinaf sistemine göre yazılmış icra ve iflas hukuku ders kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kutluca, F. (2013). *Türkiye’de katma değer vergisi uygulamasının vergi adaleti açısından değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Küçük, D. (2018). *Sendikal tazminat*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Luitel, H. S. & Sobel, R. S. (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27(3), 19-38.
- Lipsmeyer, C., & Nordstrom, T. (2003). East versus West: comparing political attitudes and welfare preferences across European societies. *Journal of European Public Policy*, 10(3), 339-364.
- Mercan, S. (2006). *Vergi adaleti ve Türk vergi sisteminin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mercanoğlu, A. S. (2007). *Türk vergi sisteminde ücret gelirlerinin vergilendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mevzuat Bilgi Sistemi (2022a). *Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)*. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> (Erişim tarihi: 15.07.2022)
- Mevzuat Bilgi Sistemi (2022b). *İş Kanunu*. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4857.pdf> (Erişim tarihi: 16.07.2022)
- Meytlioğulları, Ç. (2019). *Türkiye’de yoksullukla mücadelede asgari ücretin vergilendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mill, J. S. (2018). Principles of political economy. In *The economics of population* (pp. 97-104). Routledge.
- Mollamahmutoğlu, H., Astarlı, M. ve Baysal, U. (2018). *İş hukuku ders kitabı bireysel iş hukuku* (2. Baskı). Ankara: Lykeion Yayınevi.
- Musgrave, R. A. (2004). *Kamu maliyesi teorisi-kamu ekonomisi alanında bir inceleme*. Çev: Şener, O. ve Methibay, Y., İstanbul: Asil Kitabevi.

- Musgrave, R. A. (1996), "Progressive taxation, equity and tax design", in *Tax Progressivity and Income Inequality*, Edited by Joel B. Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 341-356.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P. (1989). *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw Hill Book Company.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013). *Teori ve uygulamada kamu maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (2017). Ücret geliri elde edenler için vergi rehberi. *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın*, 246, 1-56.
- Nadaroğlu, H. (1976). *Kamu maliyesi teorisi*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Nadaroğlu, H. (1998). *Kamu maliyesi teorisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Nar, M. (2015). Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü: Vergi takozu uygulaması. *Journal of Human Sciences*, 12(1), 685-705.
- Narmanlıoğlu, Ü. (2014). *İş hukuku ferdi iş ilişkileri I*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Neumark, F. (1946). *Gelir vergisi-teori, tarihçe-pratik*. İstanbul: Hak Kitabevi.
- Öğdem, B. (2020). *Ücret hakkının korunması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Antalya Bilim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Antalya.
- Öner, E. (1986). *Kamu maliyesi*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K Yayın.
- Öney, H. (1998). *Otel işletmelerinde ücret yönetimi ve İstanbul'daki beş yıldızlı otellerde uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Öz, S. (2006). *Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay: Elde etme*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özcan, D. (2013). *İş hukukunda işçi alacakları*. Ankara: Adalet Yayın.
- Özdemir, C. S. (2011). *Açıklamalı-içtihatlı iş mevzuatı rehberi*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Öztürk, B. (2013). Sendikal tazminat. *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 78-119.
- Öztürk, H. S. (2012). *Verimlilik ve adalet ilkeleri açısından Türk vergi sistemindeki değişimin analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öztürk, İ., ve Ozansoy, A. (2011). Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün analizi. *Maliye Dergisi*, 161(2), 197-214.
- Özyer, M. A. (2003). *Açıklama ve örneklerle vergi usul kanunu uygulaması*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

