



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**BASİT USULE TABİ OLMA İLE VERGİ BİLİNCİ VE AHLAKI
ARASINDAKİ İLİŞKİ: ÇORUM İLİ ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Nurcan İGNECİ

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

TOKAT- 2024

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr.Öğr.Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Basit Usule Tabi Olma ile Vergi bilinci ve Ahlakı Arasındaki İlişki: Çorum İli Örneği ” adlı Yüksek Lisans/ Doktora tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

/ /2024

Nurcan İGNECİ

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve tecrübesi ile yoluma ışık tutan danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN'a ve tezimin analiz kısmında bilgi ve deneyimleri ile bana yardımcı olan Sayın Doç. Dr. Yavuz ACUNGİL ve Doç. Dr. Cevat TOSUN'a ayrı ayrı teşekkür etmek isterim. Bu uzun süreçte ne zaman motivasyonum düşse bana her zaman pozitif enerji veren, çalışma sürecinde tüm zorlukları benimle göğüsleyen ve karşılaştığım zorluklarda bana destek olarak stres yönetimimde bana yardımcı olan hiç yalnız bırakmayan en büyük şansım, canım eşim Yasin İGNECİ'ye sonsuz teşekkür ederim. Ayrıca çalışma sürecim boyunca zaman zaman ihmal ettiğim evimizin neşesi canım kızım Fatma Beyza İGNECİ'ye teşekkür etmeyi borç bilirim.

ÖZET

BASİT USULE TABİ OLMA İLE VERGİ BİLİNCİ VE AHLAKI ARASINDAKİ İLİŞKİ: ÇORUM İLİ ÖRNEĞİ

İGNECİ, Nurcan

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

Toplumların ve kamunun ihtiyacı olan hizmetlerin finansmanında öncü kaynak olan vergiler mükellefler açısından farklı tepkiler ile karşılanmaktadır. Vergilerin yeterince tahsil edilemediği durumlarda devletler mevcut vergilerde artış, yeni vergi türleri ve borçlanma gibi farklı çözümler geliştirmektedir. Bu bağlamda toplumda vergisel reaksiyonları en aza indirebilmek için vergide gönüllü uyumun sağlanabilmesi adına bireyin vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterli ölçüde geliştirilmesi önem arz etmektedir.

Türk vergi sistemimizde 26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bazı düzenlemelere gidilmiştir. Bir tür geçici vergi istisnası olarak nitelendirilen düzenleme ile basit usule tabi mükelleflerin ticari kazançlarına gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Basit usule tabi elde edilen kazançların vergilendirilmesi ile merkezi yönetim bütçesine katkısı nispeten düşük olsa da sayıca fazla mükellefi etkilemektedir. Literatür incelemelerinde örnek kitle olan basit usule tabi mükellef grubu üzerinde başkaca çalışılmaya rastlanılmaması çalışmamızı diğer çalışmalardan ayırtırmakta ve çalışmamıza gelecekte bu kitle üzerinde yapılacak ilgili çalışmalar için bir rehber niteliği kazandırması öngörülmektedir.

Çalışmada Çorum ilinde faaliyet gösteren basit usule tabi vergi mükelleflerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramlarına ilişkin tutum ve düşüncelerini incelemek için çeşitli tutum ifadelerinden oluşan anket çalışması uygulanmıştır. Analiz sonucu elde edilen bulgulara göre, basit usule tabi olan mükelleflerin ticari kazançları gelir

vergisinden istisna olmasına rağmen vergi yükünün yüksek olduğunu düşünen mükellef sayısının nispeten fazla olduğu gözlemlenmiştir. Vergi ahlakını etkileyen demografik faktörlere göre cinsiyet ile vergi bilinci ve vergi ahlakı arasında, eğitim ile vergi ahlakı, vergi algısı ve vergi yükü arasında anlamlı olumlu ilişki tespit edilmiştir. Bununla birlikte Çorum ilinde basit usul vergi mükelleflerinin vergi bilinç düzeylerinin yüksek olmasına rağmen aynı düzeyde vergi ahlak düzeylerine sahip olmadığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Bilinci, Vergi Ahlakı, Basit Usulde Vergilendirme, Basit Usule Tabi Vergi Mükellefi.



ABSTRACT

THE RELATIONSHIP BETWEEN SIMPLE PROCEDURE AND TAX AWARENESS AND ETHICS: THE CASE OF ÇORUM PROVINCE

İGNECİ, Nurcan

Master's Thesis, Finance Public

Advisor: Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

Taxes, which are the leading source of financing the services needed by societies and the public, are met with different reactions from taxpayers. In cases where taxes cannot be collected sufficiently, states develop different solutions such as increases in existing taxes, new tax types and borrowing. In this context, it is important to develop the individual's tax awareness and tax morale sufficiently to ensure voluntary tax compliance in order to minimize tax reactions in society.

Some regulations have been made in our Turkish tax system with the Tax Procedure Law No. 7338 and the Law on Amendments to Certain Laws, published in the Official Gazette No. 31640 dated October 26, 2021. With the regulation, which is described as a type of temporary tax exemption, income tax exemption has been introduced to the commercial earnings of taxpayers subject to the simple procedure. Although its contribution to the central government budget is relatively low by taxing the earnings obtained subject to a simple procedure, it affects a large number of taxpayers. The fact that no other studies were found on the taxpayer group subject to the simple procedure, which is the sample population in the literature reviews, distinguishes our study from other studies and it is envisaged that our study will provide a guide for relevant studies to be conducted on this population in the future.

In the study, a survey consisting of various attitude expressions was applied to examine the attitudes and thoughts of taxpayers subject to the simple procedure operating in Çorum province, regarding the concepts of tax awareness and tax morale. According to the findings obtained as a result of the analysis, it has been observed that although the commercial earnings of taxpayers subject to the simple procedure are exempt from income tax, the number of taxpayers who think that the tax burden is high

is relatively high. According to demographic factors affecting tax morale, a significant positive relationship was found between gender and tax awareness and tax morale, and between education and tax morale, tax perception and tax burden. However, although simple tax taxpayers in Çorum province have high tax awareness levels, it is seen that they do not have the same level of tax morale.

Key Words: Tax Awareness, Tax Morality, Simple Procedure Taxation, Simple Procedure Taxpayer.



İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME	ii
TEŞEKKÜR	iii
ABSTRACT.....	vi
TABLolar LİSTESİ	iv
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ.....	8
BÖLÜM 1:.....	10
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ VE BASİT USULDE VERGİLENDİRME	10
1.1.ESNAF MUAFLIĞI	12
1.1.1.Esnaf Muaflığının Genel Şartları	12
1.1.2.Esnaf Muaflığının Özel Şartları	12
1.2.GERÇEK USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ	13
1.2. BASİT USULDE VERGİLENDİRME VE TARİHSEL GELİŞİMİ.....	15
1.3. BASİT USULDE TESPİT OLUNAN KAZANÇLARIN GELİR VERGİSİ İSTİSNASI	17
1.4. BASİT USUL VERGİLENDİRMEYE TABİ OLMANIN ŞARTLARI.....	18
1.4.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları.....	19
1.4.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları.....	20
1.5. BASİT USULE TABİ MÜKELLEFLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	24
1.5.1. Bildirim Yükümlülüğü	24
1.5.2. Belge Düzenleme ve Alma Yükümlülüğü	25
1.5.3. Belge Saklama ve İbraz Etme Yükümlülüğü	26
1.5.4.Tevsik (Belgeleme) Yükümlülüğü	26
1.5.5.Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Yükümlülüğü.....	27
1.6. BASİT USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ.....	27
1.7. BASİT USUL VERGİLENDİRME SİSTEMİNİN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	28
1.7.1. Yıllık Beyanname Verilmemesi.....	28
1.7.2. Basit Usule Tabi Olunan Mükellefler İçin Katma Değer Vergisi Uygulaması.....	29
1.7.3. Basit Usule Tabi Yükümlülerin Yanında Çalışan Ücretlilerin Durumu	30
1.7.4. Vergi Levhası Alınmaması	30

1.7.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği ve Kullanıldığı Tespit Edilen Mükellefin Durumu	31
1.7.6. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Genç Girişimci Kazanç İstisnası.....	32
1.8. BASİT USULE İLİŞKİN SON DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	33
1.8.1. 7338 Sayılı Kanun ile Getirilen Basit Usul Vergilemede Gelir Vergisi İstisnasının Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	36
BÖLÜM 2: VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKINA YÖNELİK TEORİK ÇERÇEVE.....	39
2.1.VERGİ AHLAKI	39
2.3.1. Vergi Kültürü	47
2.3.2.Vergi Psikolojisi.....	49
2.3.4.Vergi Algısı.....	50
2.3.5.Vergi Uyumu.....	52
2.4.VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	54
2.4.1. Demografik Faktörler.....	54
2.4.2. Sosyo-Kültürel Faktörler.....	59
2.4.3. Ekonomik ve Hukuki Faktörler.....	64
2.5.YÜKÜMLÜLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞ BİÇİMLERİ	74
2.5.1.Vergi Kaçakçılığı	74
2.5.2. Vergi Grevi – Vergi Reddi	75
2.5.3.Vergiye Karşı Sivil İtaatsizlik	75
2.5.4.Vergiden Kaçınma	76
2.5.5. Verginin Yansıtılması	77
2.5.6. Verginin İkame Etkisi	77
2.5.7. Verginin Gelir Etkisi	78
2.5.8. Vergi Cennetlerine Göç.....	78
2.5.9. Siyasal Tepki: Oy Kayması.....	79
2.6. DÜNYA’DA VERGİ AHLAKI VE BİLİNCİ.....	80
2.6.1 OECD’ye Üye Topluluklarda Vergi Ahlakı.....	81
2.6.2. Asya Topluluklarında Vergi Ahlakı.....	83
2.6.3 Geçiş Ekonomileri (Eski Sovyet Birliği ve Doğu Avrupa Ülkeleri)’nde Vergi Ahlakı	85
2.6.4. Latin Amerika Topluluklarında Vergi Ahlakı.....	86
2.6.5. Orta Doğu Topluluklarında Vergi Ahlakı	88
BÖLÜM 3:	91

BASİT USULDE FAALİYET GÖSTEREN MÜKELLEFLERİN VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAK DÜZEYLERİNİN ÖLÇÜLMESİ: ÇORUM İLİ ÖRNEĞİ.....	91
3.1. VERGİ AHLAKINI ÖLÇMEYE YÖNELİK LİTERATÜR TARAMASI	91
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	96
3.3. METODOLOJİ	97
3.3.1. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları.....	97
3.3.2. Ana Kütle ve Örneklem Hacminin Belirlenmesi	98
3.4. ARAŞTIRMAYA YÖNELİK VERİLERİN ELDE EDİLMESİ.....	99
3.5. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE YORUMLANMASI	100
3.5.1. Demografik Değişkenler ve Frekans Dağılımları	100
3.5.2. Sıklık ve Yüzde Dağılım Analizi	102
3.6. ÇAPRAZ DAĞILIM ANALİZLERİ	114
3.6.1. Cinsiyete Göre Elde Edilen Bağımsız T- Testi Analizleri	114
3.6.2. Null Hipotezi ile Pearson Korelasyon Çapraz Dağılım Analizi	116
3.7. TEK YÖNLÜ VARYANS ANALİZİ (ANOVA)	120
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	125
KAYNAKÇA.....	130
EKLER	154

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo No.....	Sayfa
Tablo 1.1. 2024 Yılı Kar Hadleri Emsallerine Göre Düşük Kalmış Emtialar İçin Özel Şartlar .	21
Tablo 1.2: Türkiye’de 2000-2023 Yılları Arasında Gelir Vergisi ve Basit Usule Tabi Mükellef Sayıları.	33
Tablo 1.3: Basit Usulde Vergi Tahsilatının Gelir Vergisi Tahsilatına Oranı (2000-2022).	35
Tablo 1.4: OECD Ülkelerinde Vergi Ahlak Düzeyi	82
Tablo 1.5: Asya Ülkelerinde Vergi Ahlak Düzeyi.	83
Tablo 1.6: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Ahlak Düzeyi (% - Ortalama) Değerleri	85
Tablo 1.7: Latin Amerika Ülkelerinde Vergi Ahlakı Düzeyi.....	87
Tablo 1.8: Orta Doğu Ülkelerinde Vergi Ahlakı Düzeyi	89
Tablo 1.9: Çorum İlinde Faal Mükellef Türleri ve Sayıları (2023-Aralık).	98
Tablo 1.10: Belirli Evren İçin Makul Örneklem Büyüklükleri	98
Tablo 1.11: Anket Soruları Geçerlilik Güvenilirlik Analizi	99
Tablo 1.12: Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Frekans Dağılımı	100
Tablo 1.13: Katılımcıların Faaliyet Gösterdikleri Sektörlerin Frekans Dağılımı	101
Tablo 1.14: Mükelleflerin Vergi Algısına Yönelik Önermelere Verdiği	103
Cevaplara Göre Dağılımı	103
Tablo 1.15: Mükelleflerin Vergi Bilincine Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.	104
Tablo 1.16: Mükelleflerin Vergi Bilincinin Arttırılmasına Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.	106
Tablo 1.17: Mükelleflerin Vergi Ahlakına Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı	108
Tablo 1.18: Mükelleflerin Vergi Yüküne Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.	110
Tablo 1.19: Mükelleflerin Vergi Sistemine Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.	113
Tablo 1.20: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısının Cinsiyete Göre İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları	114
Tablo 1.21: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilincinin Cinsiyete Göre İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları	115
Tablo 1.22: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yükünün Cinsiyete Göre İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları	115
Tablo 1.23: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Ahlakının Cinsiyete Göre İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları	115
Tablo 1.24: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Bilinci Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar	116
Tablo 1.25: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Yükü Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar	117
Tablo 1.26: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Sistemi Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar	117
Tablo 1.27: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar	118
Tablo 1.28: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Bilincinin Arttırılması İçin Yapılması Gerekenler Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar....	118

Tablo 1.29: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Sisteminin Yapısı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar	119
Tablo 1.30: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar	119
Tablo 1.31: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yüğü ve Vergi Bilincinin Artması İçin Yapılması Gerekenler Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar	120
Tablo 1.32: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları.....	120
Tablo 1.34: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları.....	121
Tablo 1.35: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilincinin Arttırılması İçin Yapılması Gerekenler İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları	121
Tablo 1.36: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yüğü İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları.....	122
Tablo 1.37: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yüğü İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Post-Hoc Testi Sonuçları	122
Tablo 1.38: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Sisteminin Yapısı İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları	123
Tablo 1.39: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Ahlakı İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları.....	123
Tablo 1.40: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Ahlakı İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Post-Hoc Testi Sonuçları	123

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BBK	Büyükşehir Belediye Kanunu
DDA	Dünya Değerler Anketi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GVGT	Gelir Vergisi Genel Tebliği
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSSK	Genel Sağlık Sigortalar Kanunu
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
s.	Sayfa
TESK	Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
KBUTOMVİR	Kazançları Basit Usulde Tespit Olunan Mükelleflerde Vergi İstisnası Rehberi
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
OECD	Organization for Economic Co-Operation and Development
OPEC	Organization of Petroleum Exporting Countries
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
STATA	Statistical Software for Data Science
ISSP	International Social Survey Programme
TESK	Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu

VUK

Vergi Usul Kanunu

VUKGT

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği



GİRİŞ

Toplumların ve kamunun ihtiyacı olan hizmetlerin finansmanında öncü kaynak olan vergiler, mükellefler açısından farklı tepkiler ile karşılanmaktadır. Kamusal hizmet ifalarının süreklilik arz etmesi öncü finansman kaynağı olan vergilerin devlet otoritelerince etkin bir şekilde toplanması ile mümkündür. Bu bağlamda toplumda vergisel reaksiyonları en aza indirebilmek için vergide gönüllü uyumun sağlanabilmesi adına bireyin vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterli ölçüde geliştirilmesi önem kazanmıştır.

Devletler, vergilerin yeterince tahsil edilemediği durumlarda mevcut vergilerde artış, yeni vergi türleri ve borçlanma gibi farklı çözümler geliştirmektedir. Bununla birlikte devletler bazı salgın, savaş, göç gibi küresel krizlerin yaşandığı durumlarda olumsuz ekonomi koşulları bertaraf edilene kadar belirli bir kesime kalıcı olmayan geçici yasal düzenlemeler sağlamaktadır. Bu husus gözetilerek yakın geçmişte yaşanan ve etkileri her alanda devam eden Covid-19 salgını sebebiyle ülke ekonomisini canlı tutabilmek amacıyla Türk Vergi Sistemi'mizde 26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bazı düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenleme kapsamında geçici olarak basit usule tabi mükelleflerin ticari kazançlarına gelir vergisi istisnası getirilmiştir.

İlgili kanun maddesinin getirildiği tarihte Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) vergi istatistik verilerine göre Türkiye'de 2021 takvim yılı basit usule tabi mükellef sayısı 836.871 kişiden oluşmaktaydı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) genel yönetim bütçe istatistiklerine göre o dönemde elde edilen gelir 237.008 milyon TL'ydi (GİB, 2021; HMB, 2021). Günümüzde basit usulde vergilendirilen mükellef sayısı 833.417 kişiden oluşmaktadır. Bu sayıda mükellefin kazançlarının vergiden istisna edilmediği varsayıldığında 2021 yılında elde edilen vergi tahsilatı üzerinden güncel (2023 yılı yıllık) % 61,36'lık enflasyon oranına göre yaklaşık olarak 382.423 Milyon TL vergi geliri elde edilmiş olacaktı. Dolayısıyla çıkarılan ilgili yasa ile günümüzde devletin yaklaşık 145.006 milyon TL vergi kaybı bulunmaktadır (Arslan, 2023). Kaynak arayışında bulunan şu günlerde bu gelir kaybının oldukça kıymetli olduğu düşünülmektedir.

Buradan hareketle hükümetlerin geçici çözümler üretmek yerine vergi elde etme potansiyeline sahip basit usule tabi mükelleflere vergi bilinci ve ahlak olgusunu kavramalarına öncü olabilmesi ve nihayetinde vergi uyumsuzluğu sorununa kalıcı çözümler üretilebiliyor olması araştırmanın çıkış noktasını oluşturmuştur.

Araştırmanın amacı, Çorum ilinde faaliyet gösteren basit usule tabi vergi mükelleflerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramlarına ilişkin tutum ve düşüncelerini ortaya koymaktır. Bu çerçevede çalışmanın ilk bölümünde Türk Vergi Sistemi'nde ticari kazancın vergilendirilmesi ve basit usulde vergilendirme sistemi başlıklar halinde değerlendirilmiştir. Bu başlıklar altında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nuna göre ticari kazanç kavramı ve tespit yöntemleri üzerinde durulmuştur. Devamında ise basit usulde vergilendirme sistemi tarihi hakkında bilgi verildikten sonra istisna uygulaması, sistemin genel ve özel şartları, mükellefiyet yükümlülükleri, sistemin günümüzdeki durumu ve yapılan son düzenlemelerin vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise vergi bilinci ve vergi ahlakı başlığı altında konunun teorik açıdan ele alınmıştır. Bu başlık altında vergi bilinci ve ahlakı ile ilişkili kavramlar, vergi bilinci ve ahlakını etkileyen faktörler, yükümlü davranış biçimleri ele alınmıştır. Daha sonra Dünya'da vergi ahlakı ve bilinci ile Amerika, Avrupa, Asya ve Ortadoğu'daki vergi ahlak düzeyleri incelenerek konu ile ilgili geniş perspektiften değerlendirmelerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmı olan son bölümde ise basit usule tabi vergi mükelleflerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı Çorum ili özelinde Özgün (2017) tarafından kullanılmış olan 33 soruluk bir anket çalışmasıyla incelenmiştir. Bunun için Çorum ilinde faaliyet gösteren toplamda 369 vergi mükellefi üzerinde anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler ise IBM SPSS 20.0 (Statistical Package for the Social Sciences) paket programı ile analiz edilerek yorumlanmıştır.

BÖLÜM 1:

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ VE BASİT USULDE VERGİLENDİRME

GVK'da gelir unsurlarından ilkinin ticari kazanç oluşturmaktadır (GVK, m.37-51). Ticari kazanç, gelir unsurları arasında en önemli kazanç türü özelliğine sahip olmakla birlikte vergi dairelerinde kayıtlı yoğun mükellef kitlesini oluşturmaktadır (Öner, 2015, s.46). Ticari kazancın tanımı 193 sayılı GVK' da¹ yapılmıştır. Buna göre ticari kazanç; *“her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden sonra doğan kazançlardır”* şeklinde tanımlanmıştır (GVK, m.37). Tanımda ifade edilen “sınai faaliyet” hammaddelerin işlenmesi, nakliyatı, muhafaza edilmesi ve nihayetinde talebi karşılayacak niteliğe ulaşmasını, “ticari faaliyet” ise gerekli aşamalardan geçmiş ürünlerin belirli bir yer ve zamanda talep sahiplerine dağıtımını ifade etmektedir (Bulutoğlu, 1978, s.88).

Ticari kazancın tespit edilebilmesi için iki önemli husus ön planda tutulmaktadır. Bu hususlardan ilki dönemsellik ilkesi bir diğeri ise tahakkuk esasıdır. Vergi idaresince düzenlenen ilgili özelgede tahakkuk esası ile ilgili olarak şu ifadeler yer verilmiştir²;

“Gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılır.”

Özelgede yer alan ifadeler göre tahakkuk esasını uygulanabilmesi için ticari faaliyet kapsamında gelir ve gideri doğuran işlemin neticelenmesi, ticari faaliyet sonucunda işlem miktarının ve işlem kaynaklı alacak veya borç koşullarının belirlenmiş olması gerekmektedir (Gümüş, 2022, s.61).

Vergi idaresince düzenlenen bir başka özelgede ise dönemsellik ilkesi ile ilgili olarak şu ifadeler yer verilmiştir³.

¹ 01.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² GİB - Sakarya VDB - Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü - (MHGM): 04.12.2018. tarih ve 41931384- 120 [231-2018-3] - Esas ve 54789 Sayılı Özelge.

“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması; gelir veya giderlerin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanması gerekmekte olup, söz konusu ilke gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek, hasılat, gelir ve karlarını aynı döneme ait maliyet ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar.”

Özelgede yer alan ifadeler ışığında ticari faaliyetlerini yürüten işletmeler, dönemsel olarak gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmelidir. İşletmenin ilgili döneme ait hasılat, kar ve gelirleri ile ilgili döneme ait maliyet, gider ve zararlarını karşılaştırmalıdır (Gümüş, 2022, s.62).

GVK’ nın 37. maddesinde ticari kazancın kapsamına giren faaliyetler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır. Buna göre;

- “Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesi,
- Coberlik işlerinden,
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
- Gayrimenkulleri alım, satım ve inşa işleriyle devamlı uğraşanların bu işlerinden,
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satım ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
- Dış protezciliği,
- Satın alınan arazinin beş yıl içinde parsellenerek beş yıl içinde veya daha sonra satılmasından elde edilen kazançlar.”

Buna göre söz konusu maddede ticari kazanç kapsamına göre faaliyetlerin tek tek sayıldığı görülmektedir. Ayrıca, bir ticari ve sınai faaliyet sonucu elde edilen gelirin ticari kazanç kapsamında değerlendirilebilmesi için bu faaliyetin bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması, sürekli ve bizzat ilgili kişi tarafından yürütülmesi gerekmektedir (Öner, 2015, s.46). Ticari ve sınai faaliyette bulunan mükellefler GVK’ ya göre üç farklı kategoride değerlendirilmektedir (Biniş, 2015, s.55).

- İlk kategoride gelir vergisinden muaf esnaf bulunmaktadır.
- İkinci kategoride ticari kazançları gerçek usulde tespit edilenler yer almaktadır.
- Son kategoride ise ticari kazancı basit usulde tespit edilenler şeklinde değerlendirilmektedir.

Bu kategori sıralamasından kopmamak adına ilk aşamada esnaf muaflığı hakkında detaylı bilgiler sunulacaktır.

³ GİB – Büyük Mükellefler VDB – Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü – (MHGM): 16.11.2023 tarih ve 64597866 – 125 – Esas ve 23680 Sayılı Özelge.

1.1.ESNAF MUAFLIĞI

Ticari kazanç tespit yöntemi olan esnaf muaflığının varoluş amacı, vergilendirilemeyecek kadar geliri olan ticaret ve sanat erbabı ile kaybolmaya yüz tutmuş meslek faaliyetlerinde bulunanları koruma altına alarak, gelir vergisinden muaf tutmak olmuştur (Dağ ve Kılınç, 2016, s 259). Böylesine bir muafiyetin esasını verginin sosyal devlet anlayışına hizmet edebilmek ve vergi adaletinin sağlanabilirliği oluşturmaktadır (Biniş, 2015, s.53). 193 sayılı GVK’ da belirli şartları sağlayan esnafların vergiden muaf tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bir mükellefin esnaf muaflığından istifade edebilmesinin en önemli koşulu herhangi bir işyeri açmaksızın ticari faaliyetini sürdürebilmesidir (Akbulut, 2022, s.332). Esnaf muaflığı genel ve özel şartlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.1.Esnaf Muaflığının Genel Şartları

GVK’nın 9. maddesinde esnaf muaflığının kapsamı yer almaktadır. İlk olarak ilgili madde de yazılı faaliyetler yürüten ticaret ve sanat erbabının tamamı için geçerlidir. 264 Seri No’lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde (GVGT)⁴ esnaf muaflığından faydalanmanın genel şartları düzenlenmiştir. GVGT’ de aşağıdaki gibi düzenlenmiştir. Söz konusu genel tebliğe göre mükellefin esnaf muafiyetinden yararlanabilmesi için; *“ticari, zirai veya mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması bunun yanında esnaf muaflığı kapsamındaki faaliyetleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde devamlı olarak yapılması gerekmektedir.”* şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre mükelleflerden ticari faaliyetlerini ara vermeden süreklilik arz edecek biçimde yürütmeleri beklenmektedir.

1.1.2.Esnaf Muaflığının Özel Şartları

Esnaf muaflığının genel şartlarını taşımanın yanı sıra aşağıda sıralanan özel şartları gerçekleştirenler esnaf muafiyeti kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre sanat ve ticaret erbabının gelir vergisinden muaf tutulabileceği faaliyet kolları GVK’nın 9. maddesinde 11 bent halinde sıralanmıştır. Bunlar arasında; *“herhangi bir işyeri açmaksızın gezici olarak perakende ticareti ile uğraşanlar, herhangi bir aracı olmadan doğrudan doğruya tüketiciye hizmet verenler, evlerde kendi imkânları ile üretim yaparak imal ettikleri ürünleri ilgili yılın asgari ücret miktarını aşmayacak tutarda*

⁴ 01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satış yapanlar, kaybolmaya yüz tutmuş meslek kolları ile uğraşanlar, zirai faaliyetlerinde kullandığı kendi araçları ile ara sıra nakliye hizmeti verenler” şeklinde sıralanmaktadır. Bu sayılan hususlarda esnaf muaflığından istifade edilebilmesi için herhangi bir işyeri açılmaksızın, kendi işinde bilfiil bulunması gerekmektedir.

Yukarıda bahsedilen işleri gelir ve kurumlar vergisi ölçeğinde yürüten mükellefler ve ticari faaliyetleri sonucu gerçek usulde gelir vergisine tabi mükellefler esnaf muaflığından yararlanamamaktadır (Akbulut, 2022, s.333).

1.2.GERÇEK USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

GVK’nın 37. maddesine göre *“ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço ve işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilmektedir”*. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 176. ve 178. maddelerinde hangi mükelleflerin bilanço esasına göre, hangi mükelleflerin işletme hesabı esasına göre ticari kazanç faaliyetlerinde bulunabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Daha sonraki maddelerde ise mükellefin vergi sorumluluğunu yerine getirebileceği şekli ödevler yer almaktadır (VUK, m.176-178). VUK, m. 176’daki düzenlemelere göre; *“tüccarlar, defter tutma bakımından I. sınıf ve II. sınıf tüccar olarak iki sınıfa ayrılmıştır. I. sınıf tüccarların, bilanço esasına göre II. sınıf tüccarların işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır”*. Mükelleflerin I. sınıf ve II. sınıf tüccar kategorisine dâhil olma kriterleri VUK 177 ve 178.maddelerinde yer almaktadır.

Ticari kazanç sahiplerinden iş hacmi düşük olan mükellefler ikinci sınıf tüccar kategorisinde yer almaktadır. Bu sınıfta bulunan tüccarların kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilir. İş hacmi kanunda belirlenen mükellefler ise birinci sınıf tüccar kategorisinin de yer almaktadırlar ve bilanço esasına göre defter tutarlar. Her iki sınıfta bulunan mükellefler bir yıl içindeki elde ettikleri ticari kazançlarının yıllık gelir vergisi beyannamelerini ertesi yıl hesaplanan gelir vergisini ödemek üzere ilgili vergi dairelerine vermek durumundadırlar (Öner, 2015, s.57). Aşağıda sayılan VUK 177. madde hükümlerine göre ticari kazanç elde eden mükellefler I. sınıf tüccar kapsamında yer almaktadır (2024 yılı için). Buna göre söz konusu kapsamda yer alanlar şu şekilde sıralanmıştır.

- “Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 7.200.000.000 (2024 yılı için 1.400.000 TL) lirayı veya satışlarının tutarı 8.640.000.000 (2024 yılı için 2.000.000 TL) lirayı aşanlar;
- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 3.600.000.000 (2024 yılı için 690.000 TL) lirayı aşanlar;
- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı, işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte **yazılı** iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 7.200.000.000 (2024 yılı için 1.400.000 TL) lirayı aşanlar;
- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler istigal nevileri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);
- Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzelkişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);
- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.”

Birinci sınıf kapsamında değerlendirilen mükellefler gelirlerini bilanço esasına göre tutmaktadırlar. Yukarıda sıralanan madde dışında kalan mükellefler gelirlerini işletme hesabı esasına göre tutmaktadırlar (Gümüş, 2022, s.63). VUK’un 178. maddesine göre; *”177’nci maddede yazılı olanların dışında kalanlar; Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler. Yeniden işe başlayanlar yıllık iş hacmi belli edilen tüccarlar II. sınıfa dâhildirler.”* şeklinde ifade edilmiştir.

VUK hükümlerine göre; ikinci sınıf kapsamında yer alan mükelleflerin ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilmektedir. Bu usule tabi mükellefler işletme hesabı defteri altında tek bir defter tutmakla yükümlüdürler (VUK, m.193-196).

Ticari kazanç elde eden ve esnaf muaflığının şartlarını taşımayan veya muafiyet koşullarını kaybeden mükellefler kural olarak gelir vergisine tabi olurlar. Ancak bir kısım sanayi ve ticaret erbapları sosyoekonomik yetersizliklerinden ötürü vergilendirme yükümlülüklerini yerine getirmede güçlük yaşamaktadır. Bu durumu göz önünde bulunduran kanun koyucular sanayi ve ticaret erbabının bir kısmını kazancını basit usulde tespit edilmesi uygun bulmuşlardır (Öner, 2015, s.52).

Buraya kadar ticari kazancın tespit yöntemlerinden esnaf muaflığı ve gerçek usul hakkında bilgiler verilmiştir. Bundan sonraki aşamada son kategoride yer alan ayrıca çalışmanın ana konu başlıklarından olan basit usulde vergilendirme sistemi üzerinde durulacaktır. Ticari kazanç tespit yöntem şekli olan basit usulde vergilendirme sisteminin genel ve özel şartları, mükellefler olma yükümlülükleri ve günümüzdeki durumu yönüyle ele alınacaktır.

1.2. BASİT USULDE VERGİLENDİRME VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Türk vergi sistemimizde basit usulde vergilendirme rejimi uygulanmaya başlamadan evvelki yıllarda gelir vergisi sisteminde götürü usul vergilendirme rejimi uygulanmaktaydı. GVK' ya göre ticari faaliyetler ile uğraşan küçük esnafın ticari kazanç ve iratlarının götürü usulde vergilendirme sistemine göre değerlendirilmesi ile ortaya çıkmıştır (Giray, 2013, s.275).

Küçük ölçekli ticari ve mesleki faaliyetle meşgul olan bazı mükellef grupları gerçek usule tabi olmanın yükümlülüklerini yerine getirmekte zorluk yaşamaktadırlar. Belirli bir el becerisi gerektiren bu meslek grupları; döşemeci, fırıncı, terzi, kuaför, tesisatçı, taksici gibi küçük zanaat ve ticaret erbaplarından oluşmaktadır. Mükelleflerin faaliyetlerinden doğan vergiye konu kazançları bazı karineler üzerinden hesaplanmaktaydı. Böylelikle yükümlüler, vergiye konu kazanç ve iratları olmamasına rağmen belirli bir alım satım tutarını aştıkları durumda bir üst vergilendirme dilimine geçmemek, gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmamak için alış ve satışlarından belge düzenlememe ve bu belgeleri saklamamayı tercih etmekteydiler (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s.385; Şenyüz, 1999, s.73-74).

Gelir Vergisi Kanun'una göre gerçek gelir üzerinden ödenecek verginin matrahı belirlenirken, götürü usulde vergilendirmede gerçek olmayan bazı belirti ya da karineler üzerinden vergilendirmeye konu olmaktadır. Buna rağmen gerçek yöntemin uygulanması esnasında yaşanan zorluklar küçük ticaret erbabına sağladığı kolaylıklar neticesinde götürü usul yöntemi tercih edilebilirliğini korumuştur. Özellikle eğitim düzeyi düşük esnaf grupları defter tutma, belge ve bilanço düzenleme, beyanname verme gibi dönem sonu kayıtların tutulmasında güçlük yaşamamak için bu yöntemi benimsemişlerdir (Kırbaş, 2004, s.109; Uluatam, 2014, s.371).

Götürü usul uygulamasının idari, mali, hukuki ekonomik ve sosyal yönlerden sağladığı önemli avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Götürü usul formaliteleri önemli ölçüde azaltıcı yönde etki yarattığından, gerek idare ve gerekse mükellef açısından olumlu niteliktedir. Ayrıca fazla ve ayrıntılı vergi bilgisini gerektirmediğinden vergi karmaşıklığı bağlamında basit ve okunabilir olması mükellef üzerinde vergi tazyiki az olan bir yöntemdir. Götürü usulün mükellef açısından sağladığı kolaylıklar, mali yönetimin var olan (denetim yetersizliği, personel azlığı, örgütsel sorunlar, vergi bilinci, eğitim düzeyi vb.) sorunların hafifletilmesine sağladığı

katkılar, siyasi etkenler bu usulün uygulanmasının bazen gerekenin üzerinde sürdürülmesine neden olabilmektedir (Akdoğan, 1993, s.126-127). Olumlu taraflarının yanında götürü usulde vergilendirmenin olumsuz yönleri de bulunmaktadır.

Götürü usul yöntemine göre vergilendirmede usul ve yöntem Bakanlar Kurulu tarafından düzenlenmekteydi. Yükümlülerin kazançları Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen faaliyet türlerine göre götürü olarak değerlendiriliyordu. Örneğin, düşük tutarda vergi ödemesi gereken mükelleflerin genel olarak belirlenen matrahlar üzerinden vergi ödemesi, bunun yanında gerçek usulde fazla vergi ödemesi gereken mükellefler de götürü usule göre daha düşük vergi ödemesi, vergi adaletini zedelemektedir. Bu durum zamanla devletin vergi kaybına neden olmaktadır (Orhaner, 2007, s.154). Götürü usulde belge düzenleme ve saklama işlevlerinin yoksunluğu, yükümlünün bir takvim yılı içerisindeki gerçek kazancına ulaşmayı güçleştirmekteydi. Bu durum zamanla kayıt dışı ekonomiyi besler hale gelmiştir. Bu nedenle basit usule tabi vergilendirme sistemi ile beyan esasına dayalı vergilendirme tekrar etkin hale getirilerek, yükümlünün ticari faaliyetlerinde belge düzeninin sağlanması ile kayıt dışılığın önüne set oluşturulup ekonomide gelir artışı yaratılmaya çalışılmıştır (Arıkan, 2018, s.500; Güler, 2012, s.61).

Türkiye’de 29.07.1998 tarihli ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4369 sayılı yasanın 31.maddesi ile gelir vergisi sisteminde yer alan “*Götürü Usulde Vergilendirme*” uygulaması kaldırılarak yerini “*Basit Usulde Vergilendirme*” uygulaması getirilmiştir. 01.01.1999 tarihinde uygulamaya giren ilgili yasaya göre; 2001 mali takvim yılı sonuna kadar GVK’ nın 48. maddesinde belirtilen basit usulden faydalanmanın özel şartları zorunlu koşulmayarak basit usule tabi olabilecekleri belirtilmiştir. Buna göre isteyen yükümlülerin GVK’ nın 47. maddesinde belirtilen ticari haddin altında kalması ve diğer genel şartlarını taşıdığı takdirde bir sonraki mali takvim yılı başlangıcında bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı başvurarak basit usulden yararlanabilecekleri belirtilmiştir (Arıkan, 2018, s.500; Bilici, 2016, s.64; Bay, 2003, s. 64). 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu vergi sistemine intikalindeki amaç, defter kayıt düzenini yeniden tesis etmek, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların belirlenmesini sağlamak ve nihayetinde kayıt dışılığı zayıflatarak toplam vergi gelirlerindeki artışa katkı sağlamak olmuştur (Akbulut, Yıldız ve Yılmaz, 2016, s.25; Gök, 2007, s.281).