- Papadakis, E., & Bean, C. (1993). Popular support for the welfare state: a comparison between institutional regimes. *Journal of Public Policy*, 13(3), 227-254.
- Parle, W. M. & Hirlinger, M.W. (1986). Evaluating the use of tax amnesty by state governments. *Public Administration Review*, 246–255.
- Paturot, D., Mellbye, K., Brys, B. (2013). *Average personal income tax rate and tax wedge progression in OECD countries*. OECD Taxation Working Papers. Paris, France.
- Pehlivan, O. (1996). *Kamu maliyesine giriş*. Trabzon: Yıldızlar Matbaacılık.
- Pehlivan, O. (2009). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2013). *Vergi hukuku*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Peran, T., ve Gümüş, İ. (2017). Sosyal politika açısından vergi adaleti: kuramsal bir tartışma. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(5), 184-191.
- Rechberger, S., Hartner, M., Kirchler, E., & Hämmerle, F. K. (2010). Tax amnesties, justice perceptions, and filing behavior: A simulation study. *Law & Policy*, 32(2), 214-225.
- Resmî Gazete (2006). *Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu*. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060616-1.htm> (Erişim tarihi: 17.07.2022).
- Resmî Gazete (2022). *Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan: Gelir Vergisi Genel Tebliği*. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220127-5.htm>
- Ricardo, D (2000). *Siyasal iktisadın ve vergilendirmenin ilkeleri*. (Çev: Ertan, T.). İstanbul: Belge Yayınları.
- Richardson, G. (2005). An exploratory cross-cultural study of tax fairness perceptions and tax compliance behavior in Australia and Hong Kong. *The International Tax Journal*, 31(1), 11.
- Sabuncuoğlu, Z. (1997). *Personel yönetimi- politika ve yönetsel taktikler*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Sabuncuoğlu, Z. (2005). *İnsan kaynakları yönetimi*. Bursa: Alfa Yayın.
- Sachweh, P., & Olafsdottir, S. (2012). The welfare state and equality? Stratification realities and aspirations in three welfare regimes. *European Sociological Review*, 28(2), 149-168.
- Sağlam, M. (2013). Vergi algısı ve vergi bilinci üzerine bir araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinde vergi algısı ve bilinci. *Sosyoekonomi*, 19(19), 315-334.
- Saki, Ş. (2013). Ücret gelirlerinin vergilendirmesi ve beyanı. *Vergi Raporu*, 162, 75-88.

- Sandalcı, U. (2020). Vergiden kaçınmayı etkileyen faktörlerin yapısal eşitlik modeli ile analizi. *Alanya Akademik Bakış*, 4(3), 1033-1056.
- Sandmo, A. (2004). *The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View*. Norwegian School of Economics and Business Administration, 1-31.
- Saraçoğlu, F. (2007). Asgari geçim indirimi (En az geçim indirimi): Türkiye için öneriler. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 40, 189-199
- Saraçoğlu, F., ve Ejder, H. (2002). Kamu malı yönetiminin açıklık ve samimilik ilkeleri açısından analizi. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 27, 39-53.
- Sarıllı, M. A. (2019). *Türk vergi sistemi*. İstanbul: Hermes Yayıncılık.
- Saruhan, Ş. C., ve Yıldız, M. L. (2012). *İnsan kaynakları yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Sayar, N. S. (1975). *Kamu maliyesi*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Sayidah, N., & Assagaf, A. (2019). Tax amnesty from the perspective of tax official. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1-12.
- Sayidah, N., Suryaningsum, S., Murdaningrum, S. L., Assagaf, A., & Sugiyanto, S. (2020). The justice of tax amnesty and tax compliance: Empirical study in Indonesia. *International Journal of Financial Research*, 11(6), 116-128.
- Seçkin, N. (2004). Ücretin belirlenmesinde performansın rolü. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(1-2), 487-499.
- Selçuk, Z., Palancı, M., Kandemir, M., ve DüNDAR, H. (2014). Eğitim ve bilim dergisinde yayınlanan araştırmaların eğilimleri: İçerik analizi. *Eğitim ve Bilim*, 39(173), 430-453.
- Selen, U., ve Özen, E. (2011). Türkiye’de hisse senedi gelirlerinde vergi istisna uygulaması: Amaç ve sonuçlar açısından bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 161, 148-166.
- Shafique, A., Abbasi, M. S., Awais, M., & ul Hassan, M. (2021). The impact of taxpayer perception on tax compliance moderated by adoption of e-tax system. *Sarhad Journal of Management Sciences*, 7(2), 219-236.
- Sharipov, O. (2020). *Ücret gelirleri üzerindeki mali yükler: Orta Asya Türk Cumhuriyetleri ve Kırgızistan*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ.
- Siahaan, F. O. (2012). The influence of tax fairness and communication on voluntary compliance: trust as an intervening variable. *International Journal of Business and Social Science*, 3(21), 191-198.
- Simons, H. C. (1938). *Personal income taxation the definition of income as a problem of fiscal policy*, Chicago, Illinois: The University of Chicago Press.
- Smith, A. (2006). *Milletlerin zenginliği*. (Çev: Derin H.). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

- Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede adalet kavramının sosyo-ekonomik analizi: Türkiye örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Sugözü, İ. H., Yıldırım, H., ve Aydın, H. I. (2014). Vergi adaleti açısından motorlu taşıtlar vergisinin analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32, 115-128.
- Surrey, S. S. (1969). Complexity and the internal revenue code: The problem of the management of tax detail. *Law and Contemporary Problems*, 34(4), 673-710.
- Süzek, S. (2018). *İş hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Svallfors, S. (1991). The politics of welfare policy in Sweden: Structural determinants and attitudinal cleavages. *British Journal of Sociology*, 42(4), 609-634.
- Szarowská, I. (2013). Effects of taxation by economic functions on economic growth in the European Union. In *6th International scientific conference: Finance and the performance of firms in science, education and practice* (pp. 746-758). Tomas Bata University, Zlin, Czech Republic.
- Szarowská, I. (2014). Personal income taxation in a context of a tax structure. *Procedia Economics and Finance*, 12, 662-669.
- Şaan, A. (2008). *Türkiye’de vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Şahin, S. (2014). *Vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerindeki etkileri: Erzincan ili örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Şapçı, M. (2016). *Ücret tatmininin örgütsel bağlılığa etkisi ve bir araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şen, Ö. (2016). *Türk vergi sisteminde ücretlerin kaynakta kesinti yöntemi ile vergilendirilmesinin değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bolu.
- Şener, A. (1994). Verginin önemi, vergi bilincinin topluma yayılması ve vergilerle ilgili son düzenlemeler. *Yaklaşım Dergisi*, 5(52), 118-130.
- Şener, O. (2014). *Kamu ekonomisi*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Şentürk, S. H. (2014). Vergiye gönüllü uyum sağlanmasında fayda ilkesinin rolü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 129-143.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2013). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2014). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2015). *Vergi hukuku (Genel hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Şenyüz D., Yüce M., ve Gerçek, A. (2016). *Vergi hukuku (Genel hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2020). *Vergi hukuku (Genel hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taşkan, Y. Z. (2018). *Vergi hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Taşkın, Y. (2012). Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54, 67-90.
- Taytak, M., ve Dalkıran, T. A. (2019). Vergi denetim algısına sahip vergi mükelleflerinin vergi adaleti ve vergi affı uygulamalarına bakışı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109-132.
- TDK (2022). *Güncel Türkçe sözlük*. <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 14.07.2022)
- Tekbaş, A. (2010). Vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tekin, F. (1978). Artan oranlılık ve Türk gelir vergisindeki uygulaması. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Tepav. (2006). *Yolsuzlukla mücadele TBMM raporu bir olgu olarak yolsuzluk: Nedenler, etkiler, çözüm önerileri*. Tepav Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-I. Ankara: Matsa Basımevi.
- Terzi, G. (2017). Uluslararası çifte vergilendirme ve önleyici düzenlemeler. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 9, 74-83.
- Terzioğlu, A. (2007). *Sendikal nedenle fesih*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Thierry, H. (1992). Pay and payment systems. In Hartley, J. F. & Stephenson, M. G. (Eds.), *Employment relations*. (pp. 163-184). Oxford: Blackwell Publishers.
- Tınar, M. Y. (1996). *Çalışma psikolojisi*. İzmir: Necdet Bükey Matbaacılık.
- Topal, M. (2016). Vergi adaleti algısı: gelir vergisi mükellefleri üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 9(2), 149-172.
- Topal, M. H. (2011). *Refah devletine yönelik tutumlar ve vergi adaleti algısı: Türkiye üzerine bir araştırma*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Topan, D. (2019). *Vergi adaleti ve 2000 sonrası dönemde Türk vergi sisteminin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Topuzkanamış, E. (2012). Yeniden paylaşım, vergilendirme ve adalet. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 103-131.