Basit usulde vergilendirmeye geçiş gereçlerinin en önemli olanı belge ve beyan esasını yeniden tesis etmek ve gçlendirmek olmuştur. Tabi ki bunun yanında mükelleflere sağladığı kolaylıkları da göz ardı etmemek gerekmektedir. Gerçek usulden farklı olarak basit usulde vergilendirilen mükelleflere birtakım kolaylıklar sunulmuştur. Bu kolaylıklar GİB’nın hazırlamış olduğu rehberde şu şekilde sıralamaktadır (Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Gelir Vergisi İstisnası Rehberi [KBUTEMGVİR], 2023, s.5-6):

- “Gelirleri basit usule tabi yükümlülerin alış verifileri KDV’den muaf tutulmuş olup, bu yükümlüler aylık dönemlerde KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.
- er aylık periyotlarda geçici vergi beyannamesi beyan etmekten muaftırlar.
- Vergi kesintisi yapılmaz, 5510 sayılı kanuna göre sigortalı işiiştiranlar dışında muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermezler.
- Yıllık beyannameleri sırasında ticari kazanç, genç girişimci istisnası, vergiye uyumlu yükümlü indirimlerinden faydalanabilmektedirler.
- Yükümlülerin defter tutma sorumluluğu yoktur. Ancak alım satım belgelerinin kayıtları aracılık sözleşmesi kapsamında meslek odaları veya mali müşavirler aracılığıyla defter-beyan sisteminde tutulur.
- Yükümlülerin kazançları gelir vergisinden muaftır.
- Yükümlülerin ticari kazançları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez.
- Engelli kişi indiriminden faydalanabilirler.
- cret ve kira giderleri için muhtasar beyanname vermezler.
- Sabit kıymetleri için aşınma payı hesaplamazlar.”

Söz konusu istisna rehberinde sıralanan düzenlemeler ile basit usule tabi vergi mükelleflerinin ilgili vergi idaresine karşı sorumluluklarını göz ardı etmeden ticari faaliyetlerini devam ettirebilmeleri hedeflenmektedir.

1.3. BASİT USULDE TESPİT OLUNAN KAZANÇLARIN GELİR VERGİSİ İSTİSNASI

7338 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un⁵ ilgili maddesinde 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı GVK’nın mükerrer 20. maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir. Buna göre kazanç istisnası “*Bu Kanuna göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin 46. maddeye göre tespit edilen kazançları gelir vergisinden müstesnadır*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Basit usulde kazanç istisnasından yararlanacak olan mükellefler 193 sayılı Kanun’un 46.maddesine göre tespit edilen ticari kazançları için basit usul vergilendirmenin genel ve özel şartlarını sağlamaları durumunda istisna kapsamında olup, bu kazançlar için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri üzerinden

⁵ 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

beyanname vermeleri halinde de bu kazançları beyannameye dâhil edilmeyerek gelir vergisinden muaf kabul edilecektir (Tekbaş, 2022, s.68). 320 Seri No.lu GVG'T'de⁶ istisna kapsamının tarihi açıklanmıştır. Buna göre; *“Basit usulde kazanç istisnası 1.1.2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, basit usule tabi mükelleflerin 2021 yılında elde ettiği ticari kazançları da bu istisna kapsamındadır”*.

7338 sayılı Kanun ile ticari kazançları gelir vergisinden istisna olmasının yanında basit usul mükellefleri mükellefiyet ile ilgili kazancın tespiti, belge düzeni, kayıtların tutulması uygulanması gibi diğer sorumlulukları hususunda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bununla birlikte 193 sayılı Kanunun 47. ve 48. maddelerinde yer alan şartları ihlal eden yükümlülerin ticari kazançları şartların ihlal edildiği yıl için de söz konusu istisna kapsamında olabilecek bir sonraki takvim yılında gerçek usulde vergilendirilecektir (KBUTEMGVİR, 2022, s.7).

İlgili kanun maddesinin getirildiği tarihte Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre Türkiye'de 2021 takvim yılına göre basit usulde vergilendirilen mükellef sayısı 836.871 kişi ve o dönemde elde edilen gelir 237.008 milyon TL'den oluşmaktadır. Günümüzde bu uygulama ile birlikte basit usulde vergilendirilen mükellef kazançlarının vergiden istisna edilmediği varsayıldığında yaklaşık 2021 yılında elde edilen gelir miktarı kadar gelir kaynağından vazgeçilmiştir (HMB, 2024). Kaynak arayışında bulunduğumuz şu günlerde bu kayıp devlet bütçesi için çok kıymetlidir.

1.4. BASİT USUL VERGİLENDİRMEYE TABİ OLMANIN ŞARTLARI

Basit usul, götürü usule tabi yükümlülerin gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmesini sağlamak amacıyla ikame edilmiş yeni bir vergileme sistemidir. Bu sistem vergiden muaf olmayan ve eğitim ve kültür seviyesi düşük sanat ve ticaret erbabını kapsamaktadır. Bu usulde beklenen basit vergilendirme rejiminin temelini oluşturan gerçek gelirin vergiye tabi tutulmasıdır. Bu bağlamda ödenecek vergide gerçeğe daha çok yaklaşılması öngörülmektedir (Bay, 2003, s.59).

Beyan esasının gereği olarak, götürü usulde vergilendirme usulü ticari hayatın gerekliliklerine göre revize edilmiş ve 01.01.1999 tarihinden itibaren 31.12.1998 tarihi

⁶ 26.05.2022 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

itibariyle 193 sayılı GVK' nın 47. ve 48. maddelerinde yazılı genel ve özel taşıyanların ticari kazançları basit usulde vergilendirmeye tabi tutulmuştur.

1.4.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

06.01.1961 tarihli Resmi Gazete de yayımlanan 193 sayılı GVK' nın 47. maddesi ile 4369 sayılı VUK değişiklikleri ile götürü usul yerine basit usule tabi olmanın genel şartları düzenlenmiştir. Buna göre basit usulde vergilendirmeden faydalanacak olan mükelleflerde aranacak genel şartlar başlıklar halinde anlatılmaktadır.

1.4.1.1. Bilfiil Kendi İşinde Çalışmak veya Bulunmak

Basit usule tabi yükümlülerin sağladıkları kazanç ve iratlar daha çok emek gücüne dayalıdır. Bu durum yükümlünün ticari faaliyetini idame ettirebilmesi için bizzat kendi işyerinde bulunmasını ve icraatını devam ettirmesini gerektirmektedir. Ancak bu durumun bazı istisnaları 193 sayılı GVK'nın ilgili maddesinde açıklanmıştır. İlgili kanunun 47. maddesinde açıklanan bu istisnalar arasında yükümlünün işinde yardımcı çalıştırmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi mecburi ayrılmalar ile ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları adına işin sürekliliği bozulmadığı takdirde geçici sürede yükümlünün işinin başında bulunmaması hali bu koşulu bozmayacaktır (GVK, m.47). Burada önemli husus yükümlünün işinin başında bizzat bulunması değil, işinin sevk ve idaresi ile meşgul olmasıdır. Çalışan işçi veya çırak istihdamına izin verilmesi bilfiil işin başında olma koşulu açısından önemlidir (Bay, 2003, s.31).

1.4.1.2. Yıllık Emsal Kira Bedeli

Kira bedeli, işyeri mülkiyetinin üçüncü kişilere ait olması halinde söz konusudur. İşyeri mülkiyetinin mükellefe ait olması halinde emsal kira bedeli esas alınmaktadır. Emsal kira bedeli ise VUK' a göre belirlenen vergi değerinin %5'idir (Bayraklı, 1999, s.105).

30.01.2023 tarihli 32415 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)'nın 324 Seri No'lu GVGT'nin 3. maddesi⁷ ile basit usulde ticari kazanç elde eden mükelleflerin işyerleri için kira bedelinin yıllık toplamı Büyükşehir belediye sınırları içinde 2024 takvim yılı için 55.000 TL diğer illerde ise 2024 takvim yılı için 34.000 TL olarak belirlenmiştir.

⁷ 30.12.2023 tarih ve 32415 sayılı Resmi Gazete yayımlanmıştır.

VUK hükümlerine göre emsal kira bedeli tutarı her dönem bir önceki döneme göre yeniden değerlendirilme oranında yükseltilmesiyle uygulanır. Yeniden değerlendirilme oranına göre belirlenen tutarı arttırma ve indirmeye Cumhurbaşkanlığı yetkili kılınmıştır. Mükellefin işyeri kendisine ait olması halinde yıllık emsal kira bedelini emlak vergisi tarhına esas olan değer % 5'ini aşmamalıdır. Buna göre basit usulde kalabilmek için yıllık emsal kira bedeli hududunu aşmamak gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2009, s.55; Güler, 2012, s.64).

1.4.1.3. Ticari, Zirai veya Mesleki Faaliyetleri Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmamak

Mükellefin geçmişte hangi nedenle olursa olsun gerçek usulde vergilendirilmiş olması, farklı türde bir ticari faaliyeti sürdürmüş olsa bile bir daha basit usule göre vergilendirilemeyecektir. Dolayısıyla daha önce gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin aynı türden iş yapacak olan eş ve çocukları da basit usulden yararlanamazlar. Dolayısıyla mükellefin herhangi bir kazanç türünün gerçek usulde tespit edilmemesi gerekmektedir (Arslan ve Biniş, 2012, s.59; Gerçek, Şenyüz ve Yüce, 2015, s.40).

Daha somut bir hale getirmek için bu durumu bir örnek ile açıklamak daha doğru olacaktır. Buna göre; kendi bürosunda proje çizim hizmeti sunan bir mimar bu faaliyetinden serbest meslek kazancı elde etmektedir. Bu mükellef ayrıca ticari kazanç sağlayacak başka bir iş ile meşgul olması halinde elde ettiği kazançlarını basit usulde vergilendiremeyecektir. Ancak zirai, ticari ve serbest meslek faaliyetleri dışında inşaatlarda boyacılık yaparak günlük yevmiye ile çalışarak ücret geliri elde eden bir işçi başka bir ticari faaliyet ile meşgul ise elde ettiği kazançlarını basit usulde vergilendirilebilecektir (Tekbaş, 2022, s.62) .

Basit usule tabi olmanın genel şartlarını; bilfiil işin başında olmak, gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmamak ve iş yeri kiralarının her dönem belirlenen sınırı aşmaması şeklinde özetleyebiliriz.

1.4.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Basit usule tabi yükümlülerin GVK'nın 48. maddesi uyarınca yıllık alış, satış ve hasılatlarının belirlenen tutarları aşmamaları gerekmektedir. İlgili kanun maddesinde beklenen tutarlar çeşitli iş kollarına göre hesaplanmakta ve her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre belirlenmektedir (Bilici, 2016, s.64). Basit usule tabi olmanın özel şartları

için 22.07.1998 tarihli yayımlanan 4369 sayılı VUK'un 48. maddesi kapsamında dikkate alınacak ölçütler 2024 mali yılı için üç başlık halinde belirtilmiştir;

- “Mal alım satım faaliyeti ile uğraşanların yıllık alım ve satım tutarının 2023 takvim yılı için 440.000 TL (2024 takvim yılı için 690.000 TL) veya yıllık satışları tutarının 2023 takvim yılı için 700.000 TL (2024 takvim yılı için 1.100.000 TL) aşmaması,
- Yukarıda belirtilen faaliyetler dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatının 2023 takvim yılı için 220.000 TL (2024 takvim yılı için 340.000 TL) aşmaması,
- 1 ve 2 numaralı bentlerde belirtilen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hâsılatı toplamının 2023 takvim yılı için 440.000 TL (2024 takvim yılı için 690.000 TL) aşmaması gerekmektedir.”

Buna göre ilgili yıl itibarıyla özel şartlar altında gösterilen rakam hadlerini aşan basit usule tabi mükellefler izleyen mali yılı için gerçek usulde vergilendirmeye tabi olacaklardır. Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine göre açık bir şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan mallar için Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, HMB'ce her mali yıl için yeniden belirlenecek olan alım satım sınırları uygulanmaktadır (www.gib.gov.tr). Bu yetki kullanılarak HMB tarafından 324 Seri No'lu GVGT⁸ ile yeniden değerlendirme had ve tutarları belirlenmiştir. İlgili tebliğin 4. maddesine göre 2024 yılında mükelleflerin basit usulden faydalanabilmeleri için alış ve satış gelirleri 31.12.2023 tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen sınırları geçmemeleri istenmektedir.

Tablo 1.1'de kar hadleri emsallerine göre düşük kalmış emtialar için özel şartlara yer verilmiştir. 2024 yılı itibarıyla Büyükşehir Belediye sınırlarına göre emtia alış ve satış tutar hadleri belirtilmiştir.

Tablo 1.1. 2024 Yılı Kar Hadleri Emsallerine Göre Düşük Kalmış Emtialar İçin Özel Şartlar

Emtianın Cinsi	Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında Kalan Yerlerde		Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Kalan Yerlerde	
	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)
Değerli Kâğıt	1.180.000	1.300.000	1.400.000	1.700.000
Şeker-Çay	870.000	1.180.000	1.100.000	1.400.000
Milli Piy. Bil, Hemen Kazan, Süper Toto vb.	870.000	1.180.000	1.100.000	1.400.000
İçki (Bira ve Şarap Hariç)-İspirto-	870.000	1.180.000	1.100.000	1.400.000

⁸ 30.12.2023 tarih ve 32415 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Sigara-Tütün				
Akaryakıt (LPG hariç)	1.300.000	1.400.000	1.700.000	2.000.000

Kaynak: 31.12.2023 tarihli 324 Seri No’lu GVGT.

Tablo 1.1’de belirtilen bu malların alımı ve satımı ile uğraşan mükellefler basit usule tabi vergilendirmen gereği tabloda belirtilen hudutları aşmamak gerekçesiyle 136 Seri No’lu GVGT’deki⁹ hesaplamalara göre işleme tabi tutulacaklardır.

1.4.2.1. Basit Usulden Yararlanamayacak Olan Yükümlüler

Basit usulün genel ve özel şartlarını taşıyalar bile basit usulden faydalanması mümkün olmayan mükellefler bulunmaktadır. Bu mükellefler 193 sayılı GVK’nın 51. maddesine göre şu şekilde sıralanmıştır;

- “Kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları,
- İkraza işleri ile uğraşanlar,
- Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satım ile uğraşanlar,
- Sigorta prodüktörleri,
- Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar ve bu işlere tavassut edenler,
- Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar,
- Dayı başları dışında Tavassut işi yapanlar,
- Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları kum çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler,
- Gelir Vergisi Kanun’un 94.madde birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onama işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar,
- Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici vb. sahip veya işleticileri (Yapısı itibariyle sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç),
- Cumhurbaşkanlığınca kararlaştırılan büyükşehir belediyeleri, iş grupları, sektörler, il ve ilçeler dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir iş yerinde faaliyette bulunup bulunmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler basit usule *tabi* olamayacaklardır.”

700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamesi (KHK)’nin¹⁰ 45 inci maddesiyle, bu bentte yer alan “Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde değiştirilmiştir. Bu yetkiye istinaden çıkarılan 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları¹¹ ile bir kısım mükellefler gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

⁹ 02.05.1982 tarih ve 17682 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ 07.07.2018 tarih ve 30471 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ 01.04.1995 tarih ve 95/6430 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1.4.2.2. Bakanlar Kurulu Kararı İle Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Yükümlüler

Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçek usulde vergilendirme kapsamında alınan yükümlüler ile ilgili hükümler 253 Seri No'lu GVGT'de¹² yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre; büyükşehir belediyesi olan illerin mücavir alan sınırları dâhil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde aşağıda yapabileceği faaliyetler sıralanmıştır. Bunlar;

- “Her türlü mal imalatı ile ilgilenenler,
- Her türlü mal alım-satımı ile ilgilenenler,
- İnşaat ve türevi işlerle ilgilenenler,
- Her çeşit motorlu taşıt tamir işleriyle ilgilenenler,
- Lokanta ve türevi hizmet faaliyeti yürütenler,
- Dinlenme ve eğlence meskenlerini yürütenler.”

Bu faaliyetleri yapan mükellefler basit usule ilişkin şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın 01.05.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

1.4.2.3. Kazançları Basit Usulde Tespit Olunan Mükelleflerde Defter Beyan Sistemi

486 Seri No'lu GVGT'¹³ de defter-beyan sistemine yer verilmiştir. Bu sistem ile vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, defter ve beyannamelerin elektronik biçimde oluşturulması ve muhafaza edilmesi ile mükelleflere ait bürokrasi ve kırtasiyecilik işlemlerinin azaltılması, vergi uyum maliyetlerinin düşürülmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi hedeflenmektedir.

Buna göre basit usule tabi olan mükellefler; 01.01.2018 tarihinden itibaren defter-beyan sistemi kullanmak zorundadırlar. Mükelleflerin www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden vergi dairesi aracılığıyla başvurularını yapmaları gerekmektedir. Sistem ile kayıtlarını elektronik ortamda tutabilecekler, bildirim ve dilekçeleri elektronik ortamda verebileceklerdir.

Basit usulde kazanç elde eden yükümlüler başvuru koşulları şu şekilde açıklanmıştır. Buna göre; kendileri, aralarında 486 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan Defter-Beyan sistemi kullanımı aracılık ve sorumluluk sözleşmesi ile düzenledikleri meslek odaları ve 340 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve

¹² 05.11.2004 tarih ve 25634 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹³ 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Sorumluluk Sözleşmesi” imzaladıkları meslek mensupları aracılıkları ile yapılabilecektir (KBUTEMGVİR 2024, s.24).

Söz konusu tebliğin 5. maddesinde basit usule tabi mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerine başvuru yapabilme koşulları üzerinde durulmuştur. Buna göre;

- “Sahte ve yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilenlerin kendilerine tebliğ edildiği tarihi akabindeki aybaşı öncesi,
- Mevcut işine Gelir Vergi Kanunu 51 inci maddesindeki ilave faaliyetlere başladıklarına ilişkin bildirim verildiği günü izleyen yedinci iş gününe kadar,
- Gerçek usulde vergilendirilmekte iken GVK 46 ncı maddesine göre basit usule tabi olmayı yazı ile talep eden mükellef şartların gerçekleştiği takvim yılının son gününe kadar,
- Kendileri veya aracılık yetkisi verdiği meslek odası, meslek mensupları aracılığıyla www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden başvuru yapmaları gerekmektedir.”

Defter beyan sisteminin hayata geçirilmesi ile birlikte diğer mükellefiyetlerde olduğu gibi basit usule tabi mükelleflerin de belge kayıt düzenine katkı sağlamaları vergilendirmede uyumluluğun sağlanabilmesi için ilgili tebliğde sıralanan şekli ödevleri mükelleflerin yerine getirmesi zorunlu hale getirilmiştir.

1.5. BASİT USULE TABİ MÜKELLEFLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Basit usule tabi mükellef olmanın belirli bazı yükümlülükleri bulunmaktadır. Bunları işlem önceliğine göre şu şekilde sıralayabiliriz. İlk olarak bildirimde bulunma, belge düzenleme, belge alma, aldığı belgeleri muhafaza ve ibraz etme, son olarak beyanname vermesi ve vergi ödenmesidir.

1.5.1. Bildirim Yükümlülüğü

Basit usule tabi mükellefler ikametgâhlarındaki vergi dairelerine işe başlamayı, iş, adres veya işletmedeki değişiklikleri ve işi bırakmayı bildirmekle sorumludurlar. Gelişen dijital dünya ile mükellefler interaktif vergi dairesi aracılığıyla bu yükümlülüklerini sistem üzerinden yapabilmektedirler.

İşe başlamayı bildirme: VUK’un 154. maddesine göre bir yükümlünün işe başlamasını gösteren durumlar arasında bir işyerini açmış olması, işyerini açmamış bile olsa ticaret siciline veya ilgili olduğu meslek odasına kayıt yaptırmış olması gerekmektedir. Ancak basit usule tabi mükellefler için 22.07.1998 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 4369 sayılı Kanun ile değiştirilen hükümle işe başlama durumu, ilgili işle bilfiil iştilgal olunması halinde gerçekleşmektedir. Bu ifadeyi bir örnek ile somutlaştırabiliriz. Örneğin bir terzi, işyerini açmış ve ilgili odaya kayıt olması halinde

işe başlamış sayılmayacaktır. Terzinin bilfiil terzilik faaliyetine başlamış olması durumunda bu tarih işe başlama tarihi olarak dikkate alınacaktır (Güler, 2012, s.79).

Gerçek usulde vergilendirilen yükümlülerde olduğu gibi basit usulde vergilendirilecek olan yükümlülerin işe başladıklarını işe başlama bildirim tarihi itibarıyla on gün içinde ikametgâhlarındaki vergi bürolarına dilekçe ile bildirmeleri gerekmektedir. Mükellef dilekçeyi taraflarınca veya Avukatlık Kanuna göre ruhsat almış bir avukat vekâletinde veya 3568 sayılı Kanun'a¹⁴ göre yetkilendirilmiş meslek mensubunca imzalatılarak ilgili vergi dairesine sunmalıdırlar (Çakır, 2021, s.2390)

Adres ve iş değişiklikleri, işletmede değişiklikler: Mükellef adres, iş veya işyerlerinde meydana gelen değişiklikleri, kanunun öngördüğü şekilde değişikliğin meydana geldiği tarih itibarıyla bir ay içerisinde dilekçe ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirmek mesuliyetindedirler (Rüstemoğlu, 2023).

İşi bırakma: Mükellefin vergiye tabi olmayı gerektiren fiiliyatın tamamen durması ve sona ermesi hali işi bırakmayı gerektirmektedir. Mükellef işin sona erdiği veya durdurduğu tarih itibarıyla bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirmekle sorumludur. Ancak gerçek kişi mükellefin ölümü halinde ise mirası ret etmemiş mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarmaktadır (Akarca ve Şafak, 2023).

1.5.2. Belge Düzenleme ve Alma Yükümlülüğü

Kazançları basit usulde tespit olunan mükellefler vergi matrahlarının tespiti için ilgili giderlerini belgelendirmek mecburiyetindedirler. Bunun için VUK'un 254. maddesinde belirtildiği gibi mükelleflerin sadece Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) tarafından bastırılan fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve benzeri belgeleri düzenlemesi, temin etmesi ve kullanması gerekmektedir (Ertemel, 2018, s. 13).

Belge düzenlemedeki usul ve esaslarda ikinci sınıf tüccarı tabi olduğu usul ve esaslara göre olmaktadır. Ancak; VUK'un mükerrer 257. maddesindeki yetkiye istinaden çıkarılan 215 Seri No'lu GVGT' ye¹⁵ göre basit usulde vergilendirilen mükellefler için vergi uyumunu sağlamak amacıyla günlük kazançları için gün sonunda tek bir fatura üzerinde düzenleme yapabilme kolaylığı sağlanmıştır. Faturanın alıcı kısmına o gün tarihli toplam gelir yazılması yeterli olabilecektir. Yine de müşterinin

¹⁴ 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

¹⁵ 06.12.1998 tarih ve 23545 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

fatura veya fiş istemesi halinde (dolmuş işletenler dışında) mükellef belge vermek mecburiyetindedir. Söz konusu uygulama, aynı usul ve esaslar dâhilinde 323 Seri No’lu GVGT¹⁶ ile 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır.

1.5.3. Belge Saklama ve İbraz Etme Yükümlülüğü

VUK’un 253.maddesi uyarınca; *“defter tutmak zorunda olan mükelleflerin tuttukları defterleri düzenleyerek verdikleri ve aldıkları belgeleri, ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak “beş yıl” süre ile saklanması ve yetkili makamlara ibraz edilmesi”* kanun koyucu tarafından mükelleflere getirilmiş zorunluluklardandır.

Cari takvim yılı içinde yapılan satışlar ve giderler ile ilgili belgeler kayıtların tutulduğu meslek odalarında korunmaktadır. Ancak yıllık beyanname verildikten sonraki dönemde belgeler mükellefe verilmektedir. Buna göre basit usule tabi mükelleflerin teslim aldığı belgeleri cari takvim yılını takip eden yılın başında itibaren beş yıl süreyle saklamak ve yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etme sorumluluğu bulunmaktadır (Yıldız ve Aliyev, 2023).

1.5.4.Tevsik (Belgeleme) Yükümlülüğü

459 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (VUKGT)’nde¹⁷ tevsik zorunluluğunun kapsam ve tanımına yer verilmiştir. İlgili tebliğe göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazançları basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak durumunda olan çiftçilerin, serbest meslek mensubunun, vergiden muaf esnafın aralarında yapacakları ticari işlemler ile tüketicilerden mal ve hizmet bedeli olarak 7.000 TL’yi (01.01.2016 tarih ve günümüze kadar geçerli tutar) aşan tahsilat ve ödemelerini finansal aracı kurumlar ile yapmaları ve bu ödemeleri mevzuatlarına uygun düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri gerekmektedir (Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları Birliği, [TÜRMOB], 2021).

Buna göre, tevsik zorunluluğu kapsamında yapılan işlemler için aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler ilgili işleme ilişkin tahsilat veya ödemeyi tevsik etmek anlamına gelmektedir. Dolayısıyla tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar vasıtasıyla yapılması, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işleme ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan belgeleri düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır (Kayhan ve Taş, 2023).

¹⁶ 30.12.2022 tarih ve 32059 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁷ 24.12.2025 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1.5.5.Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Yükümlülüğü

Ülkemizde KDV düzenlemesinin 1985 yılında yürürlüğe girmesi ile birlikte mükellefler için ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bu bağlamda mükellefler yetkili organlar tarafından yasal düzenlemeler ile mükelleflere yüklenmiş olan maddi ve şekli yükümlülükleri yerine getirmesi beklenmektedir (Şanver, 2019, s.15).

3100 sayılı kanunun 2. maddesine göre¹⁸; “*ödeme kaydedici cihazlar, bu kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı özelliği bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu madde kapsamında ödeme kaydedici cihaz kullanan mükelleflerin mali bilgilerinin saklanması, takip edilmesi ile birlikte elektronik ortamlara hızlı ve güvenli veri aktarımının sağlanması hedeflenmektedir. Ayrıca cihaz kullanımı sayesinde vergi idarelerinin yoklama denetimi faaliyetlerini kolaylaştırması öngörülmektedir (Ömercioğlu, 2022, s.173).

GİB (2024)’in hazırlamış olduğu rehbera göre, kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler istemeleri halinde ödeme kaydedici cihaz kullanabilmektedirler. İşyerlerinde gerek pos cihazı gerekse ödeme kaydedici cihaz kullanılması basit usulde vergilendirilmeleri açısından herhangi bir sakınca oluşturmamaktadır. İsteğe bağılı olarak eski nesil ödeme kaydedici cihaz kullanan mükelleflerin, 557 Sıra No.lu VUKGT’ ne¹⁹ göre mali hafızalarının doluluk oranına bakılmaksızın 01.07.2024 tarihine kadar yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar ile değiştirilmesi zorunludur. Bakanlıkça onaylanmış yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanabileceklerdir.

1.6. BASİT USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

193 sayılı GVK’ye göre ticaret ve sanat erbablarının ticari kazanç tespit yöntemi üç biçimde gerçekleşmektedir. Bunlar; basit usulde ticari kazanç elde edenler, gerçek usulde (bilanço ve işletme hesabı göre) kazanç elde edenler ve esnaf muafiyeti olarak ayrılmaktadır. Buna göre GVK’nin 46. maddesinde basit usulde ticari kazanç ; “ *bir mali yıl içinde elde edilen kazanç ile masraflara ilaveten satılan malların alış maliyetleri arasındaki olumlu farktır*” olarak ifade edilmiştir. Maddede yer alan “*fark*” yapılan faaliyet ile ilgili olarak VUK hükümlerine göre alınması ve verilmesi zorunlu olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu

¹⁸ 06.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁹ 30.12.2023 tarih ve 32415 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

işlem sonucu tespit ve beyan olunan kazanç tutarına göre verginin tarhı ve tahsili mümkün olmaktadır (Aydın, 2000, s.39).

Basit usule tabi vergilendirme rejiminde ticari kazancın tespitini yapabilmek için yükümlünün bir mali hesap dönemi içerisinde iştigal olduğu faaliyetleri üzerindeki gelir ve gider (indirim ve muafiyetler) düşüldükten sonra elde edilen vergi matrahının vergi tarhiyatı işlemine konu olması ile mümkündür (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s.387; Güler, 2012, s.71). Basit usulde ticari kazancın tespiti “*Ticari Kazanç = (Gelirler + Mal stoku) – (Mal Alışları + Alış Giderler)*” eşitlikteki gibi belirtilebilmektedir. Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlar hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değerini hasılatı, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değerini ise maliyetlerine ekleyebilmektedirler (Tekbaş, 2022, s.65). Ancak, 215 Seri No’lu GVGT’ye²⁰ göre kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerlerinden aşınma payı hesaplanmayacaktır.

1.7. BASİT USUL VERGİLENDİRME SİSTEMİNİN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU

Günümüz penceresinden ele alınacak olursa basit usule tabi vergilendirme sistemi içinde bazı konjonktürel gelişmelere bağlı olarak spesifik alanlarda değişimler meydana geldiğini söylemek mümkündür. Bu değişimler alt başlıklar halinde ayrıntılı biçimde detaylandırılacaktır.

1.7.1. Yıllık Beyanname Verilmemesi

Vergi sistemlerinde optimum vergi tahsilatının sağlanabilmesi için vergilemede beyan esaslı önem kazanmaktadır. Bu esasın başarılı biçimde yerine getirilmesi için mükellefin yasal görevlerini zamanında, bilgi ve belgelerini eksiksiz ilgili vergi idaresine sunması gerekmektedir.

7338 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun²¹ ile birlikte 193 sayılı GVK’ye mükerrer 20/A 1.maddesi eklenerek basit usulde vergilendirilen yükümlülerin ticari kazançları 01.01.2021 tarihi itibarıyla gelir vergisinden istisna edilmiş ve bu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyanname verme yükümlülükleri ortadan kaldırılmıştır. Böylelikle basit usulde vergilendirilen yükümlüler 2021 yılı kazançları için 2022 yılında yıllık gelir vergisine tabi olmayacaklardır. Diğer gelirleri nedeniyle (menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, vb.)

²⁰ 06.12.1998 tarih ve 23545 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²¹ 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

elde edilen kazançları 2022 yılı Mart ayında verilecek yıllık gelir vergisi beyanname kapsamı dışında tutulacaktır (TÜRMOB, 2021).

Söz konusu kanun maddesinde düzenlenen istisna uygulaması ile ilgili yıl ve sonrasında optimum düzeyde vergi hasılatının elde edilemeyeceği düşünülmektedir. Bu bağlamda kısa vadede belge düzenlemeyen mükellef uzun vadede mükellefiyet ödevlerine özensiz davranış geliştirebilmesi ve bu özensizliğin vergi ödevini yerine getiren başka sınıfta mükelleflerin vergi uyumluluk düzeyini olumsuz etkileme ihtimali öngörülebilmektedir.

1.7.2. Basit Usule Tabi Olunan Mükellefler İçin Katma Değer Vergisi Uygulaması

Katma Değer Vergisi (KDV) Devlet hazinesi için başlıca gelir kaynakları içerisinde önemli yer tutmaktadır. 1985 yılından itibaren uygulanmaya başlayıp günümüze kadarki zaman diliminde KDV kanunu, ticari hayatın gerekliliklerine göre çeşitli formlarda düzenlenmiştir. KDV'nin esas misyonu mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım, hizmet ve tüketim aşamasına kadar ortaya çıkan değerın vergilendirilmesi durumudur. Bu tür vergilendirme, devletin maliye politikası aracı olarak sık sık tercih ettiği argüman olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu argüman zaman zaman belirli bir sektör olduğu gibi belirli bir mükellef grubu özelinde muafiyet ve istisnalarla kamu harcamaları kapsamında vergi harcaması biçiminde kendini göstermektedir. Hâlihazırda günümüz basit usule tabi mükelleflerin özelinde yapılan KDV istisnası vergi harcamasına örnektir.

Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin KDV karşısındaki durumu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde²² açıklanmıştır. Buna göre; “3065 sayılı KDV Kanunun 17/4-a. Maddesi uyarınca, Gelir Vergisi Kanuna göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.” ifadesiyle hüküm altına alınmıştır. İlgili tebliğ ışığında kazançları basit usulde bulunan bu mükelleflerin mal ve hizmet teslimlerinde KDV hesaplamayacakları için indirim konusu bir KDV miktarı söz konusu değildir. Ayrıca basit usule tabi mükellefler gerçek usulde vergilendirilen yükümlülerden aldıkları mal ve hizmet karşılığında ödedikleri KDV'yi gider olarak değerlendirebileceklerdir (Tekbaş, 2022, s.68).

İlgili tebliğde basit usule tabi mükelleflere tanınan KDV'den istisna uygulaması anayasal vergilendirme ilkelerinden adalet ve genellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

²² 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Şöyle ki; basit usule tabi bir mükellefin aylık kazancından nispeten daha az olan asgari ücretli bir çalışanın aylık geliri üzerinden vergi tevkifatı uygulanması veya başka mükellef gruplarının KDV ödevlerini yerine getiriyor olması söz konusu ilkeler ile uyuşmamaktadır.

1.7.3. Basit Usule Tabi Yükümlülerin Yanında Çalışan Ücretlilerin Durumu

193 sayılı GVK' nın 47. maddesine göre yükümlülerin kendilerine ait işyerlerinde bizzat faaliyetlerini sürdürmesi ve bulunması, basit usule tabi mükellefler için ön koşul olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu mükelleflerin faaliyetlerinde yardımcı işçi çalıştırmaları veya çırak kullanmaları bu şartı bozmayacaktır. 7349 sayılı GVK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un²³ 3. maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 64. maddesi 1.1.2022 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

7349 sayılı Kanun'un 3. madde kapsamına göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kaynakta kesinti yükümlülüğü ortadan kaldırılması sebebiyle işyerlerinde bulundurdıkları işçilerin elde ettikleri ücretler tevkifata dâhil edilmeyecektir. Buna ilaveten hizmet faaliyeti yürüten mükelleflerin vergi karnesi alma, ibraz etme, tarh ve tahakkuk gibi işlemlere ihtiyaç kalmamıştır.

Bununla birlikte 01.01.2022tarihi itibarıyla kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmemiş kazançları GVK'ya göre uygulanacaktır. İlgili Kanunun 2. maddesine göre söz konusu mükellef türüne 01.01.2022 tarihi itibarıyla yıllık asgari ücret gelir vergisi matrahı sınırını aşmayan ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecek ibaresi eklenmiştir. İlgili istisna sınırının ihlali karşısında elde edilen ücret geliri yıllık beyan edilecek ve asgari ücret yıllık gelir vergi miktarı düşürülerek yıllık gelir vergisi tahakkuk ettirilecektir.

1.7.4. Vergi Levhası Alınmaması

Vergi mükelleflerinin her yıl kazançlarını ve buna bağlı olarak ödemesi gereken vergi miktarını beyan etmesi gerekir. Bu beyan için gerekli olan belgenin ismi ise vergi levhasıdır. Vergi levhası, vergi esasına dayanarak kazanç sağlamak ile bu kazançlar çerçevesinde vergi miktarını gösteren ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan bir belgedir (Günindi, 2023, s.89). Bu doğrultuda basit usule tabi mükelleflerin vergi levhası alınmasına ilişkin düzenlemeye 320 Seri No.lu GVGT' de²⁴ yer verilmiştir. Buna göre;

²³ 25.12.2021 tarih ve 31700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁴ 12.12.2022 tarih ve 32059 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

“213 sayılı VUK’ un 5. maddesinde, Gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorunda oldukları belirtilmiştir. Basit usule tabi mükelleflerin 1.1.2021 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 46 ncı maddesine göre tespit edilen ticari kazançları gelir vergisinden istisna edildiğinden ve bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceğinden, bu kapsamda bulunan mükelleflerin ticari kazançları üzerinden vergi tarhiyatı yapılması söz konusu değildir. Dolayısıyla, ticari kazançları vergi tarihine esas olmayan basit usule tabi mükelleflerin vergi levhası alma zorunlulukları bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu tebliğ e göre; 01.01.2021 tarihinden itibaren GVK’nın 46.maddesine göre tespit edilen ticari kazanç gelirleri vergilendirmeden istisna tutulduğundan vergi tarhiyatı işlemine konu tutulmadıklarından vergi levhası alma zorunlulukları kaldırılmıştır. Dolayısıyla vergi levhası bulunmayan mükelleflere herhangi bir cezai işlem uygulanmamaktadır.