- Trade Economics (2022). *Turkey gross minimum monthly wage*.
<https://tradingeconomics.com/turkey/minimum-wages>
- Turhan, S. (1998). *Vergi teori ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk, İ. (1996). *Kamu maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Ubay, B. (2012). Ücret geliri elde edenler üzerinde vergi yükü; Türkiye, Avrupa Birliği ve OECD ülkeleri karşılaştırması. *Vergi Raporu*, 154, 115-125.
- Uluatam, Ö. (1991). *Kamu maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Uluatam, Ö. (2005). *Kamu maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ulusoy, A. (1995). Ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 89-101.
- Ulutürk, S., ve Ersezer, D. (2005). Gelir, gelir dağılımı yaklaşımları ve devletin rolü. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 47, 87-105.
- Uğur, A. (2003). *İnsan kaynakları yönetimi*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Uray, M. S. (2017). *Türkiye’de vergi harcamaları ile vergi adaleti arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Isparta.
- Uruş A. F. (2017) *Optimal vergileme ilkeleri ile vergilere karşı gösterilen tepkiler arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Uygun, S. V. (2016). Kamu işletmeciliği perspektifinde performansa dayalı ücretlendirme sisteminin kamu personel yönetiminde uygulanabilirliği. *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 5(13), 82-101.
- Uzun, A. E. (2007). *Türkiye’de gelir vergisi ve gelir dağılımı*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ünlü, Z. (2019). *Türkiye’de dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ünsal, E. M. (2000). *Mikro iktisat*. Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Verboon, P., & Dijke, M. V. (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.
- Widuri, R., & Irawan, W. (2019). Tax justice perception and trust in government on tax compliance. In *International Conference on Tourism, Economics, Accounting, Management, and Social Science (TEAMS 19)* (pp. 105-110). Atlantis Press.
- Yalçın, S. (1991). *Personel yönetimi*. İstanbul: İşletme Fakültesi Yayını.

- Yaraşır, S. (2013). Vergi afları ve Türkiye’deki vergi aflarının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 379, 175-187.
- Yeniçeri, H. (2014).  cret gelirlerinin vergilendirme usulleri ve vergi adaleti. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 77-85.
- Yeniçeri, H. (2017). Beyan esasına dayanan vergilerde vergi kayıp ve kaçaklarının psikolojik nedenlerinin tespitine yönelik bir araştırma. *Maliye Sempozyumu*. 19, 990-1011.
- Yeniçeri, H., ve Avcı O. (2021). Anayasal vergilendirme ilkeleri kapsamında vergi affı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 12(29), 317-329.
- Yereli, A. B., ve Ata, A. Y. (2011). Vergi adaletine ulařma yöntemleri çerçevesinde fayda ilkesinin teorik açıdan değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.
- Yew, B., Milanov, V., & McGee, R. W. (2015). An analysis of individual tax morale for Russia: Before and after flat tax reform. *International Business Research*, 8(1), 60-80.
- Yılmaz, G. A. (2006). *Kayıt dışı ekonomi ve     m yolları*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Yılmaz, R. (2018). *İnsan kaynakları yönetiminde ücret ve eğitim uygulamalarının çalışanların iř tatmini üzerine etkisi ve bir araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Zaim, S. (1997). * alışma ekonomisi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

6. EKLER

Ek 1. Anket Formu

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu, Adnan Menderes Üniversitesi'nde Yüksek Lisans Tezi kapsamında yapılan bir araştırmaya veri temin edebilmek amacıyla hazırlanmıştır. Ankete katılım gönüllülük esasına dayalıdır. Ankete vereceğiniz cevaplar sadece araştırma maksadıyla kullanılacaktır. Ankette hiçbir ifadenin doğru ya da yanlış yanıtı yoktur; önemli olan sizin bu konudaki görüşünüzdür. Bu nedenle, değerlendirmenin daha sağlıklı yapılabilmesi için lütfen soru atlamadan tüm maddeleri doldurunuz. Sonuçlar, istatistiksel kurallara uygun olarak genelleyeceğinden, ankete kimlik bilgisi koymanız istenmemektedir. Katılımınız ve değerli fikirleriniz için teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Şaban ERTEKİN

Melek SAYDAM

GENEL BİLGİLER

Cinsiyetiniz ☐ Kadın ☐ Erkek					
Medeni Durumunuz? ☐ Evli ☐ Bekar					
Yaşınız ☐ 18-24 ☐ 25-33 ☐ 34-41 ☐ 42 yaş ve üzeri					
Eğitim Durumunuz? ☐ Lise ☐ Üniversite ☐ Lisansüstü					
Aylık Gelir Durumunuz? ☐ 7000 TL veya daha az ☐ 7001-10.000 TL ☐ 10.001-15.000 TL ☐ 15.001 TL ve üzeri					
Lütfen aşağıda yer alan ifadelere, 1- Hiç Katılmıyorum... 5- tamamen katılıyorum olmak üzere, 1-5 arasında katılım derecenizi aşağıdaki kutulara (X) şeklinde belirtiniz.	1	2	3	4	5

1. Ülkemizde vergi sistemi öncelikli olarak yoksulluk, işsizlik, eşitsizlik gibi sosyal sorunların çözümüne yönelik olarak en adil bir biçimde uygulanmaktadır.	GENEL ADALET
2. Ülkemizde herkes gelirine uygun düzeyde vergi ödemektedir.	
3. Ülkemizde vergi yükü vergi mükellefleri arasında adil dağıtılmıştır.	
4. Ülkemizde vergi sistemi, sosyal güvenlik, sağlık sigortası, eğitim yardımı, çocuk yardımı, konut yardımı ve benzeri sosyal yardım programları için adil bir biçimde kullanılmaktadır.	
5. Ülkemizde herkes ödeme gücüne uygun vergi ödemektedir.	
6. Ülkemizde genel olarak alınan vergiler adildir.	
7. Ülkemizde zengin insanlar ödemeleri gereken vergiyi tam olarak ödemektedirler.	
8. Ülkemizde başta yoksul, muhtaç, yaşlı, işsiz gibi düşük gelirli mükelleflerin vergi yükü oldukça düşüktür.	
9. Ülkemizde muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi ayrıcalıkları hak edenlere tanınmaktadır.	
10. Yaptığım vergi ödemelerine karşılık devletin bana sağladığı sosyal güvenlik, sağlık sigortası, eğitim yardımı, çocuk yardımı, konut yardımı ve benzeri sosyal destekler yeterli düzeydedir.	KARŞILIKLI ADALET
11. Ülkemizde yoksul kişilere sağlanan muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi ayrıcalıkları zenginlere göre daha yüksektir.	
12. Devletin bana sağladığı hizmetleri dikkate aldığım, ödediğim verginin tam karşılığı olduğunu düşünüyorum.	
13. Bana göre ülkemizde aynı gelir düzeyine sahip kişiler aynı düzeyde vergi ödemektedirler.	YATAY ADALET
14. Ülkemizde benimle aynı gelir düzeyine sahip herkesin benim ödediğim kadar vergi ödediğini düşünüyorum.	
15. Ülkemizde aynı gelir düzeyine sahip herkese aynı düzeyde muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi ayrıcalıkları sağlanmaktadır.	
16. Ülkemizde kişilerin gelirleri arttıkça daha fazla vergi ödemektedirler.	DİKEY ADALET
17. Ülkemizde gelir düzeyi çok düşük olanlar çok düşük oranda vergi ödemektedirler.	
18. Ülkemizde yüksek gelirli zenginler yüksek oranda vergi ödemektedirler.	
19. Ülkemizde vergi cezaları adildir.	CEZA ADALETİ
20. Ülkemizde vergi kaçırınlar kaçırıldıkları verginin cezasını tam olarak ödemektedirler.	
21. Ülkemizde vergi kaçırınlar hak ettikleri cezayı zamanında görmektedirler.	
22. Üzerime düşen verginin tamamını ödemiyorum	KİŞİSEL ÇIKAR ADALETİ
23. Benimle aynı yaşam standardına sahip olanlar ile kendimi karşılaştırdığımda onlarla aynı vergi ayrıcalıklarına sahip olduğumu düşünüyorum	
24. Vergi sistemimiz, benden daha yüksek gelirliilere göre bana daha fazla muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi ayrıcalıkları sağlamaktadır.	