Basit usule tabi mükellef nezdinde belirli bir süre sınırı belirtilmeyen geçici düzenleme ile vergi levhası bulundurma sorumluluğunun ortadan kaldırılması mükellef ve vergi idarelerinin lehine bir uygulamadır. Vergi levhası bulundurma mükellef psikolojisi açısından bir denetim aracı olma özelliğine sahiptir. Bu denetim aracı ile mükellefin vergi levhasına göre yaptığı iş ile ödediği vergi miktarı karşılaştırılması mümkün olabilmektedir. İlgili tebliğde yer alan düzenleme ile denetim mekanizmasının ortadan kaldırılması belirli bir zamandan sonra mükellefin matrah ve vergilerini dürüst biçimde açıklama yapma davranışını zayıflatabilecektir. Bu tür zayıflıkları bertaraf edilebilmek için vergi uyumlaştırma faaliyetleri ile mükellefleri yeniden kazanma girişimleri kurumlara ilave maliyetler oluşturabilecek olması söz konusu uygulamanın vergi idareleri açısından bir diğer lehine boyutudur.

1.7.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlediği ve Kullanıldığı Tespit Edilen Mükellefin Durumu

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma eylemleri önemli tutarlarda gelir kaybına ve kamu düzenini bozucu olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bununla birlikte ilgili eylem, yapılan kanuni ve idari düzenlemelere rağmen engellenemeyen oldukça yaygın bir vergi suçu teşkil etmektedir. Devletin ilgili kurumları, söz konusu suç fiilini tespit etmek ve bunları cezalandırabilmek maksadıyla suçun en aza indirilebilmesini ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasını hedeflemektedir (Ak, 2021, s. 20).

Bu hedef doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile mücadele çalışma grubunun hazırlamış olduğu raporda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği ve kullandığı tespit olunan mükelleflerin durumu açıklanmıştır. Ayrıca raporda sahte ve muhteviyatı itibariyle belge ile mücadele yönünden yapılması gerekenlere ve çözüm önerilerine yer verilmiştir (HMB, 2022, s.14-43).

Buna göre incelemede tespit olunan mükellefin tarafına tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren ikinci sınıf tüccar hükmünde değerlendirilmeye başlar. Durumu bir örnekle açıklamak daha somut hale getirecektir. Örneğin, çay ocağı işleten basit usule tabi bir mükellef 15.01.2024 tarihinde incelemeler neticesinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilmiştir. Bu durum kendisine 20.01.2024 tarihinde tebliğ edilmiştir. Dolayısıyla sonraki tarih 01.02.2024 itibariyle ikinci sınıf tüccar hükümlerine tabi olarak ticari faaliyetini sürdürmeye devam etmektedir.

1.7.6. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Genç Girişimci Kazanç İstisnası

Genç nüfusun işgücüne katılım oranını yükseltebilmek, gençlerin istihdam problemini çözebilmek ve gençlerin ekonomiye kazandırılması amacıyla 2016 yılında 6663 sayılı GVK ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un²⁵ 1. maddesine “*Genç Girişimci Kazanç İstisnası*” hükmü ilave edilmiştir (Şahan ve Saraç, 2022, s.124). 6663 sayılı Kanun'un 1. maddesi birinci fıkrasında şu şekilde açıklanmıştır;

“Ticari, zirai, mesleki faaliyeti nedeniyle adlarında ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibariyle yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançların 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır.”

Bu maddeye göre; 2023 yılında ilk kez çalışma hayatına atılan ve bunu ilgili vergi dairesine bildiren genç mükellef ticari faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden (2023 yılı için 150.000 TL), (2024 yılı için 230.000 TL)'ye kadar olan kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca 2018 yılında 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortalar Kanunu (GSSK)' nun 81. maddesi (k) bendi ile genç girişimcilerin sigorta prim muafiyeti hükmü eklenmiştir. Bu hükme binaen, ilk defa mükellef olan genç

²⁵ 10.02.2016 tarih ve 29620 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

girişimci 2023 yılında tescil tarihinden itibaren bir yıl süre ile HMB tarafından karşılanmaktadır. Bu istisnalardan faydalanabilmek için 18-29 yaş sınırları içerisinde, ilk defa şirket kuruyor olması gerekmektedir. Kanun kapsamında çıkarılan istisna da gerçek usul ve basit usul sınırlandırmaları yapılmamıştır. Bu minvalde basit usule tabi bir genç girişimci aynı zamanda basit usule tabi mükelleflerin her yıl yararlandığı yıllık vergi indiriminden faydalanamamaktadır. Mevcut durumda bir iş ile meşgul olup 29 yaşını doldurmamış bir mükellefin bu istisnadan faydalanamıyor olması getirilen düzenlemeye eleştirel boyutla ele alma imkânı sunmaktadır (Acuner, 2016, s.165).

1.8. BASİT USULE İLİŞKİN SON DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Geçmişten günümüze basit usulde vergilendirme gerek mevzuat ve usul itibariyle gerekse de basit usulde vergilendirilen mükellef yönüyle birtakım değişim ve gelişim süreci geçirmiştir. Tablo 1.2’ de 2000-2022 yılları itibariyle gelir vergisi ve basit usule tabi mükellef sayılarına yer verilmiştir. Tabloda basit usule tabi mükellef sayılarının son yirmi üç içerisindeki dağılımına baktığımızda dalgalı bir seyir izlendiğini görmekteyiz. Bu durumun yaşanmasında etkili olabilecek bir takım faktörler gelişmiştir. Türkiye’de yaşanan Şubat 2001 ekonomik krizi 2001-2002-2003 yıllarında etkisini büyük ölçüde sürdürmüştür. Ekonomik daralma vergiye tabi mükellefler için yeni ticari faaliyet koşullarını da beraberinde getirmiştir. Tablo 1.2’deki verilerden yola çıkarak ilgili yıllarda krizden etkilenen mükelleflerin iş hacimlerinde yaşanan düşüklük ile vergilemedeki sorumluluklarını yerine getirmekte zorluk yaşadığını ve durum zamanla gerçek usulde vergilendirilen esnafın basit usule tabi olma taleplerinin artmasına neden olduğunu ifade edebiliriz.

Tablo 1.2: Türkiye’de 2000-2023 Yılları Arasında Gelir Vergisi ve Basit Usule Tabi Mükellef Sayıları.

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellef Sayıları	Basit Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayıları	Toplam Gelir Vergisi Mükellefleri İçinde Basit Usul Mükellef Oranı (%)
2000	2.080.872	736.639	35,40
2001	1.768.653	808.787	45,73
2002	1.729.260	810.167	46,85
2003	1.735.722	820.621	47,28
2004	1.774.568	814.532	45,90
2005	1.691.499	792.706	46,86

2006	1.712.719	775.141	45,26
2007	1.724.366	762.111	44,20
2008	1.701.865	744.188	43,73
2009	1.683.308	739.092	43,91
2010	1.693.316	728.850	43,04
2011	1.703.754	714.693	41,95
2012	1.760.785	705.093	40,04
2013	1.798.056	693.694	38,58
2014	1.798.738	736.400	40,94
2015	1.827.180	743.665	40,70
2016	1.819.492	756.186	41,56
2017	1.877.492	754.057	40,16
2018	1.920.586	774.681	40,34
2019	1.964.548	783.455	39,88
2020	2.086.100	808.571	38,76
2021	2.235.576	836.871	37,43
2022	2.303.181	837.180	36,34
2023	2.478.134	833.417	33,63

Kaynak: Yazar tarafından GİB, Vergi İstatistikleri verilerinden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 1.2’ de 2004 yılına kadar tedrici biçimde artış devam ederken 2005 yılı itibariyle Büyükşehir Belediye Kanunu (BBK) ile birlikte mükellef sayılarında azalış yaşanmıştır. 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Kanun’un 750.000 den fazla nüfusu bulunan illerin ve bağlı oldukları ilçelerin büyükşehir belediyesi sınırlarına dâhil edilmesi hükmünü içermesi ile birlikte ilgili yerel yönetimlerde statü değişikliğine gidilmiştir. Bu doğrultuda 01.01.2005 tarihi itibariyle basit usule tabi mükelleflerin gerçek usule geçişi ile birlikte sayılarında azalış olduğu değerlendirilmektedir (Aras, 2023, s.65). 2004 yılından sonra belirgin bir azalış olmamakla birlikte, 2019 yılında Çin’in Wuhan kentinde patlak veren kısa sürede tüm dünyayı etkisi altına alan covid pandemisi sağlık sektörü başta olmak üzere tüm sektörlerde ekonomik durağanlıklar yaşanmasına neden olmuştur. Son üç yıl içinde ilgili ekonomik krizden kaynaklı gerçek usulde gelir vergisine tabi olan esnaf iş hacmini küçültürerek 2001 krizinde ki benzer sebeplerden ötürü basit usulde vergilendirmeye geçmek durumunda kalmışlardır.

Tüm bu koşullar değerlendirildiğinde Tablo 1.2’ye göre 2023, Kasım ayı itibariyle 833.417 kişi olması basit usule tabi mükellef sayısı toplam gelir vergisi mükellefleri oranı yaklaşık olarak % 34’lük paya sahiptir. Gelir vergisi mükellefler içerisinde yer alan bu orandaki basit usul mükellef miktarı ile yapılacak düzenlemenin geniş kitleleri etkileyebileceği vergi sistemi için dikkate değer bir durumdur. Tablo 1.3’

te Türkiye’de 2000-2021 yılları itibariyle basit usulde elde edilen vergi tahsilatının gelir vergisi tahsilatına oransal gelişimi gösterilmiştir.

Tablo 1.3: Basit Usulde Vergi Tahsilatının Gelir Vergisi Tahsilatına Oranı (2000-2022).

Yıllar	Gelir Vergisi Tahsilatı (Milyon TL).	Basit Usulde Vergi Tahsilatı (Milyon TL).	Basit Usulde Vergi Tahsilatı/Gelir Vergisi Tahsilat Oranı %
2000	6.925	10.402	0,16
2001	13.071	31.000	0,26
2002	14.322	41.164	0,30
2003	17.411	38.322	0,22
2004	21.244	63.892	0,32
2005	24.490	127.270	0,55
2006	28.982	166.490	0,52
2007	34.447.311	197.095	0,52
2008	38.029.985	208.682	0,47
2009	38.445.864	244.267	0,53
2010	40.392.222	264.618	0,54
2011	48.807.078	300.709	0,51
2012	56.493.510	300.886	0,43
2013	63.760.750	305.300	0,39
2014	73.901.525	298.070	0,33
2015	85.755.807	355.535	0,34
2016	96.604.804	375.317	0,30
2017	112.400.679	226.016	0,16
2018	138.992.395	205.979	0,83
2019	162.704.018	200.724	1,01
2020	158.841.637	227.597	1,13
2021	219.655.839	237.008	0,84
2022	356.464.374	82.148	0,23

Kaynak: Yazar tarafından HMB, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 1.3’e bakıldığında ilk tahsilat 1999 yılında gerçekleşmiştir. 2000 yılında 4.936.551 TL olan gelir vergisinde 3.105 TL basit usul tahsilat dikkatleri çekmektedir. Başlangıç yılında toplam gelir vergisi içindeki oranı 0,16 olarak görülmektedir. 7338 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik yapılmasına Dair Kanun ile basit usulde gelir vergisi istisnasına 2021 yılı kazançları da dâhil edilmiştir. Bu duruma göre en son gerçekleşen gelirin elde edilişi 2020 yılında 232.517 TL olup toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı %1,13 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 1.3 incelendiğinde basit usulde vergi tahsilatının bir önceki basit usul mükellef sayılarına göre düşük kalması dikkatleri çekmektedir. Mükellef ile tahsilat

arasında doğru orantılı ilişki kurulamamıştır. Buradaki orantısızlığa, basit usul mükelleflerin gerçek usule geçmemek adına belge alma ve verme işlemlerini aksatmalarından ötürü vergi denetim mekanizmaları vergi incelemelerinde yetersiz bırakılmasını gerekçe olarak belirtebiliriz. Nitekim GİB'nin 2021 faaliyet raporlarında vergi dairelerince yapılan vergi incelemelerinde gelir vergisi mükellef sayısının 706 olması da bu gerekçeyi desteklemektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2021). Basit usulde vergi gelirleri yıllar itibariyle dalgalı seyir izlemiştir. Özellikle son yıllarda bu tür vergi gelirlerinde yaşanan azalışın nedenleri arasında başkaca bir takım faktörler de eklenebilir. Bunlar arasında yaşanan pandemi, ekonomik ve teknolojik konjonktürlerin değişkenlik göstermesi ile birlikte fiziki ortamda faaliyet gösteren basit usul mükellefin ticaret hacmine konu malların alış ve satışlarının sanal ortama taşınmış olmasını sıralanabilir (Çakır, 2021, s. 2389).

Nihayetinde tablo 1.3' te sunulan son yirmi yıl içerisinde basit usuldeki vergi tahsilatının gelir vergisi tahsilatına oranına bakıldığında, görüldüğü üzere basit usule tabi vergilendirme sistemine geçişler ne kadar yüksek olursa olsun basit usulde toplam gelir vergisi hasılatının 2019-2020 yılları dışında %1'i bile aşmadığı görülmektedir.

1.8.1. 7338 Sayılı Kanun ile Getirilen Basit Usul Vergilemede Gelir Vergisi İstisnasının Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

7338 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına dair kanunla ile basit usule tabi mükelleflerin ticari kazançları 2021 yılında elde etmiş olduğu toplam gelirleri de kapsayarak gelir vergisinden istisna tutulmuştur. GVK' da izah edilen özel ve genel şartları taşıması halinde mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettiği basit usul ticari kazançlarının bir sonraki takvim yılının şubat ayında beyan etmekteydiler. Ancak kazanç istisnasına göre 2021 yılı ve sonraki takip edilen yıllarda vergi tahsilatı faaliyet raporlarında basit usule ilişkin kazançlar yer almamaktadır. Bu istisna kanunu ile birlikte GVK' nın 46. maddesinde yer alan “*basit usulde ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır*” hükmü ile ifade edilen basit usul ticari kazanç hesaplaması kanuni geçerliliğini yitirmektedir.

Devlet zaman zaman ilgili dönemin konjonktürel sorunların çözümü için belirli bir mükellef grubunu hedef alan çok özel kararlar alır. Ancak alınan bu kararların yasalaşması evresinde genel kabul gören anayasal vergilendirme ilkelerine uyulması önem arz etmektedir. Anayasal vergilendirme ilkeleri; kanunilik, genellik, belirlilik,

adalet gibi ilkelerden oluşmaktadır. Buradan hareketle basit usule tabi vergi mükelleflerin kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmesi uygulaması bazı anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilecektir.

Vergilendirmede genellik ilkesi: Anayasa'nın 73. maddesinde 1. ve 2. fıkralarında vergilendirme ilkelerinden bahsedilmiştir. Buna göre 1. fıkrasında “herkes, kamu giderini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesiyle “herkes” kelimesi vergilemede genellik ilkesine vurgu yapılmaktadır. Genellik ilkesi vergilemede sosyal statü ayrımı gözetilmeksizin tüm mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirerek vergi yüküne ortak olmasını ifade etmektedir (Çakır, 2021, s. 2391). Düzenlenen yasa ile 2021 yıl sonunda yaklaşık 808.571 kişi olarak hesaplanan ve günümüzde yaklaşık 900.000 kişiye ulaşan potansiyel basit usulde vergi mükellefin ticari kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmesi verginin genellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır (Arslan, 2023).

Vergilendirmede adalet ilkesi: Anayasa'nın 73. maddesinin 2. fıkrasında “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmü yer almaktadır. Bu fıkra da yer alan “adaletli ve dengeli” ifadeleri ile vergileme ilkelerinden eşitlik ve adalet ilkeleri üzerinde durulmaktadır. Yanında işçi çalıştırma sorumluluğu bulunan basit usule tabi mükellefi, personellerin yıllık brüt ücreti yıllık asgari tutarı aşması halinde bu durumu yıllık beyanname hazırlayarak personellerin gelir vergisi kesintilerini ilgili vergi dairesine bildirmekle ödevlidir. Bir tarafta personelin yıllık toplam gelir vergisi için beyanname hazırlanırken diğer taraftan basit usul ticari kazanç elde eden işveren kişinin kazanç istisnası kapsamına alınarak hiçbir vergilendirme işlemine tabi tutulmaması temel vergilendirme ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Bu durum ücretli ile işveren arasında adaletsizliğe sebebiyet oluştururken, asgari ücretli personellerle kıyaslatıldığında daha fazla kazanç elde eden işverenin gelirlerinin gelir vergisinden istisna olması vergilendirmede adalet ve mali güç ilkesi ile uyuşmamaktadır (Aras, 2023, s.70).

01.01.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere basit usule tabi ticari kazanç sahiplerinin elde ettikleri gelirlerinin vergiden istisna edilmesi birtakım sorunları beraberinde taşımıştır. Hâlihazırda belge alıp vermede yaşanan aksaklık, adaletsizlik gibi problemleri barındırırken bunlara bir takım vergileme ihlalleri de eklenmiştir. İstisna düzenlemesi ile uygulamada çağdaş vergilemede genellik, mali güç, eşitlik ve

adalet ilkelerinin gerekliliklerine uyum sağlanmaması önemli ihlaller arasında yer almaktadır (Çakır, 2021, s.2394).

2021 yılı basit usule tabi ticari kazanç elde eden mükellef hacmi dikkate alındığında vergilendirmede temel ilkelerden uzak ve gerekçesiz kazanç istisnası uygulaması getirilmesi mevcut sorunlara çözüm yerine daha ileri boyutlara taşımaya sebebiyet vermektedir. Kazanç istisnası ile bu gruptaki mükellefin vergi bilincinin de zarar görmesi beklenmektedir. Bu nedenle diğer mükellef gruplarına nazaran vergisel ödevleri daha hafif olan basit usule tabi mükelleflerin, ticari varlıklarını sürdürebilmeleri için diğer mükellefleri de dikkate alarak çağdaş vergilemede adalet, eşitlik, genellik ve mali güç ilkelerinden soyutlanmadan yükümlü olmaları sağlanmalıdır. Bu doğrultuda oluşturulan daha güçlü ve adil vergi sistemleri idare ve mükellef özelinde pozitif neticeler doğuracaktır (Aras, 2023, s.70).

BÖLÜM 2: VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKINA YÖNELİK TEORİK ÇERÇEVE

2.1.VERGİ AHLAKI

Ahlâk kavramının başlangıç noktası, şahısların birbiriyle ilişkilerini dürüstlük kriterlerine göre belirlemek, şahısların ve kuruluşların eylemlerinin toplumsal hayatın zarar görmesine engel olmak gibi önemli bir gerekçeye dayanmaktadır (Atar ve Şener, 2021, s.30). Kavramsal olarak ahlak sözcüğünün orijini batı dillerinde Yunanca “karakter” anlamına gelen “ethos”, İngilizce “ahlak” anlamın da kullanılan “ethics” kelimesinden gelmektedir. Arapçada ise “huy”, “mizaç”, ”seciye”, “karakter” anlamına gelen “hulk” kelimesinden meydana çıkartılarak ruhsal nitelikleri tanımlamaktadır. Bu kavram lisanımızda zatî olarak aktöre, içtimai olarak ahlak, töre terimleriyle karşılanmaktadır (Atar ve Şener, 2021, s.30; Hançerlioğlu, 1976, s.32).

18.yüzyılda hayatta olup o dönemin saygın fikir insanlarından olan Adam Smith iktisatçı kimliğinin yanında ahlak felsefesi profesörü olarak tanınmaktadır. Adam Smith’e göre ahlak yalnızca ekonomi açısından değil, ferdi ve toplumsal alanda zengin olma isteğinin toplumsal ahengi ile beraber bulunmaktadır. Serbest piyasa ekonomisinde ahlaklı olmanın zenginlikten daha kıymetli olduğuna dikkati çeken Adam Smith, fertlerin dolayısıyla toplulukların ahlaklı olmasıyla kazanılacak refahın daha değerli olabileceği tezini savunarak iktisatın ahlaki değerlerden soyutlamanın mümkün olmadığını belirtmiştir (Ayber, 2022; akt. Kesici, 2010, s.94-96).

Ahlak kavramını, kuramsal ve uygulama olarak ikiye ayırmak mümkündür. Ahlak ilminin gayesi ferdin erdeme ve fazilete kavuşturulmasını esas almaktır. Ahlak tabiatı gereği kuralcı bir yapıda kendini göstermektedir. Ahlakın uygulama yönüne bakıldığında ise ferdin kendisine, ailesine ve topluma karşı görev ve sorumluluklarını yerine getirme düzeyinin esas alınması gerektiğini söylemektedir (Ayber, 2022, s.26). Bu açıdan bakıldığında vergi ahlakı, ahlakın uygulama boyutunda incelenmesi gereken kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Demir, 2008, s.33).

Vergileme literatüründe araştırmacı ve yazarların son zamanlarda, “*İnsanlar niçin vergi öderler, Bireyleri gönüllü olarak vergi ödemeye yöneltecek ve bu çerçevede vergi ile ilgili ödevlerini ve yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirmeye sevk edecek başlıca faktörler nelerdir, bireyler niçin ve hangi nedenlerle vergi ödemekten kaçınırlar, bireyleri vergi kaçakçılığına yönelten başlıca etkenler nelerdir*” gibi sorular üzerinde yoğunlaştıkları görülmektedir. Bu soruların sorulma nedeni, vergilerin sadece yasal zora dayalı olarak ödendiği düşüncesinin mükelleflerin tutum ve davranışlarını açıklamakta yetersiz kalmasıdır (Aktan, 2012, s.2; Demir, 2008, s.46). Bu süreçte, mükelleflerin yakalanma riski olmamasına rağmen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını açıklamakta önemini vurgulayan vergiye karşı “içsel motivasyon” olarak ifade edilen vergi ahlakı kavramı karşımıza çıkmaktadır (Demir ve Tosuner, 2007, s.13).

Vergi ahlakı kavramı dâhil olduğumuz sosyal sınıfın karakterini, sosyal ve kültürel özelliklerini yansıtmaya rağmen, genel ahlaktan önemli farklılıklar içerebilmektedir. Vergiye karşı aksiyonun oluşmasında vergi ahlakı genel ahlaktan ayrı olarak değerlendirilen ve anlam yüklenen bir kavram olmaktadır. Buna göre genel ahlakın etkin olduğu bir yükümlüde vergi ahlakı çok zayıf olabilmekte ancak yükümlü bunu kendisinde bir eksiklik olarak değerlendirmemektedir (Çataloluk, 2008, s.218).

Vergi ahlakı kavramı, mükellefin vergi ödemeye yönelik ahlaki yükümlülüğü yanında vergi kaçırmaktan duyulan pişmanlık ve suçluluk hissinin kişide düzenli vergi ödemenin ekonomiye katkıda bulunma inancına bırakması ve sonrasına taşınan bu alışkanlığı geliştirme süreci olarak düşünülmelidir (Torgler, 2005, s.526). Bu düşünce sisteminin pratikte zayıf uygulandığı vergi ahlak kavramının gelişmediği toplumlarda, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma davranışlarının yönetilemediği düşünülmektedir (Torgler, 2003b, s.376). Bu noktada “*mükelleflerin niçin vergi kaçakçılığı yaptıklarından ziyade niçin vergi kaçakçılığı yapmadıkları*” sorusuna cevaben mükellef davranışlarının altında yatan sosyolojik ve psikolojik yaklaşımların dikkate alınması gerektiği önem kazanmaktadır (Kaynar, 2011, s.168; Sazak, 2020, s.43). Bu nedenle ekonomistler, sosyologlar, psikoloji disiplinlerinden akademisyenler çalışmalarını mükelleflerin vergilendirme faaliyetleri üzerinde etkili olan toplum içinde ayıplanma, saygınlığı yitirme, utanma, vicdani rahatsızlık gibi ahlaki duyguları harekete geçiren içsel etkenler üzerine yoğunlaşmaktadırlar (Karaarslan ve Sandalcı, 2015, s.38).

Vergi ahlakı, vergi yükümlülüğünü içsel olarak benimsemiş olan vergi zihniyetine sahip mükellefin devletin egemenlik gücüne dayalı olarak kanunen vergi borcunu yerine getirme zorunluluğu bilincine sahip olmasını gerektirmektedir (Schmölders, 1976, çev. s. 107). Bu tanımlamaların dışında vergi ahlakı bir tür ahlaki pişmanlık ve suçluluktur. Vergi kaçakçılığı ve vergi dolandırıcılığı ahlaki pişmanlığa neden olmaktadır. Bu doğrultuda mükellefin pişmanlık ve suçluluk duygusu ne kadar yüksekse gönüllü vergi uyumunda o derece başarılı ve vergi ahlak düzeyleri yüksek olacaktır (Torgler, 2005, s. 526).

İnsanların vergi karşısındaki davranışları üzerine çalışmaları başlatan ilk araştırmacı Alman maliyeci Günter Schmölders olmuştur (Özkan, 2017, s.475). 1960’larda ilk vergi ahlakı araştırmaları Alman akademisyenler Schmölders ve Strümpel tarafından kurulan Köln Vergi Psikolojisi Okulu’nda ortaya konulmuştur. Bu okulda ekonomik olguların sadece geleneksel neoklasik bakış açısıyla analiz edilmemesi gerektiğini vurgulayarak ekonomi ve sosyal psikoloji arasında köprü kurulmaya çalışarak, vergi ahlakını vergi uyumu içinde önemli bir tutum olarak görmüşlerdir (Alm ve Torgler, 2006, s.227-228).

Alman araştırmacılarından Schmölders, Avrupa’da serbest meslek mensubu ve işçiler arasındaki vergi ahlak düzeylerini analiz ederek; çalışmasında serbest meslek mensubu vergi mükelleflerinin, ücretli çalışan vergi mükelleflerine nazaran daha zayıf vergi ahlak düzeyine sahip olduğunu ortaya koymuştur (Schmölders, 1960; akt. Torgler ve Murphy, 2004, s.303-304). O yıllarda Strümpel, Avrupa ülkeleri vergi sistemlerini karşılaştırarak vergi mükellefleri arasında vergi ahlak düzeyi analizini amaçlayan çalışma yürütmüştür. Çalışmasında Alman vergi sisteminin otoriter yapısının, İngiltere vergi sisteminin mükellefler üzerinde daha az kontrol ve daha fazla saygı içeren yapısı karşısında Alman vergi ahlak düzeyinin İngiltere’ye nispeten düşük olduğu sonucuna varılmıştır (Strümpel, 1969; akt. Torgler ve Murphy, 2004, s.303-304).

Yasalara uygun hareket eden bir mükellefin mali yükümlülüklerini yerine getirmeyen bunun sonucunda hiçbir cezai müeyyideye maruz kalmayan başka bir mükellefi gördükçe, ödediği vergi yükünün daha ağır hissedecek olması mükellefin vergiye yönelik tutumlarını olumsuz etkilemektedir (Güvenç ve Tugay, 2007, s.24). Diğer mükelleflerinin tutumlarının yanında mevcut siyasi ve yasal sisteme olan güven

duygusu, mükelleflerin tercihleri ve beklentileri ile uyumlu kurumsal sistemler, mükelleflerin vergi ahlakını belirlemede ve vergi ahlakını pozitif yönde geliştirilmesinde etkili olmaktadır (Aşan, 2014, s.74). Bireysel olarak mükellefin ahlakı, toplumun vergi ahlakını oluşturmaktadır. Bir toplumun vergi ahlakının düşük olması mükellefin vergileme karşısındaki faaliyetleri üzerinde caydırıcı etkiye neden olmaktadır. Bu durum o ülkenin vergi sistemi üzerinde baskı oluşturarak vergi kaybını önlemek için dolaysız vergilerden nispeten vazgeçilerek dolaylı vergilere ve kaynakta kesinti yöntemine ağırlık verilmesine neden olmaktadır (Demir ve Tosuner, 2007, s.13; Samadova, 2009, s.41).

Vergi geliri tahsilatında istenen hedeflere ulaşabilmek için, mükelleflerin vergi bilincinin yükseltilmesine ve bununla ilgili kabul edilebilecek ahlaki değerlerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Mükellefin vergi ahlakının yüksek olması dürüst şekilde vergi ödevlerini yerine getirmesi, vergi toplama sürecinin kısa olmasına, maliyetlerin azalmasına ve vergilendirme sürecinin düzenli işleyişine olanak tanıyacak olması, vergi ahlakının ortaya koyduğu işlevselliğin önemini göstermektedir (Organ ve Yeğen, 2013, s.244).

Vergi ahlakına şekil veren en önemli hususların başında, vatandaşların devleti, hükümeti ve vergi yönetimini algılama biçimleri gelmektedir. Bireyler, diğer sosyo-ekonomik konularda ahlaki davranışlar sergilemelerine rağmen devlete, hükümete, vergisel yönetime veya benzer merkez birimlerine karşı olumsuz aksiyon içinde olduğunda vergi ödevlerini yerine getirmekte dürüst tutum göstermeyebilirler. Bu sebeple ülkede vergi ahlakının oluşturulması için öncelikle mükelleflere ders mahiyetinde devletin ve kurumlarının iyi anlatılması, tanıtılması ve söz konusu kurumların geliştirilmesi gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2007, s.12). Yaş, cinsiyet, eğitim seviyesi, medeni durum, dini inanç, suçluluk ve utanç duygusu, istihdam durumu, demokrasi taraftarlığı, hükümete-politikacılara-yasal sisteme-diğer vatandaşlara duyulan güven vb. birçok sosyo-demografik faktörün yanı sıra; mükellefin ekonomik durumu, vergi yükü-vergi oranı-vergi adaleti-vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı, ekonomideki kayıt dışılık oranları, mali ve hukuki faktörler de bireylerin vergi ahlakı seviyeleri üzerinde etkili olabilecek değişkenler olarak sıralanabilmektedir (Sazak, 2020, s. 38; Yeşilyurt, 2015, s.3).

2.2. VERGİ BİLİNCİ

Hükümet harcamalarının finanse edilmesi yönünden en önemli gelir kaynağı olarak vergiler görülmektedir. Modern vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde de beyan esaslı vergileme sistemi uygulanmaktadır. Beyan esaslı vergilendirme sisteminde mükellef, vergilendirme süreci ile ilgili temel ödevlerinin yanı sıra kayıt ve belge düzenini tesis edebilmek için bilgi verme, beyanname verme ve ödenecek verginin tahakkuku ve tahsilatı gibi ödevleri yerine getirilmekle yükümlüdür (Çiçek, Çiçek ve Ömürbek, 2007, s.103-104). Yükümlü bu ödevlerini yerine getirirken bir zorunluluktan ziyade devletin kamusal ihtiyaçlarını finanse edebilmedeki en büyük gelir kaynağının vergi toplama olduğu bilinciyle hareket etmesi gelir idaresinin daha başarılı faaliyet yürütebilmesine imkân tanımaktadır (Aktan, 1997, s.11). Bu noktada demokratik bir ülkede vergilerin sağlıklı olarak toplanabilmesi için ülkedeki mükelleflerin vergi bilincine sahip olmaları gerekmektedir (Gürçam ve Moç, 2019, s.1406). Buradan hareketle vergi bilincinin esası özetlenirse; toplanan vergilerin hükümetin sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı olarak değerlendirildiği bilincini mükellefin olmasıdır. Bu bilinç, mükellef özelinde vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirme, usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmalarını bilme ve hatırlatma tutumu içinde bulunmasını desteklemektedir (Çetinkaya, Gerçek ve Korlu, 2016, s.30; Yeşilyurt, 2015, s.38).

Muliari ve Setiawan ile Nogroho gibi araştırmacıların vergi bilinci tanımlamalarının ortak özelliği, mükelleflerinin meclisin çıkardığı vergi kanunlarını yakından takip etmesi ve bu kanunlara sadık kalarak vergi kurallarına uymak istemesi ile ülkenin gelişimine destek olma hedefini ahlaki olarak benimseme gayretini göstermesidir (Muliari ve Setiawan, 2011; Nogroho, 2012; akt. Yoruldu, 2020, s.79).

Literatürde vergi bilinci ile ilgili yapılan tanımlar birbirine yakın anlamlar içermektedir. Buna göre “ *vergi bilinci, bir verginin ödenmesi gerektiğinin farkında olmaktır*” (Yereli ve Ata, 2011, s.28). Teyyare ve Kumbaşı (2016, s.4), vergi bilinci kavramını iki boyutta ele almıştır. İlk olarak mükellefin vergi kanunları ve uygulanması ve vergi idaresinin görevleri konusunda bilgilenmesi, ikinci olarak verginin alınması gerekliliğini bilmesi halidir. Akgül, Şahbaz ve Yardımcıoğlu (2014, s.61) ise vergi bilinci kavramının sadece vergi ödemenin farkındalığı olarak algılanmaması gerektiğini,

ödenen bu vergilerin harcandığı ya da kullanıldığı alanların kapsayıcı denetim mekanizması ile birlikte değerlendirilmesi gerektiğini söylemektedirler.

Vergi bilinci kavramı başka bir deyişle; mükellefin ilgili ticari faaliyeti kapsamındaki vergi mevzuatı, mevzuattaki değişikliklerin takibi ve vergi uygulamaları konusunda yeterli “mali bilgi” ye sahip olması biçiminde açıklanabilir. Bunun yanında mükellefin ödemiş olduğu vergilerin, yararlanılan kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olarak görüp vergi farkındalığının bir arada olması gerekmektedir. Bu farkındalığın ortaya çıkması için öncelikle devlet olmak üzere tüm ilgili vatandaşların üzerine düşeni yerine getirmeleri gerekmektedir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.121; Egeli ve Diril, 2014, s.35-36; Uyanık, 2019, s.359).

Vergi bilincinin önemi, en başta verginin devletler için ifade ettiği anlamda kendini göstermektedir. Günümüzde vergiler, uygar bir medeniyet seviyesi, yüksek refah düzeyi, teknik yatırımlar ve sosyal yardımlar gibi kalkınma unsurları için ülkelerin bütçelerinde önemli bir ağırlığa sahip olan ve vazgeçilmez gelir kaynaklarıdır (Kutlu, 2017, s.47). Diğer taraftan sürekli bir artış içinde olan kamu harcamalarını finanse etmek, ülkeler için her geçen gün daha da zorlaşmaktadır. Harcamalardaki bu artışı, vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle her zaman vergilerle tam anlamıyla finanse etmek mümkün olmamakta ve devletler bu finansman açığını borçlanma yoluyla kapatmak zorunda kalmaktadır (Güner, 2008, s.8). Bu sebeptendir ki; vergi bilinci gelişmiş toplumlarda vergi gelirlerinin elde edilmesinde bir maliye politikası aracı olarak etkin bir biçimde kullanılmaktadır (Gürbüz, 2019, s.44).

Vergi bilinci bireylerde çeşitli faktörlere göre oluşmaktadır. Bu faktörleri şu şekilde sıralanabilir (Çetinkaya, Edizdoğan ve Gümüş, 2018, s.221; Yeşilyurt, 2015, s. 39):

- “Toplum eğitim düzeyinin yükseltilmesi,
- Vergi bilincini artıracak ilgili eğitim programlarının artırılması ve gelir idaresi ile yardımcı kuruluşların bu konuda proje yürütmeleri,
- Mükellefin toplanan kaynakların nerelerde kullanıldığının açık olarak bilmesi, devlet yönetiminin şeffaf ve hesap verilebilir olması,
- Vergi ile ilgili kanunların vergi ilkelerinden sapmadan çıkarılması.”

Her coğrafyada vergi bilinci kavramı kişilerin vergiyi algılama seviyelerine göre sosyal kültürel ve ekonomik faktörlerden etkilenmesi ile şekillenmektedir. Vergi

bilincini şekillendiren faktörleri ortaya çıkarmak için yaptığı çalışmasında Öztürk (2019, s.793), iç ve dış etkenler olarak ikiye ayırmıştır. İç faktörler vatandaşlık bilinci, devlete bağlılık, siyasi iktidarın kabulü, dini inanç ve gelenekler, eğitim ve gelir düzeyi, vergi ahlakı olarak sıralanırken vergi adaleti, vergi yasalarının tekniği ve karmaşıklığı, kayıt dışı ekonomi ise dış faktörler olarak sıralanmıştır. Bahsi geçen etkenlere ilave olarak vergi oranları, demografik faktörler, vergi yükü, vergi idaresinin ve denetimlerinin sıklığı ve etkinliği vergi bilincinin gelişimi üzerinde etkili olabileceğini vurgulamıştır (Geyik ve Altunakar Mercan, 2019, s.852).

Şeffaf ve dürüst bir yönetim anlayışının tesis edildiği, kamu hizmetlerinden yeterince yararlanıldığı ve toplanan vergilerin etkin biçimde harcandığı dönemlerde, mükelleflerin vergi bilinç düzeyinin yükseldiği gerçeği yapılan araştırmalar ile teyit edilmiştir (Alkan, 2009, Gürçam ve Moç, 2019, Özgün ve Yüksel, 2018; akt. Uyanık, 2019, s.359). Araştırmalar doğrultusunda vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi ile birlikte mükellefiyet ile vatandaşlık arasında bir bağ geliştiren idareler, temelde vatandaşlık görevi olan eğitim anlayışını benimseyerek vergi bilincini arttırabilir (Yenigün, 2012, s.31). Vergi bilincinin gelişmesi ile birlikte mükellefte vergi kaçırmanın azalması ve kayıtlı ekonominin gelişmesi beklenmektedir (Gürler Hazman, 2009, s.57). Bunun için temel vatandaşlık ödevlerinden biri olan vergilendirilmeye yönelik eğitim anlayışının benimsenmesi aksi takdirde vergi bilincinin önemi kavranmadığı sürece vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi kayıt dışı ekonominin önüne geçilebilmesi mümkün olmayacaktır (Alkan, 2009, s.11; Egeli ve Diril, 2014, s.36).

Vergiler, devlet bütçeleri ve gelir idareleri açısından önemli gelir kalemleri arasında yer almaktadır. Bu öneme istinaden vergi sorumlusu mükellef özelinde vergi bilinci olgusunun kavranması gerekliliği doğmuştur. Öyle ki; son zamanlarda bazı ülkelerin gelir idaresi ve eğitim kurumları işbirliği içerisinde hareket ederek eğitim müfredatlarına bu kavramı entegre ederek, gelecek mükellef adaylarının vergi bilincine sahip olması için projeler üretmektedirler (Gergerlioğlu ve Mcgee, 2017, s.404). Bunun yanı sıra günümüzde mükelleflerin vergi bilinç düzeyine katkı sunabilecek eğitici kamu spotları ve sosyal medya üzerinden gerçekleştirilen eğitici ve tanıtıcı programlara ağırlık verilmelidir (Yıldız ve Bakır, 2019, s.305). Vergi bilinci üzerine çalışmalar

ulusal ve uluslararası alanda ivme kazanmaya başlamıştır. Literatürde bu konu üzerinde yapılan bazı çalışmalar şu şekildedir:

Kandak ve Mertol (2021) çalışmalarında, vergi bilincinin oluşumunda eğitim rolünü tespit etmek amacıyla ilköğretim öğrencileri üzerinde eğitim verilmeden önceki ve eğitim verildikten sonraki vergi bilinç düzeylerini karşılaştırmışlardır. Eğitim verilen öğrencilerin vergi bilinç düzeylerinde olumlu yönde gelişme kaydedilmiştir. Bu eğitimler sonrasında eğitilmiş nesillerin mali yönden ülkenin kalkınmasına vereceği destek analiz edilmiştir. Abbas, Tjen ve Wicoksana (2021) çalışmasında Endonezya’da bir vergi eğitim programı olan Pojok Bertutur’un etkinliğini incelemişlerdir. Program öncesi ve sonrasında öğrencilerin vergiye aşinalıktan etkilenip etkilenmediği analiz edilmiştir. Analiz sonrasında vergi bilincini geliştirmek için sürekli vergi eğitim programlarının gerekli olduğunu vurgulamaktadır. Uzunali, Oğuz, Olca, Dağ, Kumaş ve Güngör (2021) çalışmasında öğretmenlerin vergi bilinci ve vergi ahlak düzeylerini incelemişlerdir. Araştırma sonucu tespitlerde vergi uyumsuzluklarını önlemek ve mükelleflerin yükümlülüklerini eksiksiz biçimde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla öneriler geliştirmiştir. Bunlar arasında vergi bilinci eğitimini üstlenen öğretmenlerin bu konuda ön eğitime tabi tutulması, vergi ahlakı konusunu üniversite müfredatlarına eklenmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Buyrukoğlu ve Şimşek (2022) yargı kararlarını değerlendirdikleri çalışmalarında vergi bilincini yitirmiş mükelleflerin kayıt dışı ekonomi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğiliminde olmaları ile vergi kaybına mal olduğunu, bu durumun zamanla yargı organlarının iş performansını yavaşlattığını ve uyuşmazlıkların sonuçlandırılmasında çözüm maliyetini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

2.3. VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI İLE İLGİLİ KAVRAMLARIN İRDELENMESİ

Vergi bilinci ve vergi ahlakı sosyolojik tabanlı bir kavramdır. Dolayısıyla vergi kültürü, vergi psikolojisi, vergi algısı ve vergi uyumu gibi birçok sosyokültürel kavramın vergi mükellefinde içselleştirilmesi ile kazanılması mümkündür (Arslaner ve Ögdüm, 2021, s.157). Bu bağlamda vergi bilinci ve ahlak kavramları ile ilişkili olduğu düşünülen vergi kültürü, vergi psikolojisi, vergi algısı ve vergi uyumu kavramları başlıklar altında açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.1. Vergi Kültürü

Yapılan araştırmalar ile toplumların vergi algılama düzeylerinde farklılıklar olduğunu, her toplumun kendine özgü bir vergi kültürü olduğunu ortaya koymaktadır. Din, ırk, dil, tarih, ekonomi ve mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir alt yapı oluşturduğu kabul edilmektedir (Ockenfels ve Weimann, 1999; Torgler ve Schneider, 2004; akt. Demir ve Tosuner, 2009, s.10).

Literatürde, üzerine fazla çalışmalar yapılamayan ancak son zamanlarda inceleme konusu olan vergi kültürü kavramını ilk kez kullanan, 1926 yılında Franz Meisels olmuştur (Bakırtaş, 2016, s.73). Daha sonrasında bu kavramı anlamaya çalışan iktisatçı Joseph Alois Schumpeter' in 1929 yılında kaleme aldığı “Sociology and Economics of Income Tax (Gelir Vergisinin Sosyolojisi ve Ekonomisi)” adlı ödüllü makalesinde kullanmıştır (Canbay ve Çetin, 2007, s.57). Yazar bu çalışmasında vergi kültürü kavramını şu şekilde yorumlamıştır:

“Herhangi bir sosyal kurum gibi her vergi kendisinin ekonomik ve psikolojik uygunluk çağını yaşatır. Ancak, tüm diğer sosyal kurumlarda olduğu gibi, vergi sistemindeki aykırı olan herhangi bir unsur sonsuza kadar geçerli olmaz. Yavaş yavaş evrimin gelgiti bu süreci aşındırır (Schumpeter, 1929; akt. Nerre, 2001, s. 288)”.

Schumpeter, yaptığı tanımda ulusal vergi sistemini sanat, politikacılar, vergi ekonomistleri, vergi bürokratları ve mali müşavirleri ise sanatı icra edenler olarak ilişkilendirmiştir (Gür, 2018, s.13). Armin Spitaler ise vergi kültürü kavramını tanımlarken Schumpeter'den etkilenmiş olup “*ekonomik, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafi, psikolojik bireysel ilkeler ve toplumların birbirinden farklılık arz eden öteki kültür unsurları tarafından etkilenen bir kavram*” olarak açıklamaktadır (Spilater, 1954, akt. Gencel ve Kuru, 2012, s.31).

Yerli literatürde vergi kültürünü tanımlamaya yönelik çok fazla çalışma bulunmamak ile birlikte vergi kültürü kavramına ait tanımlar mevcuttur. Bunlar arasında; Faralyalı (2008), “*Toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları*” şeklinde tanımlamıştır (s.1). Gencel ve Kuru (2012), “*Mükelleflerin vergi ödeme isteği veya vergisel yükümlülükleriyle ilgili içgüdüsel durumu olarak ifade etmesinin yanında; bireylerin vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır*” olarak da ifade etmektedirler (s.31). Demir (2018), “*Vergi kültürünü ekonomi, tarih ve sosyolojinin etkileşimi ile açıklanabilecek,*

milletlerin geçmişten bugüne uygulaya geldikleri vergi davranışlarına verilebilecek bir isim” olarak değerlendirmektedir (s.59). Bir başka tanımda ise vergi kültürü mükelleflerin vicdanen vergi verme gereği hissetmeleri şeklinde vicdani olarak ele alınmıştır (Abdieva, Pirimbaev ve Özdil, 2011, s.335).

Vergi kültürünün her toplumda aynı şekilde algılandığını iddia etmek oldukça güçtür. Yapılan araştırmalar (Alm ve Torgler, 2006, s.326; Cullis ve diğerleri, 2006, s. 315) ile her toplumun kendine göre vergi kültürünün olduğunu, farklılıkları bir arada barındırdığını, vergi sistemlerinin devamlı etkileşimin çıktısı olarak vergi kültürünü şekillendirdiği öne sürülmüştür (Demir ve Tosuner, 2009, s.10; Işık, 2009, s.856).

Mükelleflerin vergi kültürüne tesir eden faktörler, iç ve dış etken olarak ikiye ayrılmıştır. İç etkenler arasında; devlete olan bağlılık ve vatandaşlık bilinci, örf-adet-görenekler, eğitim ve öğretim durumu, ailenin geçim kaynağı, yükümlülerin diğer yükümlüler ilgili düşünceleri ve sunulan kamu hizmetlerinin mükellef isteklerine cevap vermektedir. Vergi denetimi, vergi affı, kayıt dışı ekonomi ve siyasal etkenleri ise vergi kültürünün dış etkenleri olarak değerlendirilmektedir (Cesur ve Çelikkaya, 2014, s.2-3).

J. Schumpeter ile başlanmış olan vergi kültürü kavramı sonrasında vergi psikolojisi ve sosyoloji çalışan teorisyenlerce açıklanmaya çalışılmıştır. Literatüre bakıldığında yapılan tanımlamaların bir kısmı vergi koyucular üzerinden, bir kısmı ise mükellef odaklı olması üzerinden savunarak ortak paydada buluşmuşlardır (Bakırtaş, 2016, s.73). Mükellefin vicdanen vergi verme gereğinin, vergi verme konusunda içsel bir motivasyona dönüşmesi hali bize vergi kültürü ve vergi ahlak kavramlarının ilintili olduğunu göstermektedir (Ayas, Işıl ve Saruç, 2015, s.178).

Vergi ahlakı yükümlü ile devlet arasındaki işbirliğini kavram kısıtlılığı çerçevesinde ele alırken, vergi kültürü; yükümlü ile devlet ilişkilerinin yanı sıra akademisyen, politikacı, vergi denetmenleri, vergi uzmanları ve memurların işbirliklerini geniş çerçeveden ele almaktadır. Bu nedenle, vergi ahlakı üzerinde yaşanan gelişmelerin vergi kültürünü doğrudan etkilediğini söyleyebiliriz (Ülgen, 2023, s.48).

Ülkemiz özelinde toplumsal vergi kültürünün oluşması için HMB ve Milli Eğitim Bakanlığı (MEB)’ nın işbirliği ile bir uyum içerisinde hareket etmelerinin

yanında ayrı ayrı vazifeleri de bulunmaktadır. Bunlar arasında MEB eğitim öğretim dönemi boyunca ders müfredatlarına mükellef hakları, ödevleri, vergi istisnaları, verginin toplanma biçimi ve kullanım alanları gibi konuları entegre ederek geleceğin mükellefi olacak çocuklara eğitimler verilmeli ve pratikte uygulamanın gerçekleştiği kurumlara geziler düzenlenmelidir. HMB ise özel sektörlerle işbirlikleri içinde olup vergi içerikli çizgi film animasyonlar ile vergi denetimlerinin önemi ve vergi kaçırmanın ülkemiz bütçesine zararlarını anlatmalıdır (Özkan, 2017, s.482).

2.3.2.Vergi Psikolojisi

Vergilemeden beklenen amaçların ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması hususunun açıklanmasında ilk olarak yükümlünün vergi karşısındaki davranışlarının nedenleri araştırılmaktadır. Literatürde bu araştırmaların konu başlığı bazen mali psikoloji olarak da bilinen kamu maliyesinin alt disiplini sınıfında vergi psikolojisi adı altında incelenmektedir (Demirtaş Aydoğan, 2017, s.15).

Kamu maliyesi disiplin dallarından kısmen az gelişim gösteren vergi psikolojisi, toplumun vergileme alanındaki aksiyonlarının psikolojik temellerini inceleyen bir kavramdır. Bu inceleme sırasında vergi psikolojisinin kullandığı araçlar sosyo-psikolojik, araştırdığı kavramlar ise kısmen mali kısmen psikolojik karakterdedir. (Kaynar, 2007, s. 18; User, 1992, s.24).

Vergi psikolojisi kavramını teorik ve pratikte aktif olarak ele alan kişi Köln Üniversitesi profesörlerinden Schmolders olmuştur. Schmolders Okulu olarak adlandırılan okulda sadece vergi psikolojisi konusu ele alınmamış bunun yanında Batı Avrupa ülkelerinde ampirik çalışmalar ile vergi psikolojisine etki eden unsurları her ülkenin kendi kodlarına göre değerlendirmiştir (User, 1992, s.26).

Vergi ile mükellef psikolojisi arasındaki ilişkileri tahlil edilen ilk çalışmalar Alman maliyeci G. Schmolders ile başlamakla birlikte daha sonrasında, Avrupa ve Amerika’da vergi psikolojisi kapsamında ele alınan çalışmaların zamanla artma eğilimi gösterdiğini söyleyebilmek mümkündür (Aktan, 2012, s.1-2).

Vergi psikolojisi; vergi ödeme gücü, vergi bilinci ve ahlakı, sosyal ve demografik faktörler, devlete bağlılık, yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki düşüncesi, kamu hizmetlerinin yükümlülerin sorunlarına cevap vermesi ve kamu harcamalarının etkinliğinden oluşmaktadır (Kaynar, 2007, s.23). Ayrıca vergi adaleti,

vergi tekniği, vergi oranları, vergi aflarının sıklığı, vergi idaresinin etkinliği, cezai müeyyideler, mevzuatın sıklıkla değiştirilmesi gibi etkenler mükellef psikolojisini etkileyen unsurlar olarak belirlenmektedir (Turhan, 1998, s.233-234).

Vergi ödemelerinin esas hareket noktasının içsel motivasyon olan vergi ahlakının tespiti ve artırılması noktasında oldukça önemli bir araştırma sahası olan vergi psikolojisi üzerine yapılan araştırmalar ile vergi politikalarının etkinliğini arttırmak, vergi uyumunu kolaylaştırmak, toplumsal ilişkileri düzenlemek ve nihayetinde vergi gelirlerini arttırmak gibi hedeflere ulaşmak amaçlanmaktadır (Şenyüz,1995, s.11; Ayber, 2022, s.22).

Vergi psikolojisi, farklı gelir gruplarının kişisel vergi yüklerini, algılarını, tutum ve davranışlarını tespit ederek, oluşabilecek muhtemel toplumsal kargaşalara engel olabilmek için öneriler sunarak kanun koyuculara rehber olmaktadır. Vergisel reformlar yapılmadan önce, uygulamada yürütücü kitlenin özellikleri ve sosyo-psikolojik ve ahlaki durumlarının tespit edilmesi bunun yanında kitlenin vergi algısını ve nasıl bir reaksiyon sergileyeceğinin araştırılması vergi politikalarının başarısı açısından önem kazanmaktadır. Bu minvalde vergi algısı ve mükellef davranışları vergi psikolojisi literatürü içerisinde incelenmektedir (Çiçek, 2006, s.37; Demir, 2008, s.21; Taşkın, 2012, s.69).

2.3.4.Vergi Algısı

İnsan psikolojisinde, günlük hayatta karşılaşılan sorunlara ilişkin karar alma sürecinde ilk aşamayı algı oluşturmaktadır. Olaya göre şekillenen algı daha sonra insanların tutum ve davranışlarına yön vermektedir (Taytak, 2010, s.497-498). Bu düşüncenin paralelinde Sağlam (2013, s.319), vergi algısı kavramını iç ve dış uyaranlar ile vergi olgusu hakkında bireylerin zihinlerinde şekillenen yargılar veya fikirler biçiminde tanımlamaktadır. Başka bir açıdan bakıldığında vergi psikolojisi ile algı kavramının birlikte hareket edildiği mükelleflerde vergileri duyu organları aracılığıyla anlamlandırması şeklinde değerlendirilmiştir (Sağbaşı ve Başoğlu, 2005, s.126).

Dil, din, ırk, tarih, etnik yapılar, coğrafi ve benzeri faktörler vergi mükelleflerinin algı biçimini şekillendirerek, vergi kavramına yükledikleri anlamı vergi algılarına da yansıtmaktadır (Ayber, 2022, s.25). Örneğın, vergi kavramı için İspanyol lüğatında “impuesto”, İtalya’da “imposto”, Fransa’da “impot” kelimeleri ile “rahatsız

eden bir yükü yüklenmek” anlamına karşılık gelmektedir. Diğer taraftan devlet bilinci gelişmiş Anglosakson kültürüne hâkim olan İngiltere, Almanya ve İsveç gibi ülkelerin lügatlarında yer alan “tax”, “abgabe” ve “skat” kelimeleri ödev, harç, yardım anlamında yorumlanmaktadır (Schmölders, 1976, çev. s.113).

Bireylerin vergiye karşı algılarını ve tutumları bir takım iç ve dış uyarıcılar tarafından etkilenebilmektedir. İç uyarıcı olarak tanımlananları meslek, eğitim düzeyi, yaş, kişinin gelir seviyesi, cinsiyet gibi demografik faktörlerdir. Bireylerin yaşadığı toplumun vergi ahlakı ve vergi bilinci, diğer bireylerin vergiye karşı tutumu, devlete duyulan bağlılık ise vergi algısını doğrudan etkileyen dış faktörler olarak sıralanmaktadır. Söz konusu bu faktörler bize, bir toplumun vergi bilinci ve vergi ahlakının ne ölçüde olduğunu, vergilemede gönüllü uyumun hangi seviyede olduğunu gösterme konusunda yardımcı olmaktadır (Akıncı ve Başol, 2015, s.172; Gürbüz, 2019, s.43). Yukarıda sayılan birçok faktörün yanında son zamanlarda savaş ve ekonomik sebepler ile günümüz küresel platformda ortaya çıkan uluslararası göçler, karşılıklı toplum yapılarını yakından etkilemekte ve bazı olumlu değişimlerle birlikte birçok olumsuzluğu da beraberinde getiren süreçlere sebep olmaktadır (Ertuğrul ve Siverekli, 2016, s.510).

Vergi algısının ve bilincinin bir toplumda yerleşebilmesi için o toplumun ailede başlayıp okulda devam edecek vergi ile ilgili temel eğitim programlarının sürekliliğinin sağlanması, ödenen verginin üzerimizde bir yük olmak yerine topluma karşı bir vazife olduğunun hatırlatılması, verginin kamu hizmetlerinin ifası için ödenmesi gerekli finansmanı şeklinde özümsemesi gerekmektedir. Ayrıca, yanlış algılarının doğru yöntemler ile iyileştirilmesi, gelecek kuşaklara vergi bilincinin aşılmasında etkili olacağı düşünülmektedir (Çelik ve Eroğlu, 2014, s.320).

Mükelleflerde vergi algısının doğru şekillenmediği durumda, vergi ödemekten kaçınma ya da kaçırmaktan başlayarak devlete gelir kaybı oluşturmakla uzun vadede ekonomik krizlere kadar uzanan etkileri olabilmektedir, bireyin vergiyi doğru algıladığı durumda kayıt dışı ekonominin önüne geçilerek daha fazla vergi geliri elde ediliyor olması vergi algısının önemini giderek arttırmaktadır (Ziyayi, 2022, s.9). Vergi algısını araştırmaya yönelik literatürde bir çok çalışma yer almaktadır. Bunlardan; Çelik ve Sağbaş (2023), sosyal medyada vergi algısını incelemiştir. Sosyal medya

platformlarında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın etkinliği araştırılmıştır. Elde edilen bulgulara göre toplumdaki vergi algısını olumlu yönde geliştirmek için sosyal medyanın geleneksel medyadan daha önemli olduğu sonucuna varılmıştır. Ziyayi (2022) Türkiye'de yabancı uyruklu öğrencilerin vergi algısını irdelediği çalışmasında yabancı uyruklu öğrencilerin kendi ülkeleri ile eğitim aldıkları ülkelerin vergi sistemleri farklı olduğundan bu durum onların vergi algısı, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumlarına etki ettiğini ileri sürmüştür. Ayrıca Türkiye'deki öğrencilerin vergi sistemi hakkında bilgi sahibi olmadıkları ancak vergi algılarının yüksek, vergi ödemede gönüllü oldukları neticesine ulaşılmıştır.

2.3.5.Vergi Uyumu

Vergi uyumu sorunu vergi kavramı kadar eski bir kavramdır. Milletlerin iyi bir müşahede neticesinde vergi uyumsuzluğuna neden olan faktörleri adlandırmak ve açıklamak, uyumsuzluk seviyesinin azaltılmasının yolunu bulmak ülkelerin etkin vergileme sistemleri açısından her zaman önemli olmuştur. Vergi uyumu ekonomilerde birçok yönden ele alınmaktadır. Bunlar; finansman sorunu, yasalara itaatin sağlanması, teşkilat yapısı, ahlaki değerler ve işgücü arzı bileşenlerinden oluşturmaktadır (Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998, s.818). Buradan hareketle herhangi bir etkenin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçebilmek için seçilmiş bölge, şehir, ülke ve ülke topluluklarının sınırları dâhilinde araştırmaların yapılması ile daha realist sonuçlar elde edilebilecektir (Doğan ve Aktaş, 2023, s.44).

Literatürde vergi uyumunu davranışlarını açıklamaya yönelik iki türlü yaklaşımdan bahsedilmektedir. Bunlardan ilki, bireylerin vergi uyumuna dair tutum ve davranışlarını açıklamaya çalışan mükelleflerin ceza ve denetime tabi olma korkusu ile vergi ödevlerini yerine getirdiklerini ileri süren Allingham ve Sandmo (1972) ve Srinivasan (1973) yaptıkları çalışmalar üzerine temellenen beklenen fayda teorisi kapsamında değerlendirilen rasyonel tercih yaklaşımdır (Tuncer, 2001, s.2). Bu yaklaşıma göre mükellef prensip olarak dürüst biçimde gelir vergisi beyannamesini yalnızca kendisi için optimal koşullar gerçekleştiği durumda verecektir. Optimal koşuldan beklenen eksik veya düşük beyan ile daha yüksek kazanç elde edilmesi halidir. İkinci ise Garsmick ve Bursik (1990) yasal yaptırım tehdidinin vergi uyumu üzerinde yetersiz kaldığını dile getiren Ahlaki Duygular Teorisidir (Tutumsal Model). Bu model kapsamında Casey ve Scholz gibi uyum teorisyenleri bugüne kadar geleneksel uyum

alışmaları ile vatandaş ve kurumların yasal yaptırımlara verdikleri reaksiyonları incelemişlerdir (Casey ve Scholz, 1991, akt. Tuncer, 2001, s.2). Ancak sadece denetim ve cezalarla, fayda beklentisi ve kayıplar ile davranışsal uyum modelinin açıklanamayacağını, etkisi araştırılan psikolojik ve sosyolojik unsurların duygusal yaklaşımı ile irdelenmesi gerektiği vurgulanmıştır (Doğan, 2020, s.38; Teyyare ve Dirican, 2022, s.5). Bu yaklaşıma göre vergi uyumu geleneksel unsurların yanında idari, siyasi, kültürel, dini, ahlaki, psikolojik, hukuki, sosyolojik gibi ekonomik olamayan unsurlardan etkilenmektedir (Aktan, 2006, s.126; Altun ve Yavuz, 2017, s.37).

Vergi uyum konusunda yapılan çalışmaların özünde “*insanlar neden vergi der*” temel sorusuna cevap aranmaktadır (Tekin, 2023, s.744). Song ve Yarbrough (1978, s.444), vergi ahlakı ile vergi uyumu arasındaki ilintiyi kuran basit bir vergi uyum modeli tasarlamıştır. Modele göre; yasal ereve, vatandaşların vergi ahlakı, zaman ve mekâna göre şekillenen yükümlünün gönüllü vergi uyumunu açıklanmaktadır. İlgili yasal ereve; kanunların meşruluğu, kanunların yürürlükteki etkinliği, vatandaşların mevzuatı okuyabilmesidir. Hkmetin vergi yükünü azaltmak için farklı gelir gruplarına eşit olmayan fırsatlar sunması durumsal faktöre örnek verilebilir. Nihayetinde tüm bunlar belirli dereceye kadar birbirleri ile ilişkili olup yasal ereve vergi ahlakından, vergi ahlakı ise durumsal faktörlerden etkilenmektedir.

Vergi uyumu kavramı, bireylerin ve kurumların vergi sisteminde boşluklar aramadan herhangi cebri güce ihtiyaç duyulmadan vergilerini ödemeye ne kadar istekli olduklarını gösteren, hükümetlerin vergi toplama kapasitesi şeklinde tanımlanmıştır (Gündem, 2022, s.1433). Vergi ödevinin yürürlükteki mevzuat ile uyumlu biçimde düzgün ve zamanında yükümlü tarafından ifasını gerektirmektedir (Kitapçı, 2017, s.27). Casey ve Scholz (1991; akt. Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.122), vergi uyumu kavramını bireylerin tercihlerine dayanarak hükümet yaptırım ve politikalarına akıllı birer yanıt olarak nitelendirirken, benzer başka bir tanımda ise; vergi yükümlüsünün vergi kanunları uyarınca yasal vergi borcunu eksiksiz olarak bildirmesi olarak değerlendirmiştir.

Vergi yükümlülüğünün hem olduğundan daha fazla hem de daha az gösterilmesini içeren vergi uyumsuzluğu kavramı ise vergi yükümlüsünün cezai yaptırım ile sonulandırılacağını bilerek gelirini az göstermesi, vergi idarelerini yanlış

bilgilendirme, yanlış anlama ve dikkatsizlik gibi tutumları kapsamaktadır (İzgi, 2011, s.16). Dirican ve Teyyare (2022, s.5), vergi uyumunu aşağıdaki dört unsur üzerinden açıklamıştır. Bu unsurlar; *“vergiye tabi gelirin doğru bir şekilde beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamelerinin süresinde doldurulması, vergi yükümlülüğünün doğru bir şekilde hesaplanması”* şeklinde sıralanmıştır.

2.4.VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Mükellefin vergi karşısındaki davranışlarını etkileyen faktörler farklı kategorilerde sıralanmıştır. Bunlar arasında demografik, sosyokültürel, ekonomik ve hukuki faktörler genel kabul görmektedir. Alt başlıklar altında bu faktörler açıklanmaya çalışılacaktır. Faktörler arasında yapılan sıralamaya göre ilk olarak demografik faktörler üzerinde durulacaktır.

2.4.1. Demografik Faktörler

Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını etkileyen nedenler arasında; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, mesleki durum ve medeni durum şeklinde demografik faktörler yer almaktadır (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.122). Bu faktörler başlıklar halinde açıklanacaktır.

2.4.1.1. Yaş

Vergi ahlâkını belirleyen demografik faktörlerden yaşın mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarında etkisi büyüktür. Genç mükelleflerin daha yüksek hayat standartlarına ulaşma arzusu içinde olması, gelirlerinin bir kısmını tüketime bir kısmını ise tasarrufa yönlendirmesine neden olmak ile birlikte mükellefler üzerinde vergi ödemede isteksizlik hissi oluşturmaktadır. Yükümlülerden belirli bir hayat standardını yakalamış olan yaşlı nüfus, gençlere göre daha çok kazanç sağlama konusunda istekli olmadıkları için gençlere kıyasla vergi uyumu fazladır. Bu bağlamda, yaşlı mükelleflerin genç mükelleflere oranla vergi ahlâk düzeyi daha yüksek olduğu söylenebilir (Şenyüz, 1995, s.47). Yaşlıların yüksek vergi ahlakına sahip olması iki soruyu ön plana çıkarmaktadır, insanlar yaşı ilerledikçe kaçıracağı vergi tutarını mı azaltıyor, yoksa eski nesil yeni nesile oranla daha az mı vergi kaçırıyor. Bu sorular ancak kişiler üzerinde yapılan çalışmalar ile cevap bulabilecektir (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004, s.22).

Teoride yükümlülerin vergilere olan tutumları üzerinde etkili olduğu düşünülen yaş faktörü, içsel etken olarak değerlendirilmiştir. Yapılan araştırmalar yaşı genç mükellef gruplarının ileri yaşlara sahip mükellef grubuna oranla vergileme kavramına daha soğuk baktıkları yönündedir. Clotfelter, (1983), Orviska ve Hudson, (2003), Çiçek, (2006), Torgler ve Vazquez (2009), Palil (2010), Yurdakul (2013) gibi birçok araştırmacının analiz sonuçlarında, bireylerin yaşı arttıkça vergi ahlakının da arttığını ileri süren ortak bulgulara ulaşılmıştır. Yaş ile vergi ahlakı arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin olduğu gibi anlamlı olmayan çalışmalara da rastlanmaktadır (Can ve Duran, 2015, s.62 ; Demir, 2008, s.152). Song ve Yarbough (1978, s.447) ile Ayas ve Saruç (2015, s.185) yaptıkları çalışmalarda genel beklentinin aksine yaş ilerledikçe vergiye karşı uyumun düştüğünü gösteren bulgulara ulaşmışlardır.

Nihayetinde yaş ile vergi ahlakı arasında tutarlı ilişki kurulamamış olmasına rağmen sonuçların büyük bir kısmı, yaşı ilerledikçe vergi ahlak seviyesinin de arttığı üzerine neticelenmektedir. Bu bağlamda, yaş faktörünün vergi uyumu üzerinde olumlu etkisinin olduğu düşünülmektedir.

2.4.1.2. Cinsiyet

Vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olabilen demografik etkenlerden bir diğeri yükümlünün cinsiyetidir. Cinsiyet, bireylerin toplum içerisindeki davranış ve tutumlarını etkileyebilmekte ve toplumun vergi algısını farklılaştırabilmektedir. Aynı zamanda toplumun bireylere cinsiyetleri sebebiyle farklı roller yüklediği görülebilmektedir. Bu durum bireylerin vergi ahlakı ve vergiye uyum düzeylerini etkileyebilmektedir (Güney, 2018, s.59).

Yapılan çalışmaların çoğunluğunda kadınların vergi uyum düzeylerinin erkeklere nazaran daha ileri olduğu sonucuna varılan bulgulara rastlanmıştır (Topsakal, 2022, s. 83). Çünkü toplumda kadınlar üzerinde erkeklere göre daha fazla sorumluluklarını sahiplenen, yasalara itaat edebilen, mevzuatın gerekliliklerine göre dürüst hareket etmede istekli oldukları düşüncesi hâkimdir (İpek ve Kaynar, 2009, s.128). Bu düşünciyi destekleyen Torgler ve Valev' in çalışmasında; sosyo-psikolojik, biyolojik ve deneyimsel gerçekler bağlamında kadınların hem vergileme karşısındaki vicdani sorumluluk hissetmeleri ve itaatkâr yapıda olmaları hem de yasadışı faaliyetlerde bulunma ve suç işleme gibi davranışların erkeklere göre daha fazla mesafeli olmalarına neden olduğu bulgularına varılmıştır (Torgler ve Valev, 2010,

s.567). Buna paralel olarak erkeklerin kadınlardan daha çok iş hayatında var olmaları, kadınların daha ihtiyatlı ve riskten daha fazla kaçınan bireyler olmalarından kaynaklandığını akla getirmektedir (Bilgin ve Bilgin, 2016, s.177; Buyrukoğlu ve Erasa, 2012, s.123). Bu fikir doğrultusunda cinsiyet faktörünün risk tercihlerindeki farklılıklardan kaynaklanmadığını, riskten kaçınmanın sabırla karıştırılmaması gerektiğini ifade eden başka bir çalışma vergi ahlakı ile pozitif korelasyona sahip olduğu yönünde tespitleri bulunmaktadır (Doerrenberg ve Peichl, 2018, s.36).

Ulusal literatüre bakıldığında uluslararası literatüre paralel biçimde kadınların vergi ahlâkı düzeylerinin daha yüksek olduğunu açıklayan ifadeler Can ve Duran (2015, s.64), Gökbnar, Selim ve Yanıkkaya (2007, s.84) gibi araştırmacıların çalışmalarında yer verilmektedir. Cinsiyet değişkeni üzerinde tersi durumun yani erkeklerin daha yüksek vergi uyumunu yakaladığını Ayaş ve Saruç (2016, s.185)'un çalışması üzerinden söylemek mümkündür. Cinsiyet ile vergi ahlâkı arasında herhangi bir korelasyona rastlanmadığını Ergün, çalışmada dile getirmiştir (Ergün, 2016, s.115). Geleceğin vergi mükellefleri olacak olan üniversite öğrencileri üzerinde yapılan bir çalışmada cinsiyet değişkeni ile vergi ahlakını etkileyen faktörler arasında anlamlı ilişki varlığı ortaya konmuştur (Akçay ve Pınar, 2022, s.259) Yapılan araştırmalar ekseriyetle kadınların vergilere erkeklerden daha kolay uyum sağladığını göstermiş olsa da literatürde bu durumun zıttı yönde araştırmalara da rastlamaktadır. En basit şekilde geçmişten günümüzde kadın rolünün çalışma koşullarının gelişmesine paralellik göstererek sürekli değişkenken, karakter kazanması hali cinsiyet etkeninin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerindeki ölçüm yapabilmeyi ve kesin çıkarımlarda bulunmayı güç hale getirmektedir (Yeğen, 2013, s.35).

2.4.1.3. Eğitim Düzeyi

Toplumlarda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşturulabilmesinde mükelleflerin vergilendirme ile ilgili aldıkları eğitimin etkili olduğu söylenebilir. Bu sebeptendir ki vergi uyum çalışmalarında sosyal faktörler arasında en çok üzerinde durulanı eğitim olmuştur (Çataloluk, 2008, s.218).

Eğitim düzeyi ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiden beklenen yükümlünün vatandaşlık bilincinin gelişmesi ile vergiye uyum sağlamasıdır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization for Economic Co-Operation and Development [OECD])'nın Dünya Değerler Anketi (DDA) verilerini kullanarak dünyadaki ülkelerde

vergi ahlakıyla ilgili yapmış olduğu çalışmada vergi ahlâkı açısından önemli faktör olan eğitimde bir karşılaştırma yapıldığında, eğitim seviyesi yüksek olan bireylerin düşük olan bireylere göre vergi ahlakını daha yüksek çıktığı gözlemlenmiştir (Daude, Gutierrez ve Melguizo 2013, s.21).

Bu çıktılara paralel Orviska ve Hudson (2002), Saruç ve Sağbaş (2003), Bilgin (2011), Özkan (2017) gibi araştırmacılar çalışmalarında, mükelleflerin eğitim düzeyi ile vergi bilinci ve vergi ahlâkı arasında anlamlı ilişki düzeyini tespit etmişlerdir. Pozitif korelasyonun aksine Dubin, Graetz ve Wilde (1992), Buyrukoğlu ve Erasa (2012), Hatırlı ve Şahin (2016) gibi araştırmacılar, çalışmalarında vergi ahlakı ile eğitim düzeyi arasında negatif yönde bir ilişkinin varlığından bahsetmişlerdir. Bununla birlikte, çeşitli araştırmalarda iki değişken arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığı da görülmektedir (Saruç ve Şahbaz, 2012, s.79; Can ve Duran, 2015, s.64). Eğitimin olumlu etkilerinin olduğu gibi olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Bu ifadenin altındaki gerekçe yükümlünün eğitilmiş olması vergi yasalarını iyi derecede okuyabilmesi, yasadaki boşluklardan faydalanarak vergiden kaçınmayı kendine meşru gösterme eğilimidir. Bu eğilim bize eğitimin zaman içerisinde vergi ahlakını zayıflatabileceğini göstermektedir (Torgler ve Schaltegger, 2005, s.13; Demir, 2008, s.190).

Eğitimin etkisinin net olmamasının nedenleri arasında, bireyin aldığı eğitimin kalitesi, eğitim hayatına verdiği önem ve eğitimin içeriğinde vergi ile ilgili konuların olup olmaması gibi nedenler bulunmaktadır. Bu doğrultuda Torgler (2006, s.89) eğitim faktörünü genel olarak üç kategoriye ayırmaktadır. Bunlar; *“bireyin mali bilgi derecesi, bireyin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma açısından mevzuat bilgisi derecesi, devletin vergi gelirlerini etkin bir şekilde mi harcadığını ya da israf mı ettiğini bilme derecesidir”*

Literatürde yer alan çalışmaları özetlemek gerekirse; çalışmalarda bireyin eğitim düzeyi ile vergiye yönelik davranışları arasında doğru orantılı bir ilişkiden söz edilmekte yani eğitim düzeyi yükseldikçe bireyin vergi bilincinin arttığı gözlenmektedir. Bu bağlamda mükellefin eğitim düzeyi ile vergi bilinci ve vergi ahlakı arasında kesin bir bağlantı kurulamadığı söylemek mümkün olmasa da bir ilişki varlığından söz edebilir.

2.4.1.4. Mesleki Durum

Meslek faktörü literatürde gelir vergisi açısından bireylerin bir işverene bağlı olarak çalıştıklarını mı yoksa kendi işlerini mi yürüttükleri açısından ele alınmaktadır. Bununla birlikte bireylerin vergi sonrası elde ettikleri geliri sosyal hayatlarında nasıl değerlendirdikleri farklı bir araştırma konusudur. Mesleki durum faktörüne göre, kendi işini yürüten mükelleflerin bir işverene bağlı olarak çalışan mükelleflerden daha fazla vergiden kaçınabilme veya kaçırabilme fırsatı olduğu öne sürülmektedir (Murphy ve Torgler, 2004, s.313). Bu ifadenin altında yatan neden ise vergi kanunlarının büyük bir çoğunluğunda işçi veya ücretli çalışan statüsünde bulunan kişilerin gelir vergilerinin maaşlarını almadan önce işverenleri tarafından yani stopaj yoluyla kesintiye uğramasıdır. Durumun bu şekilde olması gelir vergisi açısından ücretli çalışanların işverenlerden daha yüksek vergi ahlâkına sahip oldukları anlamını taşımamaktadır (Topsakal, 2022, s.19).

Vergi ahlakını ve vergi uyumunu etkileyen sosyo-ekonomik faktörlerden bir diğeri mükellefin mesleğidir. Meslek çeşitlerine göre mükelleflerin hissettikleri vergi yükleri değişebilmekte, her mesleğin farklı vergi indirim uygulanmaları bulunabilmektedir. Tacirler, çiftçiler, serbest meslek mensupları ve firmaların elde ettikleri gelirlerini artırma fırsatı varken bazı ücretli çalışan gelirlerini artırıcı imkânı bulunmamaktadır. Bu durum her mükellef üzerinde farklı vergi baskıları oluşturarak vergi ahlak düzeylerini etkilemektedir (Karaca, Oktay ve Yemez, 2020, s.64). Vergilerin alınma şekillerinden gelirlerini beyan yoluyla bildiren mükellefler doğrudan vergilendirildikleri için vergi yükünü fazla hissetmektedirler. Buna karşın ücret, faiz, kar payları gibi kazançları stopaj yoluyla dolaylı vergilendirilen mükelleflerin subjektif vergi yükü daha az olup vergi ahlak düzeylerinin daha yüksek çıkması beklenmektedir (Demir, 2008, s.126-128).

Uluslararası literatüre bakıldığında, bazı araştırmalarda mesleki durum ile vergi ahlâkı arasında bir korelasyonun bulunmadığı çalışmalara rastlanmaktadır (Murphy ve Torgler, 2005, s.20; Parlaungan, 2014, s.6). Buna karşın Torgler (2006, s.94), yarı zamanlı çalışan, emekli olan veya çalışmayan bireylerin vergi ahlâk seviyesinin daha yüksek, Alm ve Torgler (2006, s.241), işletme sahibi olan bireylerin vergi ahlâklarının daha düşük ve Russo (2013, s.111) ise işsizliğin vergi ahlâkı üzerinde negatif bir etkisinin olduğunu çalışmalarında ortaya koymuşlardır. Cyan, Koumpias ve Martinez-

Vazquez (2016, s.31) tarafından yapılan çalışmaya bakıldığında üst düzeydeki işçiler ve işyeri sahipleri düşük vergi ahlâkına sahipken; çalışmayan, işgücüne katılma oranı düşük olan grubun ise daha yüksek vergi ahlâkına sahip olduklarına ilişkin sonuçlar elde ettikleri görülmektedir. Ulusal literatürde son dönemde yapılan bazı çalışmalar işletme sahibi olan bireylerin vergi ahlâkı düzeylerinin daha düşük olduğu ve daha fazla vergi kaçırma eğilimi içerisinde olduğu bulgusunu ortaya koymaktadır (Gökbunar, Selim ve diğerleri 2007, s.79).

2.4.1.5. Medeni Durum

Uluslararası literatüre bakıldığında Williams ve Martinez (2014, s.16), bekar veya birlikte yaşayan bireylerin evli bireylere kıyasla daha yüksek düzeyde vergi ahlâkına sahip olduklarına ilişkin sonuçlar elde etmişlerdir. McGee, (2007; akt.Yurdakul, 2013, s.27) çalışmasında boşanmış bireylerin vergi kaçırma davranışına en çok karşı çıkan grup olduğunu, bekarların ise vergi kaçırma davranışına en az karşı çıkan grup olduğuna ilişkin sonuçlar elde etmiştir. Ulusal literatüre bakıldığında ise son dönem bazı araştırmalarda evli bireylerin vergi ahlâkı düzeylerinin daha yüksek seyrettiği bulgusunu ortaya koymuştur. Bazı araştırmalarda ise medeni durum ile vergi ahlâkı arasında istatistiksel olarak herhangi bir anlamlılık tespit edilememiştir (Bilgin, 2014, s.71; Can ve Duran, 2015, s.64). Sonuç olarak literatürde yapılan çalışmalara göre mükelleflerin medeni durumu ile vergi ahlakı ve vergi bilinci arasında kesin bir korelasyon kurulamadığını söylemek mümkündür.

2.4.2. Sosyo-Kültürel Faktörler

Bu başlık altında mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını etkileyen nedenler arasında yer alan dini inanç, demokrasi tutumu, hükümete yasal sisteme politikacılara ve diğer vatandaşlara duyulan güven, vergi idaresinin rolü gibi faktörlerden bahsedilecektir.

2.4.2.1. Dini İnanç

Dini inanç kavramı, kişinin vergi uyumunu ahlak yönüyle etkileyen ekonomik olmayan faktördür. Dini inancın mükellefin vergileme faaliyetlerini yerine getirme üzerinde etkisi yadsınmaz bir gerçektir. Mükellefler aynı dini yaşayan toplum nezdinde dışlanma korkusundan ötürü dini gelenekleri ile bağdaşmayan hareketlerinde daha ihtiyatlı davranacaktır ve inancına uygun davranış göstererek toplumda saygınlık kazanmak isteyeceklerdir (Demir, 2003, s.67; Duran, 2015, s.57). Dışlanma korkusu

yaşayan mükellef dini vecibelerine uygun tahsil edilen vergilere önem vererek mükellefiyet görevini yerine getirirken daha hassas davranacaktır (Şenyüz, 1995, s.48).

Bu bağlamda dini inançlar ve geleneklerin de vergi ahlâkı üzerinde etkisi büyüktür. Nitekim İbn-i Haldun Mukaddime adlı eserinde sosyal refahının artırılması, kamusal temel ihtiyaçlardan olan iç ve dış güvenliğin sağlanması toplum halinde yaşamanın gerekliliğini belirterek dini (İslam) kurallara göre yönetim şeklinin yolsuzluğu azalttığını ve bu sayede bireyin devlete olan güvenini sağlamlaştırdığını vurgulamıştır (Abdieva, 2022, s.15).

Din ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi incelemek üzere son zamanlarda yapılan çalışmalar mükelleflerin dini sorumluluklarını yerine getirme üzerine odaklanmıştır (Ayber, 2022, s.78). Bu ifade doğrultusunda Torgler'in 1995-1997 tarih aralığındaki verilerinin esas alındığı 32 ülkede çeşitli inanç grupları üzerine yaptığı çalışmasında, ibadethanelerde ve dini organizasyonlarda faal bireylerin vergi ahlâk düzeyi vazife almayanlara göre daha yüksek çıkmış, belirli bir dine mensup olan bireylerin olmayan bireylere göre vergi ahlâk seviyesinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır (Torgler, 2006, s. 81-109). Başka bir çalışmada bunun aksinin olabileceği durum belirtilmiştir. Avcı, Taşdemir ve Kılıç (2022, s.29) sosyoekonomik ve siyasi koşulların kötüye gittiği dönemlerde vergi uyumunun sağlanması kişinin dindarlığı ile alakalı olabileceğini, dindar sayılabilen bireylerin konjonktür bozulmalarda dini kurallarını yerine getirmediği durumların olduğunu ifade etmiştir.

Hacıköylü ve Şahin (2023, s.199)'in TRC3 (Mardin, Batman, Siirt, Şırnak) bölgesi üzerinde vergi ahlakının belirleyicilerinin neler olduğu analizini yapmış olduğu çalışmasında, 32 mükellef üzerinde yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi ile vergi ahlakının sosyal belirleyicileri unsurlarından dini inancın etki düzeyi sorgulanmıştır. Katılımcıların büyük çoğunluğunun gönüllü vergi ödemenin dini inançları ile ilgisi olmadığını vicdani bir sorumluluk olduğunu ifade etmişlerdir. Son olarak Avcı, Taşdemir ve Kılıç dini kurumlar ile mali kurumların işbirliği içinde çalışmasının vergi uyumu üzerinde olumlu etkisinin olduğunu, İslami vergileme anlayışına uygun şekilde mevcut mali sisteme entegre edilmesi halinin vergi yükünü azaltabileceğini vergi sisteminin daha adil hale gelmesine katkı sağlayacağını belirtmektedir (Avcı ve diğerleri, 2022, s.30).

Yapılan çalışmalarda dini inancın vergi ahlakı üzerindeki etki yönü farklı sonuçlar ve farklı bulgular ile desteklense de mükellef dini kurallarına ne kadar kendi hayatında yer verebiliyorsa, aynı oranda vergi ahlakı düzeyde artış gösterecektir (Armut, 2019, s. 28).

2.4.2.2. Demokrasi Tutumu

“Demokrasi, vergi veren verdiği içinde kamu erkini kullananlardan hesapsorma hakkı olan vatandaşların yönetimidir” (Zenginobuz, Adaman, Gökşen, Savcı, ve Tokgöz, 2010, s.9). Bir ülkedeki bütün bireylerin vergi sicilinin olması, ülkedeki ekonomik faaliyete dair belge ve kayıtlarının varlığı buna ek olarak ülke vatandaşlarının elde ettiği kazanç toplamının her yıl düzenli olarak beyan edilmesi referans gösterilerek o ülkede vergilendirme ve demokrasi arasındaki ilişkinin gücünden söz edilmesi mümkündür (Güney, 2018, s.53).

Doğrudan demokrasilerde referandum, anayasa ve yasa zemininde vergilerin kanunlaşması aşamasında sıkça tercih edilmektedir. Halkın doğrudan vergisel düzenlemelere onay verdiği yönetim biçimlerinin hâkim olduğu ülkelerde vergi ahlâkının daha yüksek olma beklentisi altında yatan düşünce, halkın kendi onayladığı verginin karşısında negatif bir tutum takınmaktan geri durması halidir (Demir, 2008, s.115).

Torgler (2002, s.57), çalışmasında merkezi ve yerel kapsamda doğrudan demokrasinin temeli sayılacak iki ülke olan İsviçre ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’de doğrudan demokrasinin vergi ahlakı üzerindeki etkilerini analiz etmiştir. Analizinde DDA üçüncü dalga (1995-1997) verilerini kullanmıştır. Analiz sonucunda, doğrudan demokrasinin vergi ahlakını önemli ölçüde arttırdığına ilişkin önemli bulgulara ulaşılmıştır. Benzer şekilde Torgler (2005, s.530), eyaletler arasında yönetime katılım haklarının farklılık gösterdiği İsviçre özelinde; çalışmasında mükellefin doğrudan demokratik katılım yoluyla seçimlere katılması, politik kararlarda söz sahibi olması hali vergiye uyumunu artırma ile birlikte vergi ahlâk düzeyinin artışı yönünde önemli bulgular elde etmiştir. Yapılan çalışmalar ile birlikte demokratik yönetimlerin hâkim olduğu ülkeler ile mükelleflerin vergi ahlak ve vergi bilinç düzeyleri arasında doğru orantılı ilişkinin varlığından bahsetmek mümkündür.

Sonuç olarak, demokratik rejimlerde vergilendirme ve demokrasi arasında ilişkinin güçlendirilmesi vatandaş ile devlet arasındaki uyum ve güvenin arttırılmasına bağlı olduğu söylenebilir (Aybarç, Selim ve Arslan, 2020, s.263).

2.4.2.3. Hükümete, Politikacılara, Yasal Sisteme ve Diğer Vatandaşlara Duyulan Güven

Diğer önemli etken grubu vergi ahlakının siyasi belirleyicilerinden olan politikacılara, hükümete, yargı sistemine, parlamentoya ve diğer vatandaşlara olan güvendir. Mükelleflerin kamu harcamalarından ihtiyaçlarının karşılanmadığında, israf ve yolsuzluk ile karşılaştıklarında devlete olan bağlılıkları zayıflamaktadır. Devlete bağlılığı zayıflayan mükellefler vergilerini ödemede her dönem aynı hassasiyeti göstermeyerek nihayetinde vergiden kaçınma yoluna başvuracaktır. Güven duygusu ve vatandaşlık bilinci aşıl原因an mükellefin ödemediği her vergi miktarı zamanla devlet gelirlerinde ciddi oranda azalmaya neden olacaktır (Şenyüz, 1995, s.37-38; Topsakal, 2022, s.24). İyi organize edilmiş mükellefin ihtiyaçlarına çözüm sunabilen, beklentilerini karşılayan, sosyal sermayeyi arttıran kurumsal düzenin vergi ahlakı üzerine etkileri yapılan çalışmalar ile desteklenmiştir (Torgler ve Schneider, 2005, s.238-239).

Torgler (2003a, s.350), İsviçre’ de farklı kantonlarda DDA veri setlerinden yararlanarak resmi ve gayri resmi kurumların farklılıklarını göstererek doğrudan yerel özerkliğin hükümete, mahkemeye ve hukuk sistemine olan güvenin vergi ahlakı üzerinde pozitif etkilerinin olduğunu vurgulamıştır. Benzer anketten faydalanarak elde ettiği verilere dayanarak geçiş (Eski Sovyetler Birliği) ülkeleri ile merkez ve Doğu Avrupa ülkelerin vergi ahlak düzeylerini karşılaştırmayı amaçladığı çalışmasında Torgler (2003b, s.376), Doğu Avrupa ve Orta Avrupa ülkelerindeki vergi ahlak düzeyinin geçiş ülkelerindekine kıyasla daha yüksek seviyede seyrettiğini belirterek, hükümete ve yasal sisteme güven gibi faktörlerin geçiş ülkelerindeki vergi ahlakı üzerinde önemli pozitif etkiye sahip olduklarını vurgulamıştır. Ayrıca, politik sistemlerden elde edilen tatmin seviyesinin daha yüksek vergi ahlakı düzeyini beraberinde getirdiği sonucuna ulaşmıştır. Buna ilaveten geçiş ülkelerindeki yüksek yolsuzluk düzeyinin vergi ahlakı üzerindeki negatif etkisi gözlemlenmiştir (Torgler, 2004, s.1-24). Torgler’in bu alanda yapmış olduğu özgün çalışmalar ışığında mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi bilinci ile yasal sisteme, hükümete, parlamentoya güven arasında güçlü bir ilişkinin varlığından bahsedilmesi mümkündür.

Konukcu Ünal (2021, s.117), devlete ve bireylere duyulan güvenin vergi ahlakını olumlu etkisinin olup olmadığını ülkeler arası karşılaştırarak kişilerin birbirlerine duydukları güven seviyesinin artış yaşanan ülkelerde vergi ahlakının yüksek olduğu sonucunu elde etmiştir. Buna ilaveten geniş kapsamda polis, adalet sistemi, silahlı kuvvetler, hükümet, mahkemeler, parlamento gibi her bir kuruma duyulan güven ile vergi ahlakı doğru orantılı bir artış gözlenmiş ve hükümete olan güven ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki elde edilememiştir.

Mükellefin kamu gelir giderleri arasındaki dengeye dair bilgi eksikliği karşısında şeffaf olmayan ekonomik tablolara güvenin zayıfladığı ortamda vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonlarında düşme gözlemlenirken bu olumsuz tabloya zamanla vergi ahlakı ve vergiye uyum düzeylerinde de azalma eklenebilmektedir (Güney, 2018, s.31).

Demir, çalışmalarında katılım sağlayan mükelleflerin büyük çoğunluğu kamu harcamalarında yapılan israfın hâkim olduğu ortamda benzer çoğunluğun ödenen vergilerin nerelere harcanıldığının bilinmesi bu konuda idarelerin şeffaf olması mükellef açısından önem taşıdığını ifade etmiştir. Kamu harcamalarının algılanma düzeyi ve vergi ahlakı arasındaki ilişki boyutunu ele aldığı başka bir çalışmada yazar, bu konuda optimal vergi ahlakını yakalayabilmemiz için kamu harcamalarının bireylerin taleplerine karşılık olacak şekilde sunulması gerekliliğini bize göstermiştir (Demir, 2008, s.171).

2.4.2.4. Vergi İdaresinin Rolü

Modern vergilendirme sisteminde her zaman mükellefiyetin beyanı esas alınmaktadır. Normal şartlarda mükellef vergi beyanını dürüst biçimde yerine getirmeli aksi durumda vergi idareleri mükellefin gerçek beyanını ortaya çıkarmak için yoklama, arama, bilgi toplama, vergi incelemesi gibi denetim mekanizmalarını devreye koymaktadır (Ergür, 2020, s.2).

Bilindiği üzere, vergiyi doğuran olayla başlayan vergi tahsilatı ile son bulan vergilendirme basamaklarının hepsinde mükellefin bağlı olduğu vergi idaresi görevli ve yetkilidir. Bu yüzden vergi sistemlerinin etkin biçimde yürütülmesi vergi idarelerinin önemini ortaya çıkarmaktadır (Yeğen, 2013, s.45). Vergi idaresi için esas olan mevcut konjonktüre göre piyasa üzerinde olumsuz hava oluşturmada mükellefe uygun yöntemler ile en fazla kaynağı tek merkezde toplayabilmesidir. Bu durumda etkin olamayan vergi idaresi firmalar ve serbest meslek erbaplarının kazancı üzerinden tahsil

edemediği vergilerini ücret kazancı elde eden sektörlerden ikame ederek tahsil etmeye çalışır ve vergi adaletini tesis etmekte yetersiz kalır (Kitapçı, 2015, s.237).

Mükellefler yasal zorunluluk olarak algıladıkları ve karşılıksız olarak ödediği her vergi ödevini yerine getirirken bir miktar baskı hissetmektedirler. Dolayısıyla vergi idarelerinin ikili ilişki yönetiminde muhatap olduğu mükellefine daha tolerans göstermesi gerekmektedir. Aynı zamanda bu iletişim gücü mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı temelini atmasına yardımcı olacaktır (Demir, 2008, s.96). Şöyle ki, bağlı olduğu vergi idaresi tarafından ihmal edilen mükellef sağlıklı iletişim sağlandığı takdirde vergi ödemede istekli olacaktır. Bu anlamda vergi idaresinin mükellefini tanıması, çalışmalarını bu yönde geliştirmesi taraflar arasında uyumsuzluğun, yükümlünün vergi idaresine oluşabilecek olumsuz önyargının önüne geçebileceği ve nihayetinde yükümlünün vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlayacağı beklenmektedir (Alkan, 2009, s.36). Buradan hareketle vergi idaresi altındaki kurum ve kuruluşlar ile vergi mükellefleri arasında sağlam ilişkilerin oluşturulması için hizmet sunan personellerin bu konuda yeterli düzeyde eğitilmesine dikkat edilmelidir. Söz konusu ilişkinin olumlu korelasyon içinde olması vergi ahlakı ve vergiye uyumuna önemli katkılar sunabilmektedir (Güney, 2018, s.40).

Özetle vergi idaresini oluşturan bileşenlerden birisi olan devlet adına vergi idaresi çalışan ve vergi borçlusu mükellef her iki taraf ilişkilerinde saygı, erdem, hoşgörü ve adil davranma gibi adabı muaşeret kavramlarına dikkat etmelidirler. Bu durumda vergi idaresi personelinin iş yükünün hafiflemesi, mükellefin vergi uyumu ve vergi ahlakına olumlu katkı sağlayacağı düşünülmektedir (Yeğen, 2013, s.46).

2.4.3. Ekonomik ve Hukuki Faktörler

Bu başlık altında vergi ahlakı ve vergi bilincini etkileyen ekonomik ve hukuki faktörlerden vergi adaleti, vergi yükü, vergi kapasitesi, mükellefe ait gelir düzeyi, kayıt dışı ekonomi, vergi mevzuatının yapısı, vergi denetim ve cezaları ve vergi aflarından bahsedilecektir.

2.4.3.1. Vergi Adaleti

Vergi adaleti kavramı maliye disiplini ile uğraşan araştırmacıların her zaman önemli araştırma konuları arasında yer almıştır. Adil vergi sistemlerinde her koşulda mümkün olmasa da vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması amaçlanmaktadır, Adalet kavramının subjektif bir olgu olması, kişiden kişiye, zamana, mekâna ve

topluma göre değişkenlik gösterdiği üzerine kesin bir görüş birliğine varılmasını engellemiştir (Nadaroğlu, 1998, s.306).

Mükelleflerin vergi ödeme ya da ödememe yönündeki tutum ve davranışlarını belirleyen önemli faktörlerden birisi de adalet ve eşitlik kavramlarının doğru biçimde algılanmasıdır. Bu kavramların sürdürülebilir biçimde içselleştirildiği durumda vergilendirme faaliyetlerine yansıtılması ile beraber mükellefin vergi ahlâkını da olumsuz etkilemektedir. Çünkü yükümlüler ilave mali yük gerektirmeyen kazancına göre vergilendirilme talebinde oldukları gibi aynı seviyede faaliyet gösteren diğer yükümlülerin de vergilendirilmesini arzu etmektedirler (Çiçek, 2006, s.67).

Literatürde vergi adalet ve vergi uyumu üzerine çalışmalar yürütülerek vergi adaletinin vergi ahlakı üzerindeki rolü araştırılmış ve çoğunlukla ikisi arasında pozitif korelasyonlar tespit edilmiştir (Karaca, 2015, s.180). Benzer bir araştırmada Niesiobedzka (2014, s.7), Polonya mükellefini örneklem aldığı çalışmasında adaletli vergi sisteminin vergi otoritelerine olan güveni arttırdığını ve vergi kaçakçılığına yönelik eğilimi azalttığını tespit ederek vergi uyumu ve vergi ahlakı arasında olumlu yönde ilişkinin olduğunu vurgulamıştır. Pozitif tespitlerin yanı sıra, yapılan bazı çalışmalarda adaletsiz vergi algılamaları ile vergi ahlâkı arasında ters orantılı ilişki olduğu da tespit edilmiştir (Yanık ve Doğan, 2023, s.102). Çoban (2004)'ın Denizli il merkezinde 927 mükellefi örneklem aldığı çalışmasında % 89,9'u vergi sistemini adil bulmadıklarını ifade ederken; Bayraklı, Saruç ve Sağbaş (2004, s.211)'ın Uşak il merkezinde 302 mükellef üzerinde yaptığı çalışmasında ise ankete katılanların %56'sı mevcut vergi sisteminde adalet ve eşitliğin sağlanmadığı ifadeleri ile benzer sonuçlar yakalamıştır. Dolayısıyla bu düşüncüyü savunan mükelleflerde vergi kaçakçılığı eğilimini arttırdığı gözlemlenmiştir. Bu çalışmalar ışığında bireylerin vergi adaleti algısını ne kadar güçlü hissederlerse vergi ahlâkını da o kadar güçlü hissedecekleri söylenebilir.

Gelir dağılımında adalet ortamının tesis edilemediği durumlarda, vergi ödeyicisinin vergi ödemekten kaçınma davranışları zamanla vergilemede adalet ilkesinin ihlaline neden olacaktır. Bu nedenle sistematik ve işlevsel bir vergilendirme olsun istiyorsak bunun yolu adil gelir dağılımını sağlamaktan geçmektedir (Öztürk, 2019, s. 797).

2.4.3.2. Vergi Yüğü

Vergi bilinci ve vergi ahlakını etkileyen iç faktörler haricinde dış faktörler arasında yer alan vergi yüğü kavramı mükellef davranışlarında etkili olabilmektedir. Vergilendirme esasında özel sektörde hangi faaliyet türü üzerinden kazanç sağladığına bakılmaksızın, kamu kesimine yönlendirilen kaynak transferidir. Bu transfer harcanabilir geliri daralttığı için mükellef üzerinde mali bir yük oluşturmaktadır (Gerçek ve Yüce, 1998, s.20). Oluşan sübjektif vergi yüğü direncine karşın mükellefin vergiye olan algısı biçimlenmekte ve davranışları da algı yönünde değiştirmektedir (Demir, 2008, s.69).

Vergi yüğü kavramını Taşkın (2012, s.71), iki türlü gerçek ve sübjektif vergi yüğü olmak üzere iki şekilde tanımlanabildiğini, oransal vergi yükünü ifade eden objektif vergi yüküne mükellefin tepkisinin olduğunu, vergi tazyiki olarak bilinen sübjektif vergi yüğü ise mükellefin harcanabilir geliri üzerinde değişkenlik gösterdiğini ve vergi ödemede psikolojik baskıyı arttırdığını ifade etmiştir.

Ulusal literatürdeki çalışmalara bakıldığında İpek ve Kaynar (2009, s.188-189), artan vergi yükünün bireylerin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi eylemlere yönelik eğilimlerini arttırabileceğini belirtmişler. Şahin ve Hatırlı (2016, s.266) ise vergi adaletindeki artışın vergi ahlakını pozitif yönde etkileyeceğine ilişkin sonuçlar elde etmişler. Yavuz (2021, s.88), vergi mükelleflerinin vergi yüğü algılarını ölçmeye çalıştığı çalışmasında mükelleflerin ekseriyetle kurumlar vergisine olan artışa sıcak baktıklarını, ancak en fazla direncin özellikle akaryakıt üzerinden alınan KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilere gösterildiği belirterek fazla mesai kapsamında alınan ücretlerin vergilendirilmemesi gerektiğini özetlemiştir.

Nihai olarak mükellefler üzerlerinde hissettikleri sübjektif vergi yüküne göre tutum ve davranışlarını geliştirirler. Zaman zaman vergi yüğü algısı ağır basınca mükelleflerde illegal faaliyetlere yönelme, kolektivist tepkiler göstererek itaatsiz eylemlerde bulunma, iş bırakma gibi davranış tipleri gözlemlenmektedir. Olası tepkiler karşısında optimal bir vergilemeden bahsetmek istiyorsak mükellef üzerindeki vergi yüğü dengeli biçimde ayarlanmalıdır (Yeğen, 2013, s.23). Betimleme ile tarif edilecek olursa tıpkı gölün ortasına atılan taş misali özellikle sübjektif vergi yüğü vergi bilinci ve vergi ahlakını etkileyerek bir sonraki halkaya vergi kaybına yol açabileceği ihtimal dâhilinde olacaktır (Güney, 2018, s.23).

2.4.3.3. Vergi Kapasitesi

Devletler akıllı maliye politikalarını yerine getirebilmeleri için özgün kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Bu sebeptir ki programların yürütücüsü olan devlet, dış borç stokunu arttıracak aksiyonlara maruz kalmadan kamu ekonomisine büyük zararlara sebebiyet vermeyecek şekilde güçlü vergi kapasitesine gereksinim duymaktadırlar (Tarım ve Tuncer, 2022, s.41). Literatürde vergileme kapasitesi (sınırı), ekonomik faktörler yönünden analitik yöntemle ele alınması gereken belli bir dönemdeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyel olarak tanımlanmaktadır (Eroğlu, 2018, s.57).

Mükellefler vergilendirilirken vergi kapasitesinin aşılması durumunda vergi ahlâkı azalacaktır. Burada esas olan vergi kapasitesi aşılmadan mükelleflerin vergilendirilebilmesidir. Vergi kapasitesinin aşılması hali özellikle en alt gelir düzeyine sahip mükellefleri etkileyebilmektedir. Çünkü bu gruptan alınan verginin kapasiteyi aşması durumunda mükelleflerin zorunlu ihtiyaçlarını azaltma veya sınırlama yoluna gidecek olması, herhangi bir tasarrufa sahip olmayan mükellefin vergi kaynağının kurumasına neden olabilmektedir. Bu ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda mükellef üzerindeki yükü vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, kayıt dışı vb. yollar ile bertaraf edebilecektir. Böylelikle vergilendirme yapılırken vergileme kapasitesinin aşılmaması, vergi ahlakının ve vergi uyumunun zarar görmemesi açısından önem arz etmektedir (Demir, 2008, s.73; Güney, 2018, s.29).

Vergi kapasitesini etkileyen faktörleri ortaya çıkardığı çalışmasında Eroğlu (2018, s.60), ülkelerin farklı kaynaklara ağırlık vermesi, refah düzeyleri, ihtiyaç duydukları gelir miktarı gibi değişkenleri işaret ederek belirlenen etkenlerin her ülke açısından aynı derecede öneme sahip olmadığını vurgulamıştır. Böylelikle bireyler arasındaki gelir ayrılıkları ve ekonomik büyümede önemli dış ticaret hacmi gibi makroekonomik faktörler ile birlikte piyasanın likitide hacminin GSMH içindeki payları, vergi kapasitesine etki eden önemli faktörler olarak sıralanabilmektedir (Arafat, 2019, s.19).

2.4.3.4. Mükellefe Ait Gelir Düzeyi

Mükellefin gelir düzeyi ile vergi bilinci ve ahlakı arasındaki ilişki geçmişten bugüne açık biçimde ifade edilememiştir. Bu durum iki kavram arasındaki ilişki düzeyinin zaman zaman mükellefin risk türüne ve uygulamada bulunan gelir vergisi

tarifesine göre değişkenlik göstermesinden kaynaklanmaktadır (Bilgin ve Bilgin, 2016, s.177).

Artan oranlı vergi tarife yapısına sahip sistemlerde düşük gelir seviyesine sahip mükellef, vergi kaçırma faaliyeti sonrası ödeyeceği vergi ceza miktarı ile kişinin risk maliyeti getirisini aştığı durumda bu eğiliminden vazgeçecektir. Bunun yanında yüksek gelir seviyesine sahip mükellef vergi kaçırma maliyeti elde edeceği fayda miktarından düşüktür. Ancak yine de kamu hizmetlerinden aldığı faydayı sürdürebilmek için bu yöntemi tercih etmeyebilirler (Gökbunar ve diğerleri, 2007, s.80).

Yalama ve Gümüş (2013, s.94), mükellefin vergi kaçırma eğilimini etkileyen değişkenleri incelediğı çalışmada gelir seviyesi arttıkça vergi kaçırma eğiliminin artması beklenen hipotezini test etmiş fakat doğrulanmadığı sonucuna ulaşmıştır. Ayber (2022, s.156) çalışmada DDA'nın 7.dalga verilerini kullanarak vergi ahlakı belirleyicilerinin ülkeler arası karşılaştırmalarını yapmıştır. Gelir düzeyinin, ülkelerin vergi ahlakı üzerindeki etkilerini incelediğı çalışmada, Avrupa ve Amerika gibi ekonomik refah seviyeleri ve bu bağlamda satın alma güçleri yüksek mükelleflerin vergi ahlakı seviyelerinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Gelir düzeyi ile vergi ahlakı arasındaki ilişki irdelenirken, mükellefin aile fertleri sayısı ve kişi başına düşen gelirine de dikkat etmek faydalı olmaktadır. Aynı kazancı elde eden ailelerde kişi başına düşen gelir miktarı azaldıkça, kişi vergi yükünü daha çok hissedecektir. Bu yönüyle gelir idarelerinin aile planlamalarını önemseyen bir vergileme sistemi geliştirerek kişinin vergi yükünü azaltması hedeflenmelidir (Kaynar, 2010, s.53).

2.4.3.5. Kayıt Dışı Ekonomi

İktisadi, siyasi, mali, sosyal ve idari sistemlerin birbirlerinden bağımsız, farklı olduğu ülkelerde kayıt dışılık kavramı da farklı başlıklar altında tanımlanabilmektedir. Bu nedenle literatürde kayıt dışı ekonomi aynı zamanda yasadışı ekonomi, gölge ekonomi, gizli ekonomi, yer altı ekonomisi, ikincil ekonomi, vergi dışı ekonomi ve siyah ekonomi kavramları ile de açıklanabilmektedir (Bilen ve Börekçi Şahan, 2022, s.61).

Kayıt dışı ekonomi kavramı üzerine yapılan tanımlamalar birbirinden oldukça ayrışsalar da içerik itibariyle ortak mutabakatta olduğu hususlar bulunmaktadır. Buna göre kayıt dışı ekonomi yapılan ticari işlemleri herhangi bir unsurunu

belgelendirmeyen, resmi kayıtlara işlenmemiş, bu sayede piyasada varlığını gizleyen ekonomik işlemlerin bütünü olarak tanımlayabiliriz (Ünlü, 2020, s.69).

Hukukun üstünlüğü, enflasyon, ekonomik büyüme, toplum ahlakı ve kültürü kayıt dışı ekonomi üzerinde önemli belirleyicileridir. Bu faktörler gelişmiş ülke ekonomilerinde gelişmiş OECD ülkelerine kıyasla daha ön plana çıkarmaktadır. Hukukun üstünlüğü ve ekonomik büyümenin istikrarlı olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonominin gelişimi zayıf kalmıştır. Toplum ahlakının yüksek olduğu ülkelerde hukukun üstünlüğü hâkim olmuştur (Dağılgan, 2023, s.2559). Kayıt dışı ekonominin sosyal ve iktisadi yapı üzerinde etkileri olduğu gibi vergi ahlakı üzerinde de etkileri bulunmaktadır. Öyle ki, Torgler ve Schneider (2007,akt; Sever ve Kaya Ay, 2024, s.35)'ın 100 ülke kapsamında yaptığı çalışmasında kurumsal kalite ve yönetimdeki iyileşmeler ile birlikte toplumda vergi ahlakının geliştirilmesinin kayıt dışı ekonomiyi küçültbileceği sonucuna varılmıştır.

2.4.3.6. Vergi Mevzuatının Yapısı

Vergi sistemlerinde vergi kanunlarının belirli periyotlar halinde değiştirilmesi, çıkarılan kanunların sadelikten, anlaşılabilirlikten uzak olması ve karmaşık olması hali günümüzde en fazla karşımıza çıkan problemler arasında yer almaktadır. Bu çeşit sorunların varlığı mükellef nezdinde zaman zaman vergiden kaçınma, vergi kanunlarını ihlal etme gibi vergi uyumsuzluğuna açık kapı bırakmaktadır. Uyumsuzluk boyutu toplu biçimde ele alındığında vergi idareleri açısından vergi uyum maliyetlerinin ve işlem giderlerinin artmasına neden olmaktadır (Biberoğlu, 2006, s.76).

Vergi karmaşıklığı kapsamında ulusal ve uluslararası ölçekte literatüre sunulan ampirik nitelikli çalışmaların ön plana çıkartıldığı gözlemlenmektedir. Mevcut çalışmalar vergi mevzuatın okunabilirliği ve anlaşılabilirliği üzerine yoğunlaşmıştır. Vergi karmaşıklığı kavramının tanımı üzerinde araştırmacılar tarafından konsensüs sağlanamamıştır. Ancak kavramı tanımlayan yaklaşımlara göre öngörülebilirlik, uygulanabilirlik, tutarlılık, okunabilirlik ve basitlik boyutları bakımından ele alındığında yazarlar birbirleriyle uyuşmaktadırlar (Cural ve Öner, 2023, s.21-22).

Kavram tanımı üzerinde sağlanamayan beraberlik vergi karmaşıklığı algısı üzerinde de kendini göstermektedir. Bir avukat, muhasebeci, iş insanı ve vergi mükellefi için vergi karmaşıklığı algısı birbirinden farklı terimlerdir. Dolayısıyla vergi sistemlerinin optimal vergi hasılatını hedeflemesi için mükellef dostu, vergi

mevzuatlarını vergileme ilkeleri ekseninde oluşturmaları gerekmektedir. Sistemin uygulanabilirliğini sağlanabilmesi için sıradan bir mükellefin basitlik ve açıklık ilkelerini gözeterek düzenlenen mevzuatların gerekliliklerini vergi sorumlusu olarak yerine getirebilmektedir (Aydoğdu Bozdağ ve Rakıcı, 2023, s.182).

Vergi karmaşıklığına neden olan bir takım faktörler bulunmaktadır. Bunlar arasında vergi kanunlarının sık sık değişmesi, mevzuatta kullanılan dil, kanunların açık olmaması belirsizlik içinde kalması, vergi indirim, muafiyeti, ertelemesi gibi vazgeçilen vergi gelirlerinin kapsadığı vergi harcamaları ve uluslararası vergi anlaşmaları sıralanabilmektedir. Bu faktörlerden vergi harcaması, Türk Vergi Sistemi (TVS)' minde oldukça geniş yer tutmaktadır. Bu bağlamda çalışmalarda vergi kanunlarının karmaşıklık derecesi Ateşman (1997) okunabilirlik testi ile ölçümlenmiştir. Bu test mevzuatta yer alan kanun metinlerinin kolay okunabilirlikte olmadığını göstermektedir. Yelman, vergi karmaşıklığı bağlamında vergi sisteminde mevcut harcama vergilerinin okunabilirliğini analiz ettiği çalışmasında bir takım bulgulara ulaşmıştır. Bunlar arasında mevzuatta bulunan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi okunabilirliği en karmaşık vergi mevzuatını oluştururken, şans Oyunları Vergisi okunabilirlik analizi en basit sonuç veren vergiler olmuştur (Yelman, 2021, s.162). Bozdağ ve Rakıcı (2023) vergi dairesi personelinin ve mükelleflerin vergi karmaşıklığı algısını ölçmeyi amaçladığı çalışmasında vergi karmaşıklığını önlemek amacıyla bir takım öneriler geliştirmiştir. Buna göre; HMB ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) uyum içinde çalışarak vergi basitleştirme kurulu oluşturabilir. Vergi hukuku, maliye, dil bilim uzmanı ve akademisyenleri bir araya getiren kurul, mükelleflere yönelik çalışmalar yürütüp bunu ilgili birimlere raporlayabilmelidir (Bozdağ ve Rakıcı, 2023, s.193).

Vergi kanunlarının basitleştirme işlemleri sıralamasında doğrudan alınan vergiler kapsamında değerlendirilen gelir ve kurumlar üzerinden alınan vergilere öncelik verilmelidir. Mali anestezi etkisi yüksek olmayan bu tür vergilerin mükellef tarafından anlaşılabilmesi önemlidir. Bunun yanında Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir çatı altında gelir vergisi kanunu olarak toplamak kanunların basitleştirilmesinde etkili olabilir. Vergi mevzuatında kanunlara yer verilmeden önce okunabilirlik testlerinin yapılması ve buna benzer çalışmaların yürütülebileceği İngiltere'deki modele benzer bağımsız bir kurum oluşturulması geliştirilen öneriler arasında yer almaktadır. Bu fikirlerin hayat bulması ile beraber daha açık, anlaşılır ve

okunabilirliği basit vergi mevzuatları ile vergi uyumunun arttırılması hedeflenmektedir(Değirmenci ve Beşel, 2022, s.176-177).

2.4.3.7. Vergi Denetimi ve Vergi Cezaları

Mükellefin yakalanma riski arttıkça vergi kaçakçılığının azalacağı beklentisi Allingha ve Sandmo’ nun caydırıcılık modeli teorisinin özünü oluşturmaktadır. Ancak pratikte bu beklenti her zaman karşılık bulmadığı deneysel çalışmalar ile ortaya konmuş olması, vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının ülkenin toplam vergi uyumu için ilk sırada üzerinde durulması gereken konu başlıklarından olmasına engel olamamıştır (Demir, 2008, s.171-172).

Devletin vergi denetimi yapmasındaki genel gaye, vergi beyannamesini sunan veya yükümlülüklerini yerine getirmeyerek vergisini ödemeyen mükelleflerin vergilendirilebilir gerçek gelirlerine ulaşmaktır. Vergi denetim etkinliği, mükellefin yakalanma riskinin artması ve vergi adaleti algısında değişiklikler ile birlikte mükellef psikolojisi ve davranışlarının şekillenmesinde önemli bir araç olmuştur. Buradan hareketle etkin denetim ve cezaların mükellefi baskılayarak gerçek beyanda bulunmaya yönelttiği belirtilebilir (Güney, 2018, s.32).

Literatürde konu hakkında yapılan çalışmalara şu şekilde yer verilmiştir. Çelikkaya ve Gürbüz (2008), denetime tabi olmuş olmamış ayrımına gidilmeksizin mükellefin her koşulda denetimin öneminin farkında oldukları ve denetlenme olasılığının bile beyan üzerinde olumlu etkilerinin olabileceği sonuçlarına ulaşmıştır. Öz Yalama ve Gümüş (2013), mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini açıklamaya çalıştığı çalışmasında vergi cezalarının ve denetimlerinin niteliği, denetimde yeni yöntemler geliştirilmesi ve etkinliğin sağlanması gerekliliği üzerine durmuştur, Özgün ve Yüksel (2018), devletin birincil öneme sahip gelir kaynağını oluşturan vergilerin mükellef açısından ne şekilde algılandığını, vergi bilinci seviyesini ve vergi ahlakının ne ölçüde yerleşmiş olduğunu belirlemeye çalıştığı çalışmasında, mükellefler üzerinde vergi kaçakçılığının önünde durabilmek için denetim ve cezalar üzerinde daha ciddi durulması gerektiğini belirtmiştir, son olarak Koç (2019) vergilemenin mükellef üzerindeki psikolojik etkilerini araştırmak amacıyla çıktığı yolda mükelleflerin vergi sisteminin adaletsizliği ve vergi denetimlerin niteliksiz olması ile vergi cezalarının nicelik olarak yetersiz olmasının vergi kaçakçılığını tetikleyebileceği sonucuna ulaşmıştır. Mükellefler netice itibarıyla yakalanma ihtimalinin yüksek olduğu

denetimlerin sıkı tutulduğu cezaların işlevsel uygulandığı bir zeminde sürekli tetikte kalabilecek, suç ve ihmallerin cezai yaptırımlarla uyarılabileceğinin bilincinde olması vergi ahlakı düzeyi üzerinde etkili olacaktır (Yeğen, 2013, s.47).

2.4.3.8. Vergi Afları

Ulusal ve uluslararası literatür taramalarında “tax amnesty”, “vergi affı” ve daha geniş kapsamlı “mali af” gibi anahtar terimlerle araştırılabilen vergi affı konusu bağlamında yapılmış çalışmalar son yıllarda giderek artış göstermekle beraber istenilen yeterli seviye kaydedilememiştir. Küresel veya yerel ölçekli ekonomik kriz sonraları mükellefin ödeme gücünün zayıflamasına rağmen genel barış ve yapısal bir reform hareketiyle yeni bir başlangıç için vergi affı her zaman çözüm aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak vergi aflarının popülist politika olması, belirli aralıklarla tekrarlanması bunun yanında kapsayıcı reformların yapılmaması ve kısa vadede gelir yaratması gibi etkenler uzun vadede mükellefin vergi uyumunu zayıflatacağı düşünülmektedir (Aygün, 2012, s.92).

Hükümetlerin vergi af programları ile kısa vadede vergi gelirlerini hızlı şekilde artışını yakalamak uzun vadede ise vergi idaresinin bilgisi dışında kalan yükümlülerin katılımını sağlayarak vergi tabanını genişletmesi hedeflenmektedir (Akbelen ve Aydın, 2019, s.413). Ancak bu hedefler her zaman gerçekleşmemektedir. Çünkü afların belirli periyotlar halinde tekrar etmesi mükellefi beklentiye sokmakta ve bu beklenti vergi ödemeyi erteleme davranışına dönüşebilmektedir. Benzer şekilde vergilerini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin kandırıldıklarını düşünmek, vergide gönüllü uyumunu azalmasına ve gelir kaybına sebebiyet vermektedir. Bu durum zamanla mükellefin vergi ahlakı üzerinde tahribatlar oluşturmaktadır (Eroğlu, 2018, s.59-60; Güvenç ve Tuay, 2007, s.28-29).

Almanya ve İsviçre gibi kurumsal mantıkları güçlü ülkeler vergi aflarını ihtiyaç halinde kullanmaktadırlar. Halk adına beklenti oluşturmamak için sık sık tekrarlamamaya ve af sürecine halkı referandum yoluyla dâhil etmeye özen göstermişlerdir. Kurumsal mantıkları zayıf Rusya ve Endonezya gibi ülkeler hazineye kaynak oluşturmak amacıyla afları kullanmaktadırlar. Böylesine bir tutum, aflardan istenilen performansın sağlanmasında engel olmaktadır (Keskin ve Master, 2021, s.155). Vergi affı konuları üzerine yapılan çalışmaların odak noktası genellikle, mecliste çıkarılan vergi affı kanunun uygulamada devlet bütçesi ve mükellefin vergi uyumu

yararına fayda sağlanabilirliğini irdelemek üzerinedir (Gürçam ve Tekin, 2022, s.76). Öte yandan vergi affı mekanizmasının toplumsal etkileri, hukuki ve ekonomik tarafları esas alınarak incelenmiştir. Bibliyometrik analiz sonuçlarına göre ülkemizde popülaritesi yüksek uygulamalar ulusal literatürde yetersiz kalmıştır. Ayrıca sonraki bilimsel çalışmalarda vergi affı kanunlarını çıkarmada rolü bulunan politika yapıcılardan oluşan hedef kitle üzerinde durularak af kanunlarına farklı bakış açısı kazandırılması beklenmektedir (Yelman, 2022, s.235).

Konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalarda, Çetin (2007), mükellefin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi araştırdığı çalışmasında katılımcıların çoğunluğu ülkemizde vergi sisteminin adil tesis edilmediği dolayısıyla vergi aflarının sorumluluklarını yerine getiren mükellefi cezalandırdığını ve önemli bir kısmının ise tekrar bir vergi affı çıkacağını düşündüğü yönündedir. Ayrıca ülkemizde vergi aflarının mükellef davranışları üzerinde olumsuz bir etki yarattığını belirtmiştir. İbrahim ve diğerleri (2017) çalışmalarında, uzun dönemleri kapsayan ve sıkça çıkarılan vergi aflarının hükümetler nazarında işlevselliğinde ve mükelleflerin vergi uyumlarında düşüş gösterdiğini vurgulamıştır. Son olarak Koç (2019) mükelleflerin vergi afları konusunda düşüncelerini ortaya çıkarmak amacıyla yürüttüğü çalışmasında vergi aflarının vergilemede adalet ilkesini zedelemesine rağmen mükelleflere geçmiş dönem borçlarından kurtulma şansı vererek vergi uyumunu arttırdığı yargısına ulaşmıştır.

Vergi aflarına başvuru koşulları zorlayıcı olmalı, her seçim dönemlerinde siyasi araç olarak bakılmamalıdır. Ülkenin ekonomik kriz, doğal afet, olağanüstü hal gibi evrelerde içinden çıkmak için belirli kitleyi hedef alan ilgili bölgeyi kapsayan af kanunlarının oluşturulması daha adil sonuçlanacaktır. Ülkemizde çıkarılan en son 7440 Sayılı Af Kanunda²⁶ buna benzer özellikler barındırmaktadır. Genç girişimcilere avantaj sağlanması, depremzedelere yönelik düzenlemelerin yapılması ile daha sağlıklı sonuçların alınmasını hedeflenmektedir (Taşdan, 2023, s.123).

Aktarılan örneklerden de anlaşılacağı üzere, vergi aflarının vergi uyumu ve vergi ahlakı üzerindeki etkisine ilişkin kesin çıkarım yapmak olanaksızdır. Ancak şu var ki; vergi afları ile hedeflenen vergi uyumunun artırılabilmesi için mükellef üzerinde vergi aflarını sürdürülebilirlik algısı yaratmadan, affın kaynağı iyi belirlenmeli bunun yanında

²⁶ 23.03.2023 tarih ve 32141 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

vergi sistemini yapısal reformlar ile güçlendirilerek vergi uyumunu artırıcı teşvikiyel eylemler gerekmektedir (Tekin ve diğeri, 2013, s.24).

2.5.YÜKÜMLÜLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞ BİÇİMLERİ

Mükellefler kazançları üzerinden alınan vergileri çoğu zaman yük olarak algırlar, bu durum zaman içerisinde mükellefin üzerindeki bu yükü atabilmesi için davranış geliştirmesine neden olmaktadır. Mükelleflerin davranışları bireysel ve kolektif tepkiler biçiminde ayrılmaktadır. Bunlar arasında bireysel tepki olarak vergi kaçakçılığı ve kolektif tepki olarak verginin reddi, mükelleflerin devlet otoritesine karşı zaman zaman başvurdukları sivil itaatsizlik gibi davranış biçimleri yer almaktadır.

Burada alt başlıklar halinde açığa çıkan vergi kaçakçılığı, vergi grevi, vergi reddi, vergiye karşı sivil itaatsizlik, vergiden kaçınma, verginin yansıtılması, verginin ikame etkisi, verginin gelir etkisi, vergi cennetlerine göç ve siyasal tepki olarak değerlendirilen yükümlü davranışları açıklanmaya çalışılacaktır.

2.5.1.Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı günümüzde mükelleflerin en çok işlediği adli nitelikli suç olup kamu düzenini bozucu mali, iktisadi, sosyal ve politik açıdan ağır ihlalleri içermektedir. Dolayısıyla bu suç, gelir kalemlerinden en önemlisi olan vergi gelirlerinin azalması ile oluşan cari açık sonrasında getirilen yeni vergiler ile vergisini ödeyen mükellefin vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Vergi kaçırın mükellef, dürüst davranan mükellefin sahip olmadığı sübvansiyona sahip olmakta, dolayısıyla maliyetlerini düşürmektedir. Bu şekilde rekabet eşitliği bozulan dürüst mükellefler piyasadan kaçarak uyumsuz davranışlar gösterecektir (Armut, 2019, s. 49).

Vergi kaçırma kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Kitapçı (2015)' ya göre vergi kaçakçılığı; Vergi Usul Yasalarında mükelleflerin uyulması muhtemel talimatları bilerek vergi ödevini yerine getirmemesi eylemi, Karalar (2019)'a göre; vergi borcu olmasına rağmen yasalara başkaldırarak vergi borcunu hiçbir zaman ödememe veya eksik ödeme hali, Saraç ve Şeren (2022)' e göre ise vergileme aşamasında taraflar arasında uyuşmazlıkların çatışmaya evirildiği, yükümlünün aleni davranışlar ile karşılık gösterdiği tepki türleri biçimde tanımlamalar getirmişlerdir.

Ekonomik faaliyet yürüten özel ve tüzel şahısların vergi dairelerine kayıt yaptırmamaları, sorumlu oldukları vergileri sahte makbuz ve hesap entrikaları ile aleni bir şekilde yansıtmamaları üzerini örtmeleri anlamına gelmektedir. Bu durum idarenin

etkinliği, vergi oranlarının yüksekliği ve mükelleflerde vergi bilinç ve ahlak düzeylerinin gelişmemesi gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı bir tür kamusal kötülük olarak nitelendirilebilmektedir (Kitapçı, 2015, s.79; Karalar, 2019, s.74). Mükelleflerin vergiye bakışını ele aldığı çalışmasında “herkes kaçırıyor ben de kaçırıyorum” mantığının yaygın olması görüşünün vergi kaçakçılığı davranışı altında yatan algıyı göstermektedir (Aytaç ve Sağlam, 2015, s.145).

2.5.2. Vergi Grevi – Vergi Reddi

Vergi reddi ve vergi grevi 1950’li yıllarda maliye literatürüne ilk başlarda yasadışı bireysel bir hareket olarak girmiştir ancak daha sonraları bu durum, yasal zeminde toplu kuruluşlar ile birlikte hareket ederek devam etmiştir (Temel, 2019, s.77).

Vergiye karşı çoğunlukla bireysel tepkilerin yanında toplumsal tepkilerin gösterilmesi de muhtemeldir. Vergi kaçırma, vergiden kaçınma vergiye karşı bireysel tepkiler olmasına karşın, vergi grevi toplumsal tepkilerin olduğu görülmektedir. Vergi grevi, mükelleflerin çok sık olmasa da gösterdikleri tepkilerdendir. Maliye tarihine bakıldığında vergiye karşı pek çok toplumsal tepkiye sahne olmuştur. Eski Roma, Eski Yunan İmparatorluklarının yıkılması, Boston’da çay isyanı bu nedenle olmuştur. 1954 yılında Fransa’da meydana gelen Paujade Hareketi de bir vergi grevine dönüşmüştür (Çoban, 2004, s.87).

Vergi reddi ise bazı çalışmalarda, yasa ile konulmuş bir verginin, konulduktan sonra toplumsal tepkiler üzerine kaldırılması olarak tanımlanırken (Pürsünerli Çakar 2013, s.1296 ; Durdu, 2018, s.268) başka bir çalışmada, sosyal ve psikolojik bir olay olarak ortaya çıkan, genellikle şiddet içeren ve vergi isyanları olarak gerçekleşen toplumsal bir tepki olarak tanımlanmıştır (Aktan ve diğerleri, 2003, s.132).

2.5.3.Vergiye Karşı Sivil İtaatsizlik

Haksızlıkların çoğullaştığı ortamlarda topluluklar bazen şiddet içeren eylemler ile çözüm bulmaya çalışırken, şiddetsiz yöntemlerden olan sivil itaatsizlik eylemlerini de bir yöntem olarak denemişlerdir (Bayram ve Macit, 2021, s.155).

Sivil itaatsizlik kişinin düzenlenen kanunlara itiraz ederek yasalarda ve yönetim politikalarında yapısal reformu amaçlayan, şiddete başvurmayan, kamu vicdanına ve halka bir seslenme biçimi ve bir siyasi inanç olması açısından kamusal eylem olarak

tarif edilmektedir. Kişi böyle davranarak kamu vicdanının adalet duygusuna ses olarak ve özgürlükçü düşünen bireyler arasında kamusal işbirliğine önem verilmediğini ifade etmiş olacaktır (Kitapçı, 2015, s.79).

Kökeni itibari ile sivil itaatsizlik kavramı haksızlığa maruz kalmış kişilerin bir tepki olarak vergiye direniş biçimi olarak gündeme gelmiştir. Bu kavram ilk olarak Amerika’da Henry David Thoreau (1817-1862) tarafından 1840’lı yıllarında uygulamada olan kelle vergisine karşı başkaldırı ile ortaya çıkmıştır. (Altunel, 2011, s.446; Özmen, 2018, s.169-172).

Yukarıdaki tanımlara bütünsel bir açı ile bakıldığında sivil itaatsizlik kavramını şiddetten uzak, şeffaf, sistemin temel sınırlarına bağlı kalarak haksızlıkla uygun bir ilişki içinde, ortak adalet ve toplum vicdanına uygun, hesap verilebilir, öngörülebilir, ilkeli ve hukukî sorumluluğunun üstlenildiği bir eylem biçimi olduğu görülmektedir. Bu minvalde şiddetle arasına kesin sınırlar çizen sivil itaatsizlik terörizmden, sistemin tamamına yapılmayan eleştirilerin ilgili konu bazında haksızlıklarla sınırlı olduğu için de anarşizmden ayrılmaktadır (Bilgin ve Candan, 2011, s.63; Meçin, 2022, s.1274).

Vergilendirme faaliyetleri karşısında ilk olarak mükellefler vergiye karşı pasif tepki gösterirler. Verginin yansıtılması, vergiden kaçınma, boş zamanı, aylaklığı tercih etme, yatırımdan vazgeçme, oy kayması, tüketimi kısıma, geç ödeme vergiye karşı gösterilen pasif tepkiler arasında sıralanabilmektedir. Mükelleflerin bu davranışları suç oluşturmamak ve bir cezai müeyyideye tabi tutulmamaktadır.

2.5.4.Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma kavramı, vergi sorumluluklarının yasalari ihlal etmeden ödemeleri gereken vergi yükünü aşındırma gayreti olarak bilinmektedir. Vergiden kaçınma tamamen yasal ve risksiz bir davranış biçimi olduğu için sorumlu kişi cezaya tabi bırakılmamaktadır (Bayraklı ve diğerleri, 2004, s.199). Bunun yanında belirli dönemlerde vergiden kaçınmanın şartları yasalar aracılığıyla oluşturulup vergi mükelleflerine sunulmaktadır. Böylelikle kanunların gösterdiği kazançların vergiye konu dışı bırakması halinde tüm bireylerin bu durumdan istifa etmesi sağlanacaktır (Nadaroğlu, 1992, s.287).

Vergiden kaçınma etkileyen bazı faktörler bulunmaktadır. Bunlar arasında karşılıksız ödenen vergi karşısında alınan kamu hizmetinin yetersiz kalması, vergi

sisteminin karmaşık yapısı, vergi ahlakı ve algı seviyesinin düşüklüğü, şeffaflık ve kamu kurumlarının hesap verebilirliği, yolsuzluk ve mali yargı yetkisinin zayıflığı, yetersiz mali denetimler ve vergi idaresi gibi nedenler vergiden kaçınmaya gerekçe olarak sıralanabilmektedir (Çiçek ve Sağbağ, 2016, s.45). Özellikle emek gücü ile kazanılan gelirlerinin sermaye ve servet gelirleri şekline dönüştürülmesi çoğunlukla tercih edilen vergiden kaçınma yöntemi olmuştur (Kitapçı, 2015, s.78).

Vergi kaçırma davranışı özü itibariyle vergi kaçırma eyleminden ayrılmaktadır. Şöyle ki vergiden kaçınan mükellef, eyleminin risk taşımadığını herhangi suç ve ceza kapsamında değerlendirmeye alınmayacağı bilinci ile hareket edecektir. Oysa vergi kaçıran mükellef bedelini suç niteliğindeki hareketine uygun ceza ile ödeyecektir (Saraç ve Şeren, 2022, s.11).

2.5.5. Verginin Yansıtılması

Verginin yansıtılması, esasen vergiyi üstlenen bir vergi yükümlüsünün bu vergi nedeniyle oluşan yükü, çeşitli araçlar vasıtasıyla başka kişilere transfer etmesidir. Vergi yansıtması diğer tepki türlerinden farklı olarak vergi idaresi açısından vergi kaybının yaşanmadığı bir tepki biçimidir. Ancak böylesine bir tepki toplumda adil vergi yükünün dağılımını olumsuz etkilemesi nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006, s.168).

Bireylerin vergilendirmek istedikleri gelir ile vergilendirildikleri gelir farklı olmaktadır. Yükümlüler verginin yansıtılması yoluyla piyasadaki fiyat mekanizmasından yararlanarak vergi yükünü bir başkasına yansıtmaya çalışarak gelirleri üzerinden maksimum fayda sağlayabileceğini öngörmektedir (Duran, 2013, s.27-28).

2.5.6. Verginin İkame Etkisi

Mükelleflerin vergi ödemede karşılaştıkları en spesifik ve temel problem harcanabilir gelirlerinde meydana gelen düşüşler olmaktadır. Bireyler gelirlerinde meydana gelen azalmayı telafi edebilmek amacıyla önlerinde iki seçenek vardır (Şener, 1998, s. 231); bunlardan ilki çok çalışıp daha fazla vergiye maruz kalmak ikincisi ise üretmeyerek boş oturmayı tercih etmeleridir. İkinci durumda sunulan tercih, literatürde ikâme etkisi olarak bilinmektedir. Bu etki, vergi yükümlülerinin gelire karşı olan talep esnekliği halinde emek arzını kısararak, bireylerin tatil yapmayı çalışmaya ikame etmelerine neden olmaktadır (Türk, 1992, s.208).

Vergi oranlarındaki artışlar harcanabilir geliri azaltmakta ve çalışmaya kıyasla boş zaman geçirmenin maliyetini düşürmektedir. Ancak vergi yükümlülükleri sıklıkla boş zaman tercihinde bulunmayarak belirli bir zaman kısıtları mevcuttur. Çünkü verginin ikame etkisi nedeniyle boş zaman geçirmeyi tercih eden mükellefin zamanla bu faaliyetini kayıt dışı faaliyetlere yöneltmesi vergi uyum maliyetlerini arttıracaktır (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006, s.166).

2.5.7. Verginin Gelir Etkisi

Mükellef ticari faaliyetleri sonrasında eline geçen gelirin bir kısmını tüketim, kalan kısmını tasarruf olarak değerlendirmektedir. Ancak vergi oranlarındaki artışlar mükellefin harcanabilir gelirinde düşüşe, tasarruflarında azalmasına neden olacaktır. Üzerinde baskı oluşan mükellef, bu durum karşısında tüketim ve tasarruflarını düşürerek gelirini, hayat idamesine yetecek ölçüde ayarlamaya çalışmaktadır. Bu yaklaşım yükümlünün bütçe yönetim davranışı üzerinde dönüşüme neden olacaktır (Biberoğlu, 2006, s.94-95).

Artan vergiler dolayısıyla mükellefin tüketim harcamalarını azaltması, arz daralmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla üretici talep edilmeyen malının üretimini kısma yöneliminde bulunacaktır (Alkan, 2009, s.39). Girişimcilerin yatırım kararlarını etkileyen en önemli faktörlerden biri gelecekte elde etmeyi beklediği gelir olduğundan, özellikle yatırım kararlarını şekillendiren kar üzerinden alınan vergilerin yatırımları daraltıcı bir etkisi olduğu söylenebilmektedir. İşletmenin üzerindeki vergilerde önemli bir artışın varlığı büyük riskli yatırımları engellemektedir. Riski büyük yatırımların genellikle hâsılası da büyük olduğundan özellikle verimli faktör bileşimlerinin uygulanmasını gerçekleştirecek yatırımlar engellenmiş olmaktadır (Turan, 1998, s.337).

2.5.8. Vergi Cennetlerine Göç

Vergi uygulaması olmayan ya da yok denecek kadar düşük oranda uygulanan ülkeler için vergi cenneti tabiri kullanılmaktadır. Bu ülkelerin coğrafi yapısı ada formundadır. Özel ve tüzel kişiler kazançlarını kendi ülkelerinde değerlendirdikleri koşulda vergi cenneti ülkelerin uygulamalarına karşılık daha yüksek oranda vergilendirmeye tabi olacaklarının bilincindedirler. İçlerinden özellikle uluslararası ticari faaliyetleri ile uğraşan kuruluşlar gelirlerini vergi cenneti ülkelerde tutmayı tercih edebilmektedirler. Bu kazançların vergi cenneti konumundaki ülkelerde yatırıma dönüşmesi ve yapısal projelerde değerlendirilmesi, bu ülkelerin hedeflerini

oluşturmaktadır (Akdoğan, 2007, s.188). Davranışsal maliye disiplini kapsamında vergilendirilmeye karşı gösterilen reaksiyon sadece ilgili kanunların hâkim olduğu kara sınırları ile kalmayarak uluslararası boyutlarda başka suretlerde kendini göstermektedir. Vergi cennetlerine göç, küresel ölçekte karşımıza çıkan suç unsuru barındırmayan pasif davranış biçimidir.

OECD'ye göre vergi cennetleri şeffaf olmayan, belirsiz vergilendirme faaliyetlerinin nerdeyse etkin olmadığı zayıf kaldığı ülkelerdir. Vergi yükünden kaçınarak maliyetlerini azaltıp kazancını artırma kaygısı güden bir vergi sorumlusu için vergi cennetleri arz ve talebin bulunduğu uygun zeminlerdir. Böyle bir zeminde mükellef kaynağı belli olmadan, servetine katma değer yaratabilir, vergilendirmeye konu gelirini gizleyebilir ve burada hiçbir hukuki yaptırıma maruz bırakılmaz (Kurt ve Bozdoğan, 2023, s.79). Vergi cennetlerine yönelik OECD ve AB başta olmak üzere bir takım tedbirler getirmiştir. Buradaki amaç gelişmekte olan ülkelerin vergi rekabetinin olumsuz etkilerini bertaraf edebilmektir. Belirlilik ve şeffaflık ilkesi bağlamında hareket eden vergi cennetleri vergi kayıplarının, kayıt dışılığı engellemiş olacaktır.

Vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin genel problemi, yabancı kurum veya şahıslara ait gelir akışına neden olan mali ayak izi verilerini saklaması ve paylaşmamasıdır. Bu sorunun önüne geçilebilmesi adına farklı ülkelerde vergi sistemlerini yürüten idarelerin işbirliği içerisinde olarak farklı ülkelere seyahat eden kurum veya şahsı bilgi değişim mekanizmaları aracılığıyla tespit edilebileceği düşünülmektedir. Böylelikle vergilendirilmeye konu vaka, katma değer bir çıktı ve ekonomik değer gibi belirsizliklerin varlığı mekanizma aracılığıyla sorgulanabilmektedir (Bahtiyar, 2023, s.118). Küreselleşme ile birlikte dijital ekonominin hâkimiyeti gittikçe kendini göstermektedir. Buna karşın dijital ekonomilerde vergi cennetlerini vergiyi aşındırma payları daha da tehditkâr hale gelmiştir. Uluslararası vergilendirmeye olumsuz etki eden bu durumun büyümemesi için uluslararası işbirliği çerçevesinde vergi sistemlerinin ve denetim mekanizmalarının çağımız dijital ekonominin gereklerine göre regüle edilmesi gerekliliği önem kazanmıştır (Ubay, 2020, s.40).

2.5.9. Siyasal Tepki: Oy Kayması

Baskı grupları siyasi iktidarı elde etmemiş olsalar da iktidarın karar ve uygulamalarını etkilemeye çalışan gruplardır. Bu uğraşlarının altında ekonomik çıkar

elde etme düşüncesi hâkimdir. Mükellefler vergilerini ödememek için bir takım yöntemler denemiş, başarı elde edilmediğinde ekonomik gücünü siyasi baskı unsuru olarak kullanarak yasal zemini kendilerine entegre haline getirmişlerdir (Çoban, 2004, s. 92). Baskı grupları arasında işçi ve işveren kuruluşları, işçi ve işveren sendikaları, esnaf, çiftçi ve meslek odalarına yer verilebilir. Ancak bu kurum ve kuruluşlar arasından iyi organize olabilmiş, hem piyasada yer edinebilmiş hem de ekonomik açıdan güçlü olanların hükümetin vergi ile ilgili aldığı karar ve uygulamalar üzerindeki etkisinin daha güçlü olduğu öngörülmektedir (Biberoğlu, 2006, s.97; Kaynar, 2010, s.34).

Egemenlik yetkisini kendisinden alan mükellefler her seçim döneminde seçmen olarak icraat faaliyetinin başında olacak kadroyu seçerler. Seçim sonrası tercih edilen hükümet ve milletvekili icraatları mükellefin gelirlerinde beklenen artışın aksine kayıp oluşturması ve bunun yanı sıra vergi oranı ve yüklerindeki artışlar mevcut yönetime olan güveni zedelemektedir. Mükellefin bundan sonraki adımı, tekrarlayan seçimlerde yeni alternatifleri kollayacak olmasıdır. Dolayısıyla bu mükellefin vergileme olgusuna karşı oylama işleyişi ile gösterdikleri suç niteliği olmayan tepki spektrumlarından biridir. (Yurdakul, 2013, s.93-97).

2.6. DÜNYA’DA VERGİ AHLAKI VE BİLİNCİ

Davranışsal kamu maliyesi içerisinde yer alan vergi algısı, vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi uyumu konu başlıkları ilk olarak uluslararası literatürde 1960’lı yılların başında çalışılmaya başlanmış olsa da ulusal literatürde 2000’li yılların başında kendini göstermektedir. Böylesine popülaritesi yüksek ve güncelliğini koruyabilen konu başlıkları içerisinden soyut nitelik barındıran vergi ahlakı kavramı “nasıl ölçülebilir?” sorusunu akıllara getirmektedir (Hızarcı Beşer ve Yiğit Çetin, 2023, s.3). Buradan hareketle küresel değişkenlerin sabit kalmadığı ve etkilerinin vergi ahlakı üzerinde sürekli değiştiği evrende vergi ahlakı seviyelerini ölçebilecek laboratuvarlara ihtiyaç duyulmaktadır. İhtiyaca binaen bilim insanları tarafından belirli periyotlar halinde tekrar tekrar uygulanabilen, kuruluş amacına hizmet edebilen küresel ölçekte veri toplama ağları geliştirilmiştir.

Bilim insanları ampirik çalışmalarında DDA, Uluslararası Sosyal Araştırma Programı (International Social Survey Programme [ISSP]), Corporación Latinobarómetro ve Mükellef Görüşü Araştırması (Taxpayer Opinion Survey) gibi veri

toplama ağılarından istifade etmişlerdir. Hiçbir kar amacı gütmeyen kuruluşlar, toplumun tutum ve değerlerindeki değişimlerin sosyal yaşamlarına etkilerini ölçmeyi hedeflemektedirler. Bunlar arasından çok sayıda sosyal bilimcinin ampirik çalışmalarında en sık tercih ettiği Dünya Değerler Araştırması kuruluşu olmuştur.

DDA Avusturya'nın başkenti Viyana'da kurulan ve 1981 yılından itibaren faaliyetini yürüten bir kuruluştur. Kuruluşun misyonu, politika uygulayıcılarına ve sosyal bilimcilere insanların inanç, tutum ve değer yargılarının zamanla nasıl değiştiğini ve takibini küresel ölçekte okumalarına yardımcı olmaktır. Emsal teşkil eden sosyal anket ağına sahip kuruluşların sayılarının artması DDA'nın vizyonu arasında olmuştur (Doğan, 2020, s.39).

Toplam 7 dalgadan oluşan DDA, ilk olarak 11 ülke özelinde 1.dalga (1981-1984) verileri ile başlayarak giderek 100 ülkeyi kapsayan günümüze en yakın 7. dalga (2017-2022) verilerini kapsamaktadır. İşaret edilen dalgalara ait veriler DDA'nın sitesinde kullanıcılarına her zaman açıktır. DDA'nın her ülke ve dalga özelindeki çalışmaları, ilgili ülkedeki DDA temsilcileri tarafından yürütülmektedir. DDA çalışmalarının Türkiye'deki sorumlusu uluslararası araştırmaları ile tanınan Dünya Değerler Araştırması Yönetim Kurulu Üyesi Yılmaz Esmer'dir (Hızarcı Beşer ve Yiğit Çetin, 2023, s.3).

Ampirik literatür, sosyal bilimciler arasında ülkelerin vergi ahlakı seviyelerini ölçmek amacıyla en fazla ve kapsamlı çalışmalarını yayınlayan Benno Torgler (Avustralya'nın Queensland Teknoloji Üniversitesi Ekonomi Profesörü)'i işaret etmiştir. Torgler, ilk çalışmalarına Avrupa ülkelerini esas almış olup zamanla dünya ülkelerine yayılarak vergi ahlak düzeylerini ölçmeye çalışmıştır. Dolayısıyla bu başlık altında dünyada vergi ahlakına bakarken ilk olarak OECD'ye üye ülkeler ile başlayarak sonrasında Avrupa, Asya ve Amerika Kıta ülkeleri üzerinde değerlendirmelerde bulunacaktır.

2.6.1 OECD'ye Üye Topluluklarda Vergi Ahlakı

OECD kurucu anlaşmanın 14 Aralık 1960 tarihinde Fransa'da imzalanmasıyla ile resmiyet kazanmıştır. Günümüzde örgüte üye 37 ülke bulunmaktadır. OECD'nin kuruluşunun temel misyonları arasında; üye ülkelerin ekonomik büyüme, mali istikrar, teknolojik kalkınma sahalarında işbirliği kurularak toplumsal refahın artmasını

sağlamak, ortaya çıkan gelişme ve sorunları okuyarak ilgili hükümetlere uluslararası standartlara göre çözüm üretmek istihdam yaratmak şeklinde sıralanmaktadır. Bunu yanında uluslararası vergi kaçakçılığı ile mücadelede veri ve analiz raporlarının paylaşımı ile birlikte de bilgi merkezi konumundadır (OECD, 2023).

Aşağıda yer alan tablo 1.4’te OECD’ye üye 33 ülkenin vergi ahlakına ait yüzde değerlerine ilişkin sonuçları yer almaktadır. DDA’nın veri sitesinde üye ülkelerden Belçika, Kosta-Rika, İsrail ve Lüksemburg ülkelerine ait dalgalar arasında herhangi bir veriye rastlanmamaktadır. Bu nedenle tabloda bu ülkelere yer verilmemiştir. Tablo 1.4’te DDA verilerine göre toplam 1. dalga (1981-1984)’dan 7. dalga (2017-2022)’ya kadar bütün veriler ayrı ayrı sütunlarda “vergi kaçırmanın asla haklı gösterilemez” olduğunu söyleyen kişilerin yüzdesi ile ortalaması gösterilmiştir. Ayrıca 0-3 arası ölçeklendirilen vergi ahlakı ortalamalarına da yer verilmiştir.

Tablo 1.4: OECD Ülkelerinde Vergi Ahlak Düzeyi

Vergi Kaçakçılığı Asla Haklı Gösterilemez (% - Ortalama)							
OECD Ülkeleri							
Yıllar	1981-1984	1990-1994	1995-1998	2000-2004	2005-2009	2010-2014	2017-2022
ABD	69.0 – 1.9	68 – 1.9	72 – 1.8	55 – 2.5	56 – 2.2	67.9 – 2	65 – 2
Almanya			46.3 – 2.9		55.6 – 2.2		71.4 – 1.6
Avusturya							67.2 – 1.8
Avustralya	46.8 – 3.1		61.8 – 2.1		62.5 – 2	66.5 – 1.8	63.6 – 2
Birleşik Krallık					56.1 – 2.2		67.0 – 1.8
Çekya			39.6 – 3.3				61.1 – 2
Danimarka							73.7 – 1.5
Estonya			40.9 – 3.3			55.3 – 2.2	63.9 – 2.1
Fransa					47.8 – 2.8		62.1 – 2
Finlandiya	58.6 – 2.4		54.5 – 2.5		56.1 – 2.1		64.1 – 1.8
Güney Kore	72.2 – 1.5	89.5-1.5	71.3 – 1.8	75 – 1.3	75 – 1.6	74 – 1.7	43 – 2.2
Hollanda					60.2 – 2.3	62.3 – 1.9	57.1 – 2
İsveç	68.0 – 1.8	55.9-2.4	48.9 – 2.5	50.4 – 2.4	53.1 – 2.2	59.9 – 2.1	66.1 – 1.7
İsviçre		61.8-2.3	52.6 – 2.6		61.7 – 2		
İtalya					60.9 – 2.18		63.4 – 2.1
İzlanda							65.0 – 1.8
İrlanda							66.7 -1.9
İspanya		62.0-2.3	67.7 – 1.9	59.7 – 2.1	63.8 – 2	67.6 – 1.7	52.9 – 2.8
Japonya	81.8 – 1.4	79.3-1.4	80 – 1.5	80.5 – 1.4	81.3 – 1.4	83.8 – 1.3	86.5 – 1.2
Kanada	66.0 – 2.1	58.5-2.4		66.9 – 2	65.4 – 1.9	-	51.7 – 2.5
Kolombiya			79.9 – 1.5		79.3 – 1.5	72.9 – 1.6	- 2.1
Letonya			30.6 – 2.65				51.9 – 2.27
Litvanya			43.8 – 3.13				45.7 – 2.70
Macaristan			58.3 – 2.4		58.9 – 2		79.3 – 1.5
Meksika	48.9 – 3.3	36.4-3.8	52.9 – 2.8	65.2 – 2.3	58.0 – 2.6	70.9 – 2.1	46.1 – 3
Norveç			47.2 – 2.7		49.3 – 2.		70.5 – 1.7
Portekiz			-				60.5 – 2
Polonya		47.8-2.7	54.6 – 2.4		52.2 – 2.4	52.9 – 2.3	76.4 – 1.5
Slovenya			53.7 – 2.82		54.5 – 2.37	70.3 – 1.76	68.5 – 1.78
Slovakya			34.7 – 2.5				42.5 – 2.6
Şili		75.3-1.8	62.8 – 2.1	62 – 1.6	63.2 – 1.8	68.4 – 1.7	54.8 – 2.6
Türkiye		88.8-1.2			80.2 – 1.3	86.0 – 1.2	78.1 – 1.6
Yunanistan							71.4 – 1.6
Yeni Zelanda			57.7 – 2.3		56.7 – 2.1	63.9 – 1.8	66 – 1.8

Kaynak: <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>, Erişim tarihi (04.12.2023).

Dünya Değerler Anket verilerine dayanılarak oluşturulan Tablo 1.4'e göre tüm dalgalarda Avustralya, ABD, Kanada, Japonya, Güney Kore, Yeni Zelanda en yüksek seviyesine sahip ülkeler olmuştur. 7.dalga verileri (2017-2022) kapsamında OECD ülkeleri arasında en yüksek vergi ahlakına sahip ülke Japonya olmuştur. Dalgalar arasında Almanya, Birleşik Krallık, Çekya, Macaristan, Norveç, Finlandiya ve Yeni Zelanda yıllar itibariyle vergi ahlakı seviyelerinde artış gözlenirken, ABD, Güney Kore ve Şili'de aksi yönde düşüş izlenmektedir.

OECD ülkeleri içerisinde birçok ideolojik fikre sahip topluluklar ve kamu ekonomisinin yoğun hissedildiği ülke ekonomileri bulunmaktadır. Ülkelerin siyasi ideolojik ve ekonomi büyüklüklerinin yönü vatandaşların vergi ahlakı üzerinde etkili olabilmektedir. Öyle ki, Rodrigues- Justicia ve Theliand (2023, s.10), OECD ülkeleri arasında ideolojik ve kamu sektörü büyüklüğünün vergi ahlakı üzerinde etkilerini araştırdığı çalışmasında bu ifadeyi destekleyen birtakım bulgular elde etmiştir. Bununla birlikte hükümetlerin toplumun ideolojileri ile uyumlu spesifik harcama politikaları geliştirmesi ve bunu vatandaşlara şeffaf biçimde sunmasını önerisinin vatandaşlarda vergi ödeme güdüsü harekete geçme ve vergiden kaçınma davranışları üzerinde olumlu etkisi olabileceğini belirtmiştir.

2.6.2. Asya Topluluklarında Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı üzerine etki eden faktörlerden hükümete duyulan güven başta olmak üzere kamu görevlilerine duyulan memnuniyetin vergi ahlakı üzerinde önemli etkilerinin olduğu belirtilmiştir. Mükellefler özelinde oluşturulan güven duygusu, kamusal hizmetlere katkıda bulunma arzusunun canlı kalmasında önemli araç olmuştur (Torgler, 2004, s.27).

Aşağıda yer alan tablo 1.5'te DDA verilerine göre toplam 1. dalga (1981-1984)'dan 7. dalga (2017-2022)'ya kadar bütün veriler ayrı ayrı sütunlarda “vergi kaçırmanın asla haklı gösterilemez” olduğunu söyleyen kişilerin yüzdesi biçiminde gösterilmiştir. Ayrıca Tablo 1.5'te 0-3 arası ölçeklendirilen vergi ahlakı ortalamalarına yer verilmiştir.

Tablo 1.5: Asya Ülkelerinde Vergi Ahlak Düzeyi.

Vergi kaçakçılığı asla haklı gösterilemez (% - Ortalama)							
Asya Ülkeleri							
Yıllar	1981-1984	1990-1994	1995-1998	1999-2004	2005-2009	2010-2014	2017-2022

Bankladeş			91.7 - 1.0	98.1/1.0			63,7 - 1.7
Çin		81.0 - 1.5	78.5 - 1.5	75.9 - 1.5	58.3 - 2	43.4 - 2.2	77.8 - 1.5
Endonezya				79.4 - 1.5	77.8 - 1.5		58.4 - 2.5
Filipinler			38.1 - 3	40.3 - 3.1		42.9 - 3.7	34.2 - 4.4
Güney Kore	72.2 - 1.5	89.5 - 1.5	71.3 - 1.7	74.7 - 1.5	74.1 - 1.6	70.3 - 1.7	43.1 - 2.2
Hindistan	80.2 - 1.4	74.3 - 1.6	77.0 - 2.1	53 - 3	76.7 - 1.6	64.9 - 2.6	72.5 - 1.9
Hong Kong					60.9 - 1.9	61.6 - 2.05	60.7 - 2.14
Japonya	74.2 - 1.4	79.3 - 1.4	80.1 - 1.5	80.5 - 1.4	81.3 - 1.4	83.8 - 1.3	86.5 - 1.2
Makau ÖİB							53.3 -
Malezya					26.9 - 3.5	53.5 - 2.6	35.1 - 3.4
Myanmar							77.8
Singapur				67.2 - 1.8		51.3 - 2.4	76.8 - 1.5
Tayland					28.9 - 2.76	70.0 - 1.6	68.3 - 1.7
Tayvan ÇHC			63.3 - 1.9		58.1 - 2.1	63.9 - 1.9	68.8 - 1.7
Vietnam				86.8 - 1.3	75.2 - 1.6		38.2 - 2.8
Ortalama	79.1	83.4	72.3	75.6	60.9	60.2	62.6

Kaynak: <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSOnline.jsp>, Erişim tarihi (04.12.2023).

Tablo 1.5'e göre ilk 3 dalgada yeterli verilere ulaşılmadığı görülmektedir. Ancak 4. (1999-2004) dalgadan sonra veri yoğunluğuna rastlanılmaktadır. Tablo 1.5'te yer alan veriler ışığında Çin ilk 3 dalgada yüksek düzeyde devam ederken 5.dalga (2005-2009) ve 6. dalga (2010-2014) verilerine göre belirgin bir düşüş yaşamış olup günümüz 7.dalga (2017-2022) verilerine göre ise tekrardan yükselişe geçtiği söylenebilir. Çin'in vergi ahlakı düzeyi profiline benzer durum Singapur, Tayvan ve Tayland gibi ülkelerde de kendini göstermektedir. Güncel verilere göre değerlendirilecek olursa, 7.dalga (2017-2022) verilerine göre Çin, Japonya, Singapur ve Myanmar gibi ülkeler görece olarak diğer Asya ülkelerine göre daha yüksek seviyede vergi ahlakına sahiptirler. Tabloda sunulan durum aşağıdaki literatür çalışmalarıyla da desteklenmektedir.

Torgler, Asya ülkelerinin vergi ahlakını analiz etmeyi amaçladığı çalışmasında vergi ahlakını ölçebilmenin yanı sıra vergi ahlakını etkileyen faktörleri de ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Tabloda 1.5'te de görüldüğü üzere Torgler; Japonya, Hindistan, Çin, Singapur ve Güney Kore gibi ülkelerin vergi ahlakı değerleri yüksek iken Filipinler, Tayvan, Vietnam ve Malezya gibi ülkelerin vergi ahlak değerlerinin düşük olduğunu tespit etmiştir. Torgler, ayrıca kayıtdışı ekonomisinin yüksek olduğu Bangladeş'in aynı zamanda yüksek vergi ahlakı seviyesine sahip olması çelişmesine dikkat çekmiştir (Torgler, 2004, s. 8). Bankladeş halkı uzun yıllar yoksulluk içinde yaşayan bir Asya ülkesidir. Bunun yanında vergi yükü ülke nüfusunun %1'i kadarı tarafından paylaşılmaktadır. Sıklıkla çıkarılan vergi aflarına rağmen mükellef bildirim sayılarında azalma rastlanmıştır, mükellefin davranışlarında rehavete itmiştir. Bu nedenledir ki ülke ekonomisinde ciddi zararları olmuştur (İbrahim ve diğerleri, 2017, s.221).

2.6.3 Geçiş Ekonomileri (Eski Sovyet Birliği ve Doğu Avrupa Ülkeleri)’nde Vergi Ahlakı

Doğu Avrupa ve Eski Sovyetler Birliği ülkeleri 1980’li yıllar itibariyle merkezi planlı ekonomi sisteminden sıyrılarak dışa bağımlı ithal ikameci ekonomi politikaları yerine serbest piyasada mal ve hizmet fiyatlarının belirlendiği dışa açık piyasa ekonomi modeline sahip geçiş politikalarını izlemişlerdir (Güneş, 2011, s.1). 1990’lı yıllarda Sovyet birliğinin çöküşü ile birlikte Sovyet bloğundaki Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde ideolojik baskılardan uzak başta ekonomi olmak üzere birçok alanda yeniden yapılandırmalara gidilmiştir. Söz konusu ekonomi politikalarını ifa eden ülkeler literatürde geçiş ekonomileri olarak yerini almışlardır. Fakat geçiş politikaları beraberinde işsizlik, yoksulluk ve gelir dağılımında adaletsizlik gibi semptomları ortaya çıkarmıştır. Özelleştirmeler ile yapısal reformlar, sermaye transferini varlıklı bireylerin aksi yönünde hareket ettirmiştir. Bu sebeple sosyal gelir dağılımındaki makas giderek açılmıştır (Akdağ ve Bozdağlıoğlu, 2023, s.319).

Geçiş ekonomileri yapısal reformları hayata geçirebilmek için kamu gelirlerine ihtiyaç duymuşlardır. Kamu harcamaları içerisinde sosyal sigorta, altyapı iyileştirmeleri ve yatırım projeleri öncelikli yer almaktadır (Ünlükaplan, Yurdadoğ ve Akça, 2017, s. 73). Sovyetler Birliği dağılmadan önce devletlerin geliri devlete ait şirketler ve kooperatifler tarafından sağlanıyordu. Bireyler vergiler hakkında bilgi sahibi olmadıkları gibi bu konuda bir algıya sahip değillerdi. Dolayısıyla toplumun vergi ahlakı kamusal faaliyetlerin finansmanı açısından kilit rol oynamaktadır (Torgler, 2003, s.358).

Tablo 1.6’ da DDA verilerine göre toplam 1. dalga (1981-1984)’dan 7. dalga (2017-2022)’ya kadar bütün veriler ayrı ayrı sütunlarda “vergi kaçırmanın asla haklı gösterilemez” olduğunu söyleyen kişilerin yüzdesi biçiminde gösterilmiştir. Ayrıca 0-3 arası ölçeklendirilen vergi ahlakı ortalamalarına yer verilmiştir.

Tablo 1.6: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Ahlak Düzeyi (% - Ortalama) Değerleri

Vergi kaçakçılığı asla haklı gösterilemez (% - Ortalama)							
Eski Sovyet Birliği Ülkeleri							
Yıllar	1981-1984	1990-1994	1995-1998	2000-2004	2005-2009	2010-2014	2017-2022
Ermenistan						68.7 –2.08	56.2 –2.93
Azerbaycan						84.4 –1.50	
Belarus		42.6 - 3.34	37.5 - 2.98			43.9 - 2.77	35.6 –3.25
Estonya			40.9 – 3.3			55.3 – 2.2	63.9 – 2.1
Gürcüstan					72.6 –1.68	78.0 –1.45	61.9 –2.23
Letonya			30.6 –2.65				51.9 –2.27
Litvanya			43.8 –3.13				45.7 –2.70

Moldova				23.8-4.19	34.4-3.55		
Rusya					47.9-3.03	41.0-3.05	32.7-3.76
Ukrayna			36.8-2.89		36.5-3.13	48.2-2.59	42.6-3.03
Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri							
Yıllar	1981-1984	1990-1994	1995-1998	2000-2004	2005-2009	2010-2014	2017-2022
Bulgaristan			63.2-2.09		51.8-2.43		79.6-1.64
Bosna-Hersek			56.0-2.08	76.7-1.76			79.1-1.75
Hırvatistan							72.3-2.01
Macaristan			58.3-2.40		58.9-2.02		79.3-1.52
Makedonya			57.2-2.35	66.1-2.28			76.2-1.75
Karadağ							63.9-1.96
Polonya			54.6-2.49		52.2-2.44	52.9-2.34	76.4-1.56
Romanya			63.4-2.26		61.6-2.34	72.2-2.03	64.9-2.49
Slovenya			53.7-2.82		54.5-2.37	70.3-1.76	68.5-1.78
Sırbistan			55.2-2.55	62.2-2.09	29.5-4.74		53.8-3.44

Kaynak: <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSOnline.jsp>, Erişim tarihi (04.12.2023).

Tablo 1.6’da 1. dalga (1981-1984) ve 2. dalga (1990-1994)’ larda Belarus dışında başka hiçbir ülkede veriye rastlanılmamıştır. Bize sunulan dalga verilerine bakıldığında, Eski Sovyet Birliği ülkelerinin Orta ve Doğu Avrupa ülkelerine kıyasla daha düşük vergi ahlakına sahip olduğu bulgusu elde edilmektedir. Bulgular, vergi politikalarını tasarlama konusunda Orta ve Doğu Avrupa ülkelerine kıyasla Sovyetler Birliği öncesi ülkelerin daha fazla problemle karşılaştığını düşündürmektedir.

Vergi sistemleri üzerinde hâkimiyet kuramayan ülke topluluklarının giderek kurumlara olan güveni zayıflamış ve akabinde vergi uyumsuzluklarını beraberinde getirmiştir (Torgler, 2003, s.376). Yapılan literatür çalışmalarında bu ifadeyi destekleyen bulgulara rastlanmaktadır. Torgler ve Schneider, DDA ve Avrupa Değerler Araştırmasına dayanarak yürüttüğü çalışmasında Avusturya vergi ahlakını etkileyen başlıca faktörlerin güven ve ulusal gurur olduğunu belirtmiştir. Kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün kendini gösterdiği yıllarda (1990-1999) vergi ahlak değerlerinin düşüşüne rağmen Avusturya’lı vergi mükelleflerinin vergi ahlakı diğer Avrupa ülkeleri içerisinde yüksek seyrini korumuştur (Torgler ve Shneider, 2005, s.244).

Rutkauskas, Baltık ülkeleri olarak bilinen eski Sovyet ülkelerinden Estonya, Litvanya ve Letonya’da vergi ahlakına etki eden faktörlerden ulusal gururun zedelenmesi ve yolsuzluğun (kayıtdışılık) artmış olmasını belirtmiştir. Rutkauskas kamu kurumlarına mükelleflere yönelik vatanseverlik, devlete güven, kamu mallarında kalitenin iyileştirilmesi ile kademeli olarak vergi ahlakının güçlendirme faaliyetlerinde bulunma önerileri sunmuştur (Rutkauskas, 2019, s.20).

2.6.4. Latin Amerika Topluluklarında Vergi Ahlakı

Diğer gelişmekte olan ülkeler gibi Latin Amerika da son yıllarda sosyal proje harcamaları giderek artış göstermiştir. Bu kronik sorunun altında Latin Amerika

lkelerinden her birisinin özelinde tarihi, siyasi, sosyolojik, ekonomik süreçlerden ileri gelen sosyal, adalet, eēitim alanlarındaki eēitsizliklerin olduēu düşünülmektedir (Castanedo, 2023, s.7). Castanedo (2023) alışmasında vergilendirilmenin adil olması gerektiēini düşünen vatandaşlar varlıklı bir zümrenin lehine düzenlenmiş vergi sistemleri zemininde aynı düşüncede sabit kalamayacaklarını, bir süre sonra kayıt dıřılıēa açık hale gelebileceklerini belirtmiştir (s.17). Bu minvalde politika yapıcılara nitelikli kamu malları üretiminden ziyade vatandaşların vergi ödeme motivasyonlarını arttıracak politikalar sunmalarını önererek, akabinde bireylerin vergi ahlakının artmasında hızlı bir ivme yakalayabileceēini savunmuştur.

Tablo 1.7’de DDA verilerine göre toplam 1. dalga (1981-1984)’dan 7. dalga (2017-2022)’ya kadar bütün veriler ayrı ayrı stnlarda “vergi kaçırmanın asla haklı gösterilemez” olduēunu söyleyen kişilerin yüzdesi biçiminde gösterilmiştir. Ayrıca 0-3 arası ölçeklendirilen vergi ahlakı ortalamalarına yer verilmiştir.

Tablo 1.7: Latin Amerika lkelerinde Vergi Ahlakı Düzeyi

Vergi kaakılıēı asla haklı gösterilemez (% - Ortalama)							
Latin Amerika lkeleri							
Yıllar	1981-1984	1990-1994	1995-1998	2000-2004	2005-2009	2010-2014	2017-2022
Arjantin	55 - 2.4	80 - 1.6	75 - 1.9	80 - 1.8	82 - 1.7	71 - 1.9	67 - 2.1
Bolivya							65 - 2.0
Brezilya	58 - 2.8		46 - 3.6		42 - 3.4	67 - 2.5	56 - 3.1
Ekvator						62 - 1.9	64 - 2.3
Guatemala					55 - 2.5	-	61 - 2.4
Kolombiya		72 - 1.9			79 - 1.6	73 - 1.6	73 - 2.1
Meksika	51 - 3.2	36 - 3.8	53 - 2.9	66 - 2.3	58 - 2.6	71 - 2.2	45 - 3.0
Peru	-	-	59 - 2.1	63 - 2.1	-	56 - 2.0	69 - 1.8
şili		75.3 – 1.8	62.8 – 2.1	77 - 2	63.2 – 1.8	68.4 – 1.7	54.8 – 2.6
Uruguay	-	-	79 - 1.7	-	68 - 1.81	76 - 1.6	67 - 2.3
Venezuala	-	70 - 2.0	70 - 1.8	-	-	-	62 - 2.2

Kaynak: <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>. Erişim tarihi (04.12.2023).

Tablo 1.7’de ilk 4 dalgada veri yoēunluēunun zayıf, sonrasında son 3 dalgada veri yoēunluēunda artış yařandıēını görmekteyiz. Tablo 1.7’de sunulan verilerden hareketle dalgalar arasında Arjantin, Kolombiya, şili ve Venezuela’nın yüksek vergi ahlak seviyesine sahip ülkelerden olduēunu söyleyebiliriz. Bunun yanında Bolivya, Brezilya, Ekvator, Guatemala, Meksika, Peru ve Uruguay gibi ülkeler ise vergi ahlak seviyesi düşük ülkeler arasında yer almaktadırlar.

Latin Amerika lkeleri özelinde vergi ahlakını etkileyen bir takım faktörler ön plana çıkmaktadır. Torgler, Latin Amerika lkelerinin vergi ahlakını etkileyen faktörleri ortaya çıkarmaya alıřtıēı çalışmasında, kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı arasında ilişki olduēunu belirtmiştir. Torgler, çalışmasının sonunda vergilendirilme motivasyonu

arttıracak birtakım önerilerde bulunmuştur. Bunlardan ilki insanların başkalarının vergi ödemede dürüst davranmalarına inanması olmuştur. Bir diğeri ise; hükümetlerin demokratik tutumlarla faaliyetlerini icra edebilmeleri ve vergi hukuklarında güven ruhunu özümsemeleridir (Torgler, 2005, s.153), Buna göre Torgler (2005, s.153), Castaneda (2023, s.17) ile benzer görüşler paralelinde, vergi sistemlerinin adil olmadığı toplumlarda mükellefin vergi algısının zayıf kalacağını vurgulamıştır.

2.6.5. Orta Doğu Topluluklarında Vergi Ahlakı

Ülkelerin oluşturduğu vergi sistemlerinin yapısı ile pratikte uygulanabilirliği, gönüllü vergi uyumunun sağlanmasında vergi sorumlusu ve mükellef için önemli motivasyon kaynağıdır. Bu uyum sorunsalı Ortadoğu ülkeleri özelinde vergilendirme işlem maliyeti olarak kendini açık etmektedir. Yapısal sistemlerinin birbiriyle uyumlu olmadığı Ortadoğu ülkelerinde ayrı ayrı ödeme tarihlerinin olması vergi yükü şirketlerin yatırım kararları üzerinde etkili olabilmektedir. Bu sebeptir ki ülkelerin vergi sistemlerini işlem maliyetlerini düşürecek biçimde tasarımları ülke ekonomilerine mali fayda sağlayacaktır (İrteş Gülşen ve Köseoğlu, 2018, s.295).

Ortadoğu ülkeler bloğunun bir kısmı aynı zamanda 10-14 Eylül 1960'ta kurulan Petrol İhraç Eden Ülkeler (Organization of Petroleum Exporting Countries [OPEC]) kategorisinde yer almaktadır. 2023 yılı itibariyle örgütün toplam 13 üyesi bulunmaktadır. Tablo 1.8'de yer alan İran, Irak, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri OPEC üyesi ülkelere oluşmaktadır. Mevcut tahminlere göre dünyanın kanıtlanmış petrol rezervinin %79.5 (1,243.52 milyar varil)'i OPEC üyesi ülkelere bulunmaktadır. Rezervlerin büyük kısmı Orta Doğu ülkelerinde yer almakta ve OPEC toplamının % 67,2' sini oluşturmaktadır (OPEC, Annual Statistical Bulletin, 2023).

Bu bağlamda Orta Doğu ülkelerinin kamu gelirlerinin büyük kısmını petrol ihraç gelirleri oluşturmaktadır. Ülke ekonomilerinin petrol gelirlerine olan mutlakıyetleri aynı zamanda ekonomilerin kırılganlığına sebep olmaktadır. Bu zamana kadar bölgede yaşanan küresel/bölgesel kriz ve istikrarsızlık konjonktüründe doğrudan petrol fiyatları etkilenmiştir. Dolayısıyla ülkelerin toplam vergi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payı OECD ortalamaların altında kalmıştır. Bu ülkeler öncelikle petrol gelirleri sonsuz bir gelir kaynağı olarak görmekten vazgeçmeli ve alternatif kamu geliri niteliği taşıyacak ürünler geliştirmelidir. Mevcut vergi sisteminin revizyonu, verginin tabana yayılması ve

vergi idarelerinin işlevselliğinin artırılması, öncelik verilmesi gereken politikalar arasında olmalıdır (Bilgiç ve Pirdal, 2021, s.78-80).

Tablo 1.8’de DDA verilerine göre toplam 1. dalga (1981-1984)’dan 7. dalga (2017-2022)’ya kadar bütün veriler ayrı ayrı sütunlarda “ vergi kaçırma asla haklı gösterilemez” olduğunu söyleyen kişilerin yüzdesi biçiminde gösterilmiştir. Ayrıca 0-3 arası ölçeklendirilen vergi ahlakı ortalamalarına yer verilmiştir.

Tablo 1.8: Orta Doğu Ülkelerinde Vergi Ahlakı Düzeyi

Vergi kaçakçılığı asla haklı gösterilemez (% - Ortalama)							
Orta Doğu Ülkeleri							
Yıllar	1981-1984	1990-1994	1995-1998	2000-2004	2005-2009	2010-2014	2017-2022
Filistin						47 – 2.9	
Fas				97 – 1.1	78 – 1.8	71 – 1.5	53 – 2.8
Pakistan				88 – 1.2		67 – 1.8	70 – 2.1
Kuveyt						50 – 2.9	
Kıbrıs	49 – 2.5					69 – 1.9	83 – 1.5
Lübnan						43 – 3.2	44 – 2.6
Libya						78 – 1.7	86 – 1.5
Mısır				79 – 1.6	79 – 1.7	61 – 1.8	78 – 1.5
Irak						32 – 2.9	45 – 2.7
İran				87 – 1.5	65 – 2.0		64 – 2.3
Tunus						61 – 2.3	67 – 1.9
Ürdün				81 – 1.6	80 – 2.1	76 – 1.6	71 – 2.1
Yemen						58 – 2.2	

Kaynak: <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSOnline.jsp>. Erişim tarihi (04.12.2023).

Tablo 1.8’ de Orta Doğu Ülkeleri’nin vergi ahlakı düzeyleri incelendiğinde 1. dalga (1981-1984), 2. dalga (1990-1994) ve 3. dalga (1995-1998) dalga verileri arasında Kıbrıs dışında başkaca ülkeye rastlanılmamaktadır. 4. dalga (2000-2004) ve 7. dalga (2017-2022) verileri ışığında Ürdün, Pakistan, Mısır ve Fas gibi ülkelerin vergi ahlak seviyelerinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Bölgede, 4. dalga (2000-2004) verilerinin yer aldığı dönemlerde başlayan ve sonrasında devam eden bir takım siyasi krizler yaşanmıştır. 11 Eylül 2001 tarihinde yaşanan “11 Eylül” saldırısı, akabinde Irak’ın işgali Orta Doğu petrol üretimlerinde istikrarsızlığa neden olmuştur. 2008 yılında yaşanan küresel finansal kriz, 2011 yılında başlatılan “Arap Baharı”, Libya’da iç savaş kısa sürede tüm Orta Doğu’ yu içine çekmiştir (Elmas, 2019, s. 36). Tüm bu krizler doğrudan petrol ihracatı gelirlerini negatif etkilediği gibi toplumun vergi ahlakını ve uyumunu da olumsuz etkilemiştir. Tablo 1.8’de dalgalar arasında yüzde ve ortalamalardaki istikrarsızlık, yukarıda sıralanan sosyal, siyasi ve ekonomik hadiselerin yansıması olarak yorumlanabilir.

Literatüre bakıldığında Orta Doğu ülkelerinde vergi ahlakını inceleyen araştırmaların sığ kaldığı görülmektedir. Bunlar arasında Cyan, Koumpias ve Martinez-Vazquez (2016, s.31), Pakistan vergi ahlakını etkileyen unsurları ortaya çıkarmayı amaçladığı çalışmasında sanayileşmiş işgücüne katılım oranı yüksek, yoğun nüfuslu illerde vergi ahlakının olumlu olduğunu belirterek kadınların vergi ahlakı seviyesinin erkeklere göre pozitif yönde farklılık olduğu sonucuna ulaşmıştır.



BÖLÜM 3:

BASİT USULDE FAALİYET GÖSTEREN MÜKELLEFLERİN VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAK DÜZEYLERİNİN ÖLÇÜLMESİ: ÇORUM İLİ ÖRNEĞİ

3.1. VERGİ AHLAKINI ÖLÇMEYE YÖNELİK LİTERATÜR TARAMASI

Yapılan literatür taramalarında vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi algısı ve vergi uyumu konularında yapılan çalışmalarda, nicel araştırma yöntemlerinde veri toplama aracı olarak anket uygulaması diğer uygulamalara nazaran yaygınlık kazanmıştır. Bunun yanında deneysel ve karma yöntemlere çok az rastlanmaktadır. Ulusal literatürde anket uygulaması çalışmalarda yoğunluk kazanırken, uluslararası literatürde deneysel ve karma uygulamalara da yer verilmiştir. Literatür taramalarında muhasebe, mali müşavir meslek grupları, gelir idaresine bağlı çalışanlar, ilköğretim ve üniversite öğrencileri, çiftçi, firmalar, hastalar ve vergi mükellefleri üzerinde çalışmalar yapılarak vergiye yönelik tutum ve davranışları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda yapılan çalışma benzer hedefe yönelik olmak ile birlikte araştırma evreni ve örneklem grubunun basit usule tabi vergi mükelleflerine yönelik olması nedeniyle ulusal literatürde ilk olma niteliği taşımaktadır. Literatürde vergi ahlakı ve vergi bilinci hakkında yapılan çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Altun, Gürdal ve Beşel (2017), Sakarya İlinde 380 vergi mükellefi üzerinde anket uygulayarak, vergiye yönelik tutum ve davranışlarını ortaya çıkarmayı hedeflemiştir. Elde edilen verilere göre ülkede adil vergi yükü dağılımının olmadığı, sıklıkla çıkarılan vergi aflarının mükellefin vergi ödeme motivasyonunu düşürdüğünü, vergi kaçırmanın suç olarak kabul edildiği ancak buna karşı etkili direnç gösterilmediği sonucuna varılmıştır. Bir diğer sonuç olarak devlete güvenilirliğin tesisi kadar, ödenen vergilerin topluma hizmet olarak değerlendirilmediğidir.

Öğdüm ve Arslaner (2019), Aydın il sınırları içerisinde vergi mükellefi olan 409 kişilik örneklem grubuna yüz yüze görüşme tekniği ile anket uygulamıştır. Araştırmacı çalışmasında katılımcı mükelleflerin eğitim düzeyi ile vergi tanımına bakışı, vergi algıları ve vergiye karşı tutum ve davranışları arasında istatistiki anlamda ilişki varlığını

test etmeyi amaçlamıştır. Analiz sonuçlarına göre vergi kaçırmanın suç olduğu, eğitim düzeyi arttıkça vergi bilinci, vergi algısı ve vergi okuryazarlığının da doğru orantılı biçimde arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Karaca (2015)'ın Kütahya il merkezi okullarında öğrenim gören ilkokul 4.sınıf öğrencilerin vergi bilinç ve algılarını açığa çıkarmaya çalıştığı çalışmasında öğrencilerin vergiye olan davranışları üzerinde anne mesleğine nazaran baba mesleğinin önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre baba mesleği öğrencinin vergi okuryazarlığı, vergi kavramını tanımlamasında etkili olmuştur. Bir diğer sonuç ise vergi eğitiminin önce aile ortamında, sonrasında okul ve çevresinde düzenli aralıklarla verilmesi ve ilgili kurumların gerekli ihtimamı göstermesidir.

Aktaş Güzel ve Özer (2023) çalışmasında vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel normların, dindarlık değişkenlerinin vergi uyumu davranışları üzerindeki etkilerini araştırmayı amaçlamıştır. Bu amaçla bağımsız faaliyet gösteren 392 muhasebe meslek mensubunun oluşturduğu örneklem grubu üzerinde anket uygulamıştır. Elde edilen bulguları korelasyon, faktör ve regresyon analizlerini kullanılarak incelemiştir. Öznel normların, vergi ahlakı ve vergi sistemine yönelik tutumlarının vergi uyumu üzerinde istatistiki olarak pozitif etkisinin olmasına rağmen hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı ve dindarlığın vergi sistemine yönelik tutum üzerinde anlamlı ilişki elde edilememiştir. Hükümete duyulan güven ve öznel normun, vergi ahlakı üzerinde istatistiki olarak anlamlı ilişkiye sahipken, vergi adalet algısı ve dindarlığın anlamlı etkisine ulaşamamıştır.

Kaynar (2007), mükelleflerin vergilemeye karşı göstermiş olduğu davranışları belirlemeyi amaçladığı çalışmasında Çanakkale merkez ilçesinde ticari kazanç elde eden 410 kişilik örneklem grubu üzerinde anket uygulaması yapmıştır. Elde edilen veriler SPSS (13.0) programında Mann-Whitney U Test, Kruskal Wallis H Testine tabi tutulmuştur. Ödenen vergilerin mükellef nezdinde kamu hizmeti olarak geri dönüşünün hissettirilmediği, adil vergi sisteminin ve vergi aflarının yükümlülerde vergi kaçırma, kaçınma davranışlarına dönüştüğü, vergi mevzuatlarının sık sık değişikliğe uğramasının takibinde güçlük yaşanması, vergi cezalarının etkisizlik gibi faktörlerinin vergi uyum üzerinde olumsuz geri dönüşler almasına sebebiyet vermiştir.

Demir (2008) mükelleflerin vergi ahlakını etkileyen faktörleri ortaya çıkarmayı amaçladığı çalışmasında Ege Bölgesinde, 640 kişilik örneklem grubuna anket

uygulamıştır. SPSS ve Statiscal Software for Data Science (STATA) analiz programları ile Faktör, Regresyon, Ki-Kare ve ANOVA testleri ile verileri incelemiştir. Bunun sonucunda kurumsal kalite, kamusal harcamaların algılanması, sübjektif vergi yükü, vergi idaresi, yolsuzluk algısı, vergi afları, eğitim, inanç ve cinsiyet, vergi ahlakını belirleyen faktörler olarak değerlendirilmiştir.

Duran (2013) vergi ahlakını belirleyen faktörlerini ortaya çıkarabilmeyi amaçladığı çalışmasında İstanbul Kadıköy ilçesinde ticari kazanç elde eden 690 kişilik örnekleme anket uygulamıştır. Elde edilen verileri SPSS (18.0) programı aracılığıyla analiz etmiştir. Vergi ahlakını etkileyen ekonomik faktörlerden, yakın çevrenin vergi adaleti ve aflarının etkili olduğu; sosyal faktörlerden dini inanç, demokrasi anlayışı, vatandaşlık bilinci; demografik faktörlerden cinsiyet ile vergi ahlakı arasında anlamlı ilişki bulunmuştur. Diğer demografik faktörler arasında anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Yeniğün (2012) çalışmasında vergi algısı ve algılanan vergiler karşısında, bireylerin davranış şekillerini ortaya çıkarmayı amaçlamıştır. İstanbul il sınırlarında 560 kişilik vergi mükellefinden oluşan örneklem grubu üzerinde anket uygulamıştır. Verileri SPSS (17.0) programı aracılığı ile analiz etmiş, frekans ve Ki-Kare analiz tekniklerinden faydalanılmıştır. Araştırmacı, araştırmasında vergi ile eğitimin gerekliliğine vurgu yaparak, vergilemede adaletin sağlanmadığı ve vergi oranlarının yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ergün (2016) Tekirdağ ilinde yaşayan vergi mükelleflerinin vergi ahlak düzeylerini belirlemek ve etkileyen faktörlerin analizini amaçladığı çalışmasında gelir vergisine tabi 384 mükelleften oluşan örneklem grubuna anket uygulamıştır. Veriler, SPSS (18.0) programında Regresyon, Bağımsız T-testi ve ANOVA testleri aracılığıyla analize tabi tutmuştur. Devlete güven ile vergi ahlakı arasında anlamlı ilişki varlığına; vergi ödemenin topluma karşı sorumluluk olduğu düşüncesi ile vergi ahlakı arasında güçlü ilişki varlığına; buna karşılık vergi aflarının, vergi ödeme isteğini azalttığına, kayıt dışı ekonominin vergi ahlakını olumsuz etkilediği, meslek mensuplarının bilgilendirilmesinin vergi ahlak düzeyini arttırmada etkili olduğu, yeterince kamu hizmeti sunulmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Cural, Pekkaya ve Dibek (2016) sağlık harcamalarından faydalanan hastanede yatan hastaların almış oldukları sağlık hizmetlerinden memnuniyeti ile vergiye yönelik

tutum ve davranışları arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçladığı çalışmasında Zonguldak Devlet Hastanesinde yatmakta olan 402 hasta üzerinde anket uygulamıştır. Elde edilen veriler frekans, ki-kare, t-testi, ANOVA ve pearson korelasyon analizlerine tabi tutulmuştur. Araştırmacılar sağlık hizmetlerinden duyulan memnuniyet ile vergi tutum ve davranışları arasında zayıf, pozitif yönlü ilişki tespit etmişlerdir.

Sarı ve Gencel (2016) Malatya ilçe merkezinde faaliyet gösteren gelir vergisi mükellefi çiftçilerden oluşan 264 kişilik örneklem grubu üzerinde anket çalışması yapılarak tarım kesiminin vergi bilinci ve uyum düzeylerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada betimsel tarama modeli olan ilişkisel araştırma modeli kullanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre Türkiye’de tarım kesiminde faaliyet gösteren çiftçilere vergi eğitimleri verilerek hakları konusunda bilinçlendirme yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Şahbaz Akgül ve Yardımcıoğlu (2014) mükellefin vergiye gönüllü uyumunda etkili olan kavramları irdelenmeyi amaçladığı çalışmasında Sakarya ili fırıncı esnafından oluşmakta olan 240 kişilik örneklem grubu üzerinde anket çalışması yapmıştır. Çalışmada, mükelleflerin Türk vergi sistemini karmaşık buldukları, vergi yükü ve oranlarını yüksek algıladıkları, ödediği vergi türleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları gibi devletten hesap sorma hakkına sahip olduklarını ortaya çıkarmıştır.

Akkoç (2021), Ankara ilinde faaliyet gösteren mükellef grubunun, vergi uyumları üzerinde etkili olan faktörleri ortaya çıkarmayı amaçladığı çalışmasında 409 kişilik örneklem grubuna anket uygulamıştır. SPSS (22.0) programında Bağımsız Gruplar T-testi, Kruskal Wallis Fark Testi Ki-Kare Analizi ile çapraz tablo testleri uygulanmıştır. Vergi aflarının ve vergi adaletsizliğinin içsel motivasyonu zayıflatığı, bunun yanında siyasi otoriteye güvenin, dini inançların vergi uyumunu arttırdığı, ileri yaşta bireylerin, evli, eğitilmiş, kadın mükelleflerin vergi uyumlarının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Topsakal (2022), kuşakların vergi bilinci ve vergi ahlakına yönelik tutum ve düşüncelerini arasındaki farklılıkları incelemeyi amaçladığı çalışmasında, Eskişehir’de 15-55 yaş aralığında 430 bireyden oluşan örneklem grubuna anket uygulamıştır. Verilerin analizinde T-testi, ANOVA, Korelasyon ve Regresyon gibi çok değişkenli analiz teknikleri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda 15-17 yaş aralığındaki deneklerin

vergi bilinç düzeyinin yeterli olmadığı, Z kuşağının din ile vergi uyumu arasındaki olumlu ilişkinin X kuşağı için geçerli olmadığı, 25 yaş üstünün vergilendirme faaliyetlerine gerekli hassasiyeti göstermedikleri sonucuna ulaşmıştır. Bunun yanında vergilendirmenin adil olmadığı, ekonomik problemlerin olduğu dönemlerde vergi kaçırma faaliyetlerinin normal karşılandığı ifade edilmiştir.

Ay ve Hacıköylü (2023) vergi ahlakının belirleyicilerinin neler olduğunu incelemeyi amaçladığı çalışmasında literatürdeki araştırma yöntemlerden farklı olarak nitel araştırma yöntemlerinden TRC3 (Mardin alt bölgesi) bölgesinde yer alan gelir vergisi mükellefi 32 kişilik örneklem grubu üzerinde yarı yapılandırılmış görüşme formu uygulamıştır. Verileri Nvivo 8 paket programında analize tabi tutmuştur. Kamu hizmeti ve kamu idareleri, vergi cezaları ve denetim, vergi afları, vergi adaleti, mevcut ekonomik konjonktür, yolsuzluk algısı, kayıt dışına erişilebilirlik, ideoloji ve siyasi iktidarın kabulü, aile ve sosyal çevrenin vergi ahlakı üzerinde belirleyici faktör olduğunu sonucuna ulaşmıştır.

Gangl, Torgler, Kirchler ve Hofmann (2014), denetimin vergi uyumu üzerinde etkilerini araştırmayı amaçladığı çalışmasında Avusturya’da yeni kurulan çoğunlukla vergi kaçakçılığı açısından çok riskli 93 firma özelinde çalışma yürütmüştür. Elde edilen sonuçlara göre denetim mekanizmasının vergi ödemelerinde gecikmeye neden olduğunu, vergilendirmede içsel motivasyonun düşmesine neden olduğu sonucuna varılmıştır.

Taing ve Chang (2021) çalışmalarında, Kamboçya’nın Phnom Penh kentinde bulunan vatandaşların vergi uyumu üzerinde etkili olan yedi faktörü incelemeyi amaçlamışlardır. Bunun için 402 bireye anket uygulamıştır. Verilerin analizinde sıralı logistik regresyon kullanmıştır. Çalışma sonunda vergi ahlakı, vergi adaleti ve mevzuat karmaşıklığının vatandaş vergi uyumu üzerinde anlamlı etkilerinin olduğu buna karşın otoritenin gücü, hükümete güven, vergi bilgisi ve vergi bilincinin ise vergi uyumu üzerinde anlamlı ilişkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Pham, Truong ve Tran (2020), vergi uyumunu etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Bu amaçla Vietnam da faaliyet gösteren 200 firma ve 15 muhasebeci ve vergi memurları ile yapılan çalışmada karma araştırma yöntemi kullanmıştır. Nitel çalışmasını odak grup görüşmeleri aracılığıyla muhasebeci ve vergi memurları üzerinde, nicel çalışmalarını ise 200 firma üzerinde anket uygulaması ile gerçekleştirmiştir.

Analiz aşamasında doğrulayıcı faktör, yapısal eşitlik ve keşfedici faktör analiz tekniklerini kullanmıştır. Elde edilen bulgulara göre denetim yapılabilirliğin, kurumsal itibarın ve işletme sahipliğinin gönüllü vergi uyumu üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Holkova, Malikhova, Falat ve Pancikova (2023) çalışmalarında Slovak vatandaşların vergi kaçırma eğilimlerini ve vergiye yönelik davranışlarını analiz etmeyi amaçlamışlardır. Bunun için 1067 kişiden oluşan denek üzerinde vergi ahlakı odaklı sorulardan oluşan anket çalışması uygulanmıştır. Kasıtlı örnekleme yöntemi ile vergi kaçırmayı kabullenebilecek dürüst, dürüst olmayan ve bilinçsiz yapıda üç tür denek grubu belirlenmiştir. Belirli vergi davranış eğilimini tahmin edebilmek için üç tür lojistik regresyon modeli oluşturulmuş ve değerlendirilmiştir. Bulgulara göre deneklerin % 78'i vergi kaçırmaya eğilimli olduğu, % 22'sinin bilinçli veya bilinçsiz vergi ödemekten hiç kaçınmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Bunun yanında kurulan hipotezlere göre vergi kaçırma eğiliminin eğitim, yaş, gelir durumu ve deneyime bağlı olduğu tespit edilmiştir.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmanın amacı, Çorum İlinde faaliyet gösteren basit usule tabi vergi mükelleflerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramlarına ilişkin tutum ve düşüncelerini ortaya koymaktır. 26.10.2021 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan düzenleme ile VUK' da yapılan değişiklikler ile birlikte GVK' ya göre bazı maddeler eklenmiştir. Yapılan bu düzenlemelere göre ilk olarak 7338 sayılı Kanun ile birlikte 193 sayılı GVK mük 20/A maddesi eklenerek basit usulde vergilendirilen yükümlülerin 01.01.2021 tarihi itibarıyla elde edilen ticari kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir. İkinci olarak 3065 sayılı KDVK' nın (17/4-a) maddesi ile GVK' ya göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir. Söz konusu düzenlemeler basit usule tabi mükelleflerin diğer mükellef gruplarından ayrılmasına sebep olmuştur. Dolayısıyla bir devlet için finansman kaynağı aynı zamanda ekonomik ve sosyal alanlarda işlevsel role sahip vergilerin çeşitli iş kollarından gelir elde eden ve vergi ödemekle yükümlü tüm mükellef gruplarından etkin biçimde toplanması büyük önem taşımaktadır.

Literatür incelendiğinde vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramlarını etkileyen değişkenleri ortaya çıkarabilmek için çeşitli örneklem grubu üzerinde yapılmış çalışmalar olmasına karşılık bu tür spesifik mükellef grubu üzerinde yapılmış bir çalışmaya rastlanılmamıştır. İncelenecek örneklemin basit usule tabi mükellef grubunun olması, vergi bilinci ve vergi ahlakına yönelik tutumlarının ortaya çıkarılmasının hedeflenmesi açısından bu çalışmayı mevcut çalışmalardan farklı kılmaktadır. Bu nedenle literatüre katkı sunulacağı ve sonraki çalışmalar için yol gösterici olabileceği düşünülmektedir.

3.3. METODOLOJİ

3.3.1. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları

Araştırmada veri toplama aracı olarak sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan, cevaplanma oranının yüksek düzeyde olması ve vergi ahlakı ve bilincine yönelik algı ve düşüncelerini belirleyebilmek amacıyla yüz yüze görüşme (mülakat) tekniği ile birlikte anket kullanılmıştır. Araştırma sonucunda değişkenler arasındaki istatistiksel anlamlı farklılıklar olup olmadığını inceleme amacıyla Pearson Correlation testi, Bağımsız-t testi ve ANOVA analizleri kullanılarak analizler gerçekleştirilmiştir. Bunun yanında veri toplama araçlarının güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alpha ve her bir önermeye verilen cevapların dağılımı için frekans analizinden yararlanılmıştır. Anket çalışması, 29.12.2022 tarihli 01 karar sayılı Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurul Kararı ile 15 Şubat-15 Mayıs 2023 tarihleri aralığında mükelleflere ulaşabilmek amacıyla esnafların çalışma saatleri içerisinde anket formu elden teslim ederek uygulanmıştır.

Anket uygulama süreci içerisinde karşılaşılan birtakım kısıtlar bulunmaktadır. Bunlar arasında ilk olarak Ülkenin Kahramanmaraş merkezli 10 ili birden etkileyen 6 Şubat depreminin henüz yaşanmış olması ve etkilerinin psikolojik olarak mükellef üzerinde devam ediyor olması, akabinde ramazan ayı dolayısıyla bir çok esnafın iş yerlerini geç açıp erken kapatıyor olması, ülkede genel seçim gündeminin yoğunluğu ve çalışmanın sadece Çorum ilini kapsamaması gibi durumları, araştırmanın kısıtları arasında yer almaktadır. Böyle bir konjonktür ortamında çalışmanın yapılıyor olması, mükellefin anket içerisinde yer alan vergi algısı, vergi tanımı ve vergi sistemine ilişkin başlıklı ifadelerle gerçeği yansıtmayan cevaplar verme riskini barındırmaktadır. Bir diğer önemli kısıt ise basit usule tabi mükelleflerin belirli bir eğitim düzeyine sahip olması ve

aralarında yaşlı nüfusun hâkim olması bazı önermelerin anlaşılmadan cevaplandırılmasına sebebiyet verebilmektedir.

3.3.2. Ana Kütle ve Örneklem Hacminin Belirlenmesi

Araştırmanın ana kütlelerini Çorum ili merkez ve İlçelerinde faaliyet gösteren basit usule tabi vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Tablo 1.9’ da 2023 yılı Aralık ayına ait Çorum Defterdarlığı Gelir İdaresi Müdürlüğü’ne kayıtlı mükellef türleri ve sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 1.9: Çorum İlinde Faal Mükellef Türleri ve Sayıları (2023-Aralık).

Mükellef Türü	Mükellef Sayısı
Gerçek Usulde Mükellef	12.424
Basit Usulde Mükellef	8.144(2022Eylül)*8.391(2023Aralık)
Sermaye Şirketleri	3.599
KİT	15
Diğerleri	690
Toplam	25.119

Kaynak: Çorum Defterdarlığı Gelir İdaresi Müdürlüğü (11.03.2024).

Tablo 1.9’ a göre basit usulde mükellef sayısı 2022 Eylül tarihi itibarıyla 8.144 kişiden oluşmaktadır. Ancak zaman ve maliyet kısıtı nedeniyle kayıtlı tüm vergi mükellefiyetlerine ulaşma imkânı bulunmadığı için örnekleme yöntemleri içerisinde olasılığa dayalı olmayan kolay örnekleme tekniği seçilmiştir.

Örneklem büyüklüğü % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında 368 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla ana kütle temsil edebilecek araştırma sorularına cevap verebilecek kişilerden oluşan Çorum merkez ve en büyük ilçesi olan Alaca’da toplam 369 vergi mükellefi ile yüz yüze görüşme sağlanmıştır.

Tablo 1.10’da belirli evrenler için geçerli kabul edilebilecek örneklem büyüklüklerine yer verilmiştir.

Tablo 1.10: Belirli Evren İçin Makul Örneklem Büyüklükleri

Evren Büyüklüğü	Kabul Edilebilir Örneklem Büyüklüğü
1000	278
2000	322
4000	351
5000	357
8000	367
9000	368

Kaynak: Coşkun, Altunışık, Bayraktaroğlu, ve Yıldırım, 2015, s. 137.

Tablo 1.10' a göre bu araştırma için örneklem büyüklüğünün yeterli olduğunu söyleyebiliriz. Buna göre Araştırma evreni Çorum ilinde 8.144 kişilik basit usulde vergi mükellefini kapsamakta ve evrenden 369 kişiye ulaşılmaktadır.

3.4. ARAŞTIRMAYA YÖNELİK VERİLERİN ELDE EDİLMESİ

Araştırmada Özgün (2017)'ün “Maliye Disiplininde Alternatif Bir Yöntem Olarak Mali Sosyoloji: Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Sosyolojik Bir Analiz” başlıklı yüksek lisans tezi çalışmasında kullandığı anket formundan faydalanılmıştır. Çalışmada uygulanan anket iki bölüm ve 33 sorudan oluşmaktadır. İlk bölüm mükelleflerin demografik özelliklerinin incelendiği kısım iken ikinci bölüm mükellefin vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi algısı, vergi yükü ve vergi sistemine yönelik eğilimlerini ölçmeye yönelik önermelerin oluşturduğu kısımdır. Anket formundaki önermeler 5'li likert tipinde hazırlanmıştır. Dolayısıyla deneklerin önermelere “Tamamen Katılıyorum”, “Katılıyorum”, “Kararsızım”, “Katılmıyorum”, “Tamamen Katılmıyorum” seçeneklerinden birinin işaretlenmesi aracılığıyla görüşleri değerlendirilmeye çalışılmıştır. Araştırmada elde edilen veriler IBM SPSS 20.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Anket formunun bir nüshası Ek'te yer verilmiştir.

Ölçmede kullanılan anketlerin ya da ölçeklerin güvenilirliklerini test etmede güvenilirlik analizine ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışmalarda sıklıkla tercih edilen güvenilirlik analizi yöntemlerinden Cronbach Alpha katsayısı hesaplanmıştır. Buna göre ölçeğin güvenilir olması için her bir ölçeğin alpha katsayısı $0.70 \leq \alpha$ olmalıdır (Kalaycı, 2014, s. 405). Buradan hareketle araştırmada kullanılan ölçeğin SPSS programında güvenilirlik analizi testi sonucu Tablo 1.11' de yer almaktadır.

Tablo 1.11: Anket Soruları Geçerlilik Güvenilirlik Analizi

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,798	0,80	33

Tablo 1.11'e göre Cronbach Alpha değeri .798 olması çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

3.5. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE YORUMLANMASI

Bu başlık altında anket çalışmasına katılan örnek kitlenin cinsiyet, yaş, medeni hali, gelir durumu, mesleki faaliyeti ve eğitim düzeyi gibi demografik özellikleri dikkate alınarak yorumlanacaktır.

3.5.1. Demografik Değişkenler ve Frekans Dağılımları

Çalışma kapsamında 369 katılımcının cinsiyet, yaş, medeni hal, gelir düzeyi, eğitim düzeyi, meslekleri gibi demografik özelliklerine Tablo 1.12’de yer verilmiştir.

Tablo 1.12: Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Frekans Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	287	77.8
Kadın	80	21.7
Kayıp Veri	2	0.5
Toplam	369	100
Yaş		
18-27	27	7.3
28-35	66	17.9
36-44	91	24.7
45-54	85	23.0
55 ve üzeri	98	26.6
Kayıp Veri	2	0.5
Toplam	369	100.0
Medeni Hal		
Evli	306	82.9
Bekâr	61	16.5
Kayıp Veri	2	0.5
Toplam	369	100
Gelir Düzeyi		
0-5000	119	32.2
5001-10.000	176	47.7
10.0001-20.000	56	15.2
20.0001 ve üzeri	16	4.3
Kayıp Veri	2	0.5
Toplam	367	99.5
Eğitim Düzeyi		
İlköğretim	192	52.0
Lise	125	33.9
Ön Lisans	25	6.8
Lisans	25	6.8
Kayıp Veri	2	0.5
Toplam	367	99.5

Tablo 1.12’de cinsiyete göre frekans dağılımı incelendiğinde katılımcıların 287’si (% 77. 8) erkek ve 80’i (% 21.7) kadınlardan oluşturmaktadır. Katılımcıların yaşa göre dağılımları incelendiğinde 98 kişi (% 26.6) 55 ve üzeri yaş aralığından oluşmaktadır. Bu veriler ışığında katılımcıların çoğunluğunu erkek ve nispeten yaşlı nüfusun oluşturduğu söylenebilir.

Örnek kitlenin medeni durumuna göre frekans dağılımına bakıldığında araştırmaya katılanların % 82.9’unu evli kesim oluşturmaktadır. Örnek kitlenin gelir

durumuna frekans dağılımına bakıldığında % 47,7'sinin 5001-10.000 üzeri aylık gelir düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Örnek kitlenin eğitim durumuna göre frekans dağılımına bakıldığında katılımcıların % 52'sinin ilkokul mezunu olduğu görülmektedir. Bu verilere göre eğitim düzeyinin nispeten düşük seviyede olduğu söylenebilir. Tüm bu veriler örneklem grubunun profilini göstermektedir. Tablo 1.13' te katılımcıların faaliyet gösterdikleri sektörlerin frekans düzeylerine ilişkin dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 1.13: Katılımcıların Faaliyet Gösterdikleri Sektörlerin Frekans Dağılımı

Meslek	Frekans	Yüzde (%)
Aksesuar	1	0.3
Ayakkabı Tamircisi	3	0.8
Bağlama Yapımcısı	1	0.3
Baharatçı	1	0.3
Bakkaliye	8	2.2
Berber	32	8.7
Butik	10	2.7
Büfe	2	0.5
Cafer	2	0.5
Çay evi	10	2.71
Çiçekçi	2	0.5
Çiğköfteci	10	2.7
Çilingir	2	0.5
Çorbacı	1	0.3
Çörekçi	1	0.3
Dondurmacı	1	0.3
Dönerci	2	0.5
Döşemeci	8	2.2
Elektrik Tesisatçısı	7	1.9
Elektrikçi	1	0.3
Elektronik	1	0.3
Esnaf	4	1.1
Fırın	5	1.35
Fotoğrafçı	6	1.62
Gıdacı	4	1.1
Giyim	1	0.3
Halı Yıkamacı	1	0.3
Hediyelik Eşya	2	0.5
Hırdavat	2	0.5
Isıtma Sıhhi Tesisat	1	0.3
İmalathane	1	0.3
İnternet Kafe	1	0.3
Kalaycı	1	0.3
Kaynakçı	1	0.3
Kıraathane	10	2.7
Konfeksiyon	1	0.3
Kozmetik	1	0.3
Köfteci	6	1.6
Kuaför	29	7.9
Kumaşçı	1	0.3
Lokanta	1	0.3
Mantıcı	1	0.3
Market	3	0.8
Matbaacı	1	0.3
Metal İşlemeci	2	0.5
Mobilya Döşemeci	1	0.3
Nakliyecisi	1	0.3
Nalburu	1	0.3

Nohut-pilav	1	0.3
Oto Aksesuar	1	0.3
Pasta İmalatçısı	2	0.5
Pet hop	1	0.3
Poşeti (Hırdavat)	1	0.3
Saat Tamirci	2	0.5
Sahaca	1	0.3
Sahaf	1	0.3
Spotu	3	0.8
Süt Ürünleri	1	0.3
Şarküteri	1	0.3
Takıcı	1	0.3
Taksici	38	10.3
Tamirci	17	4.6
Terzi	54	14.6
Tesisatçı	7	1.9
Tuhafiye	15	4.1
Tuz Ürünleri	1	0.3
Tüpçü	1	0.3
Tütüncü	13	3.5
Yorgancı	2	0.5
Yufkacı	4	1.1
Kayıp Veri	6	1.6
Toplam	369	100.0

Tablo 1.13'te katılımcıların meslek gruplarına göre frekans dağılımları incelendiğinde toplamda 70 farklı meslek grubundan kişinin çalışmaya katıldığı görülmektedir. Bu meslek gruplarını en çoktan en aza doğru sıralanacak olursa; 54 kişi (%14,6) terzi, 38'i (% 10,3) taksici, 32'si (% 8,7) berber, 29'u (% 7,9) kuaför, 17'si (% 4,6) tamirci, 15'i (% 4,1) tuhafiyeci, 13'ü (% 3,5) tütüncüler, 10'u (% 2,7) kıraathaneler, çayevleri, butikler, çiğköfteciler arasında dağılım göstermektedir.

Bu meslek gruplarından en az orana sahip 1'er kişi (% 0,3) ile; aksesuar, bağlama yapımcısı, baharatçı, çorbacı, çörekçi, dondurmacı, elektrik tesisatçısı, giyim, halı yıkama, sıhhi tesisatçısı, imalathane, internet cafe, kalaycı, kaynakçı, hazır giyim, döşemeci, esnaf lokantası, mantıcı, matbaacı, nakliyecisi, nalburcu, oto aksesuar, pet shop, hırdavat, sahafçı, şarküteri, takıcı, tuz ürünleri, 54 frekans ile terzi, taksici ve kuaför en az kalaycı, kaynakçı, sıhhi tesisat, konfeksiyon, mantıcı, market, matbaacı ve hırdavat meslek grupları arasında dağılım göstermektedir.

3.5.2. Sıklık ve Yüzde Dağılım Analizi

Bu başlık altında ankete katılan basit usule tabi mükelleflerin anket formunda yer alan her bir önermeye verdikleri cevapların frekans ve yüzdeleri verilmiştir.

3.5.2.1. Basit Usul Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısına İlişkin Elde Edilen Bulgular

Anket formunda 1, 2, 3, 4, 5 numaralı önermeler vergi tanımı ve vergi algısına yönelik ifadelerden oluşmaktadır. Tablo 1.14’ te katılımcı örnek kitlenin vergi tanımı ve vergi algısına yönelik önermelere verdiği cevaplara göre frekansları ve yüzdeleri yer almaktadır.

Tablo 1.14: Mükelleflerin Vergi Algısına Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı

1-Vergi gerekli ve zorunlu bir ödemedir.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	131	35,5
Katılıyorum	179	48,5
Kararsızım	23	6,2
Katılmıyorum	28	7,6
Tamamen Katılmıyorum	6	1,6
Toplam	367	99,5
2-Vergi, toplumun tümünün yerine getirmesi gereken ahlaki bir vazifedir.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	125	33,9
Katılıyorum	195	52,8
Kararsızım	20	5,4
Katılmıyorum	20	5,4
Tamamen Katılmıyorum	7	1,9
Toplam	367	99,5
3-Vergi, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığıdır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	94	25,5
Katılıyorum	202	54,7
Kararsızım	21	5,7
Katılmıyorum	41	11,1
Tamamen Katılmıyorum	9	2,4
Toplam	367	99,5
4-Vergi vatandaşlar üzerinde bir yükür.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	41	11,1
Katılıyorum	99	26,8
Kararsızım	41	11,1
Katılmıyorum	172	46,6
Tamamen Katılmıyorum	14	3,8
Toplam	367	99,5
5-Vergi vatandaşların gelir elde etme şevklerini kıran bir uygulamadır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	35	9,5
Katılıyorum	104	28,2
Kararsızım	34	9,2
Katılmıyorum	181	49,1
Tamamen Katılmıyorum	13	3,5
Toplam	367	99,5

Tablo 1.14’te katılımcıların vergi algısını ölçmek için 5 tane ifade kullanılmıştır. Her bir ifadeye verilen yanıt ve bu yanıtlardan elde edilen çıkarımlar şu şekildedir;

- Katılımcılara “vergi gerekli ve zorunlu bir ödemedir” ifadesi sorulmuştur. Tablo 1.14’te verilen yanıtlara göre % 48.5’lik oranla katılımcıların neredeyse yarısı bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Bu bulgular ışığında

mükelleflerin vergiyi gerekli ve zorunlu bir ödeme biçiminde algıladıkları yorumlanabilir.

- Katılımcılara “vergi, toplumun tümünün yerine getirmesi gereken ahlaki bir vazifedir” ifadesi sorulmuştur. Verilen yanıtlara göre %52,8’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu veriler ışığında ahlaklı toplum olmanın gereği olarak tüm mükelleflerin vergi ödemesi gerekliliğinin önemli bir erdem olduğu söylenebilir.
- Katılımcılara verginin tanımına yönelik düşüncelerini ölçmek adına “vergi, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığıdır” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre katılımcıların % 54,7’lik oranla çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu ifadeye verilen yanıtlara göre mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi kavramını, ödedikleri vergi karşısında kamusal mal ve hizmet türünde bir çıktı olarak değerlendirdikleri belirtilebilir.
- Katılımcılara vergi karşısındaki tutum ve düşüncelerini ölçmek amacıyla “vergi vatandaşlar üzerinde bir yükür” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre % 46,6’lık oranla katılımcıların çoğunluğu “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu ifadeye verilen yanıtlara göre mükelleflerin vergiyi bir yük olarak değerlendirmediklerini söylenebiliriz.
- Katılımcılara vergi karşısındaki tutum ve düşüncelerini ölçmek amacıyla “vergi vatandaşların gelir elde etme şevklerini kıran bir uygulamadır” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre % 49.1’lik oranla katılımcıların yarısı “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre katılımcıların vergiyi gelir elde etme isteğı üzerinde olumsuz bir etkisinin olmadığı belirtilebilir.

3.5.2.2. Basit Usul Vergi Mükelleflerinin Vergi Bilincine İlişkin Elde Edilen Bulgular

Anket formunda 6, 7, 8, 9, 10 numaralı önermeler vergi bilincini belirlemeye yönelik ifadelerden oluşmaktadır. Tablo 1.15’te katılımcı örnek kitlenin vergi bilincine yönelik önermelere verdiği yanıtlara göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.15: Mükelleflerin Vergi Bilincine Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.

6-Vergi bilinci, bireyin vergi ödemesi gerektiğini vicdanen hissetmesidir.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	81	22,0
Katılıyorum	231	62,6*
Kararsızım	24	6,5
Katılmıyorum	26	7,0
Tamamen Katılmıyorum	5	1,4

Toplam	367	99,5
7-Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	79	21,4
Katılıyorum	238	64,5*
Kararsızım	22	6,0
Katılmıyorum	23	6,2
Tamamen Katılmıyorum	5	1,4
Toplam	367	99,5
8-Vergi mevzuatımızda yer alan vergi usul, esas ve oranları hakkında bilgi sahibiyim.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	49	13,3
Katılıyorum	156	42,3*
Kararsızım	70	19,0
Katılmıyorum	82	22,2**
Tamamen Katılmıyorum	10	2,7
Toplam	367	99,5
9-Vergilerin tam ve doğru bir şekilde ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	85	23,0
Katılıyorum	200	54,2*
Kararsızım	20	5,4
Katılmıyorum	51	13,8
Tamamen Katılmıyorum	11	3,0
Toplam	367	99,5
10-Bugün ödenmeyen vergilerin, gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracakını düşünüyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	86	23,3
Katılıyorum	212	57,5*
Kararsızım	28	7,6
Katılmıyorum	37	10,0
Tamamen Katılmıyorum	4	1,1
Toplam	367	99,5

Tablo 1.15’ te katılımcıların vergi bilincini belirleme amacıyla 5 ifade yönlendirilmiştir. Her bir ifadeye verilen yanıt ve bu yanıtlardan elde edilen çıkarımlar şu şekildedir;

- Bu ölçüm kapsamında katılımcılara “vergi bilinci, bireyin vergi ödemesi gerektiğini vicdanen hissetmesidir” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre % 62,6’ lık oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu ifadeye verilen yanıtlara göre vicdanen vergi verme sorumluluğunu yerine getiren mükellefin vergi bilincine sahip olduğu sonucuna ulaşılabilir.
- Katılımcılara ödedikleri verginin farkındalık durumunu ile ilgili “bir mükellef olarak, ödediğim vergilerin tamamının farkındayım” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre % 64,5’ lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu bulgu, mükelleflerin ödedikleri vergilerin farkında olduklarını göstermektedir.
- Katılımcılara tabi oldukları vergi mevzuatı hakkında bilgi düzeyleri ile ilgili “vergi mevzuatımızda yer alan vergi usul, esas ve oranları hakkında bilgi sahibiyim” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 42,3’lük oranla katılımcıların yaklaşık yarısı “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Tablo 1.15’te sunulan yanıtlar mükelleflerin vergi

mevzuatında bulunan usul ve esasları hakkında bilgi sahibi olduğunu göstermektedir. Bu farkındalıkta bir mükellefin vergi bilincine sahip olduğu ifade edilebilir.

- Katılımcılara vergi bilinci ölçümü kapsamında “vergilerin tam ve doğru bir şekilde ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 54.2 lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Yanıtlara göre mükellefler kamu gelirlerinin yeteri kadar sağlanmaması halinde kamusal mal ve hizmet üretiminin aksayacağını düşünmektedir.
- Katılımcıların gelecek nesiller ile ilgili “bugün ödenmeyen vergilerin, gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracaklarını düşünüyorum” ifadesi yönlendirilmiştir. Buna göre % 57.5’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre mükellefler vergi bilinci kapsamında yeni nesillere borçsuz bir gelecek bırakılması gerektiği görüşündelerdir.

3.5.2.3. Basit Usul Vergi Mükelleflerinin Vergi Bilincinin Arttırılmasına Yönelik Elde Edilen Bulgular

Anket formunda yer alan 11, 12, 13, 14, 15, 16 numaralı önermeler vergi bilincinin arttırılması için neler yapılması gerekliliğine yönelik ifadelerden oluşmaktadır. Tablo 1.16’ da mükelleflerin vergi bilincinin arttırılmasına yönelik önermelere verdiği yanıtlara göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.16: Mükelleflerin Vergi Bilincinin Arttırılmasına Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.

11-Ödenen vergilerin net olarak nerelere kullanıldığının bilinmesi vergi bilincini arttırmaktadır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	141	38,2
Katılıyorum	206	55,8
Kararsızım	9	2,4
Katılmıyorum	9	2,4
Tamamen Katılmıyorum	2	,5
Toplam	367	99,5
12-Kamu hizmetlerinin nicelik ve niteliğinin artması vergi bilincini arttırmaktadır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	100	27,1
Katılıyorum	219	59,3
Kararsızım	25	6,8
Katılmıyorum	19	5,1
Tamamen Katılmıyorum	4	1,1
Toplam	367	99,5
13-Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılması vergi bilincini artırır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	74	20,1
Katılıyorum	198	53,7
Kararsızım	49	13,3
Katılmıyorum	32	8,7
Tamamen Katılmıyorum	14	3,8
Toplam	367	99,5

14-Adil vergi yükü dağılımını sağlayacak bir vergi reformu vergi bilincini arttırmaktadır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	116	31,4
Katılıyorum	225	61,0
Kararsızım	14	3,8
Katılmıyorum	11	3,0
Tamamen Katılmıyorum	1	,3
Toplam	367	99,5
15-Toplunun eğitim, kültür düzeyinin artması vergi bilincini artırır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	97	26,3
Katılıyorum	207	56,1
Kararsızım	18	4,9
Katılmıyorum	38	10,3
Tamamen Katılmıyorum	7	1,9
Toplam	367	99,5
16-Medyada, sempozyum ve kongrelerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun vurgulanması vergi bilincini artırır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	83	22,5
Katılıyorum	215	58,3
Kararsızım	35	9,5
Katılmıyorum	27	7,3
Tamamen Katılmıyorum	7	1,9
Toplam	367	99,5
17-Vergisini ödemeyenlere ağır ceza yaptırımlar getirilmesi vergi bilincini artırır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	75	20,3
Katılıyorum	170	46,1
Kararsızım	31	8,4
Katılmıyorum	76	20,6
Tamamen Katılmıyorum	15	4,1
Toplam	367	99,5

Tablo 1.16’ da katılımcıların vergi bilincinin artırılmasını ölçmek için 7 tane ifade sorulmuştur. Her bir ifadeye verilen yanıt ve bu yanıtlardan elde edilen çıkarımlar şu şekildedir;

- Katılımcılara “ödenen vergilerin net olarak nerelere kullanıldığının bilinmesi vergi bilincini arttırmaktadır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 55,8’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu ifadeye verilen yanıtlara göre mükelleflerin büyük çoğunluğu, ödenen vergilerin hangi alanlarda tasarruf edildiğinin mükelleflerce paylaşılması halinde vergi bilincini artırılması üzerinde etkili olabileceği sonucuna ulaşılabilir.
- Katılımcılara “kamu hizmetlerinin nicelik ve niteliğinin artması, vergi bilincini arttırmaktadır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 59,3’lük oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Verilen yanıtlara göre nicelik ve nitelik bakımından sunulan kamu hizmetlerinin artış göstermesi mükelleflerin vergi bilinci yönünü olumlu etkilediği düşünülmektedir.
- Katılımcılara “ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılması vergi bilincini arttırmaktadır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 53,8’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Verilen yanıtlara göre hükümetlerin ekonomi ve maliye politikalarının sahada

hayata geçirilmesi ve vatandaşa sunulmasının, mükellefin vergi bilincini arttırdığı belirtilebilir.

- Katılımcılara vergi yükü ile ilgili “adil vergi yükü dağılımını sağlayacak bir vergi reformu vergi bilincini artırır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 56,1’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Verilen yanıtlara göre adil vergi yükü dağılımı tesis edebilen bir vergi reformunu sağlanması vergi bilincinin artmasında etkili olabileceği düşünülmektedir.
- Katılımcılara “toplumun eğitim ve kültür düzeyinin artması vergi bilincini artırır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre %56,1’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Verilen yanıtlara göre mükellef nezdinde toplumda eğitim ve kültür seviyesi arttıkça bilinçli toplum olma inancının yaygın olabileceği düşünülmektedir.
- Katılımcılara iletişim kanalı aracılığıyla ilgili “medya, sempozyum ve kongrelerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun vurgulanması vergi bilincini artırır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 58,3’lük oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre sosyal iletişim platformlarında verginin bir vatandaşlık görevi içerikli kamu spotlarının yayımlanması vergi bilincini arttırdığı yönünde düşünülmektedir.
- Katılımcılara ceza yaptırımları ile ilgili “vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesi vergi bilincini artırır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 46.1’lik oranla katılımcıların yaklaşık yarısı “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Verilen yanıtlara göre vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflere ağır cezai yaptırımların uygulanması, vergi bilinci artırma üzerinde olumlu etkisi olduğunu düşündürmektedir.

3.5.2.4. Basit Usul Vergi Mükelleflerinin Vergi Ahlakına Yönelik Elde Edilen Bulgular.

Anket formunda yer alan 18, 19, 20, 21, 22 numaralı önermeler vergi ahlakı ölçümüne yönelik ifadelerden oluşmaktadır. Tablo 1.17’de mükelleflerin vergi ahlakına yönelik önermelere verdiği yanıtlara göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.17: Mükelleflerin Vergi Ahlakına Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı

18-Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi beni etkiler.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	134	36,3
Katılıyorum	160	43,4

Kararsızım	13	3,5
Katılmıyorum	54	14,6
Tamamen Katılmıyorum	6	1,6
Toplam	367	99,5
19-Vergi kaçakçılığının yaygın olması vergi ödeme isteğini azaltır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	127	34,4
Katılıyorum	176	47,7
Kararsızım	9	2,4
Katılmıyorum	50	13,6
Tamamen Katılmıyorum	5	1,4
Toplam	367	99,5
20-Yüksek vergi oranları karşısında mükelleflerin vergi ödemekten kaçınması doğaldır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	62	16,8
Katılıyorum	120	32,5
Kararsızım	26	7,0
Katılmıyorum	143	38,8
Tamamen Katılmıyorum	16	4,3
Toplam	367	99,5
21-Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakları yaygındır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	108	29,3
Katılıyorum	203	55,0
Kararsızım	30	8,1
Katılmıyorum	18	4,9
Tamamen Katılmıyorum	8	2,2
Toplam	367	99,5
22-Vergilerini düzenli ödemek yerine vergi aflarından yararlanmayı tercih ederim.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	31	8,4
Katılıyorum	95	25,7
Kararsızım	37	10,0
Katılmıyorum	182	49,3
Tamamen Katılmıyorum	22	6,0
Toplam	367	99,5

Tablo 1.17’ de katılımcıların vergi ahlakını ölçmek için 5 tane ifade sorulmuştur. Her bir ifadeye verilen yanıt ve bu yanıtlardan elde edilen çıkarımlar şu şekildedir;

- Katılımcılara “başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi beni etkiler” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 43,4’lük oranla katılımcıların yaklaşık yarısı “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre katılımcıların çoğunluğu bir başka mükellefin vergi ödevini yerine getirmemesinden rahatsızlık duyduğu belirtilebilir.
- Katılımcılara “vergi kaçakçılığının yaygın olması vergi ödeme isteğini azaltır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 47,7’lik oranla katılımcıların yaklaşık yarısı “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre vergi uyumsuzluğunun yaygın olması halinin mükellefin vergi ödeme motivasyonu üzerinde etkili olduğu belirtilebilir.
- Katılımcılara “yüksek vergi oranları karşısında mükelleflerin vergi ödemekten kaçınması doğaldır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre %32,5’lik oranla katılımcıların bir kısmı “katılıyorum” %38,8’lik oranla bir kısmı ise “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Yanıt oranlarının birbirine yakın

olmasının nedeni, farklı meslek faaliyetlerinden mükelleflerin olmasından kaynaklanıyor olabilir.

- Katılımcılara “ülkemizde vergi kayıp ve kaçakları yaygındır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 55.0’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Verilen yanıtlara göre katılımcıların önemli çoğunluğu vergi kayıp ve kaçakçılığın ülkemizde yaygın olduğunu düşünmektedir.
- Katılımcılara “vergilerini düzenli ödemek yerine vergi aflarından yararlanmayı tercih ederim” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 49.3’lük oranla katılımcıların yaklaşık yarısı “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre katılımcıların vergilerini düzenli ödemeyi tercih etmek istedikleri belirtilebilir.

3.5.2.5. Basit Usul Vergi Mükelleflerinin Vergi Yüküne Yönelik Elde Edilen Bulgular.

Anket formunda yer alan 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 numaralı önermeler vergi ahlakı ölçümüne yönelik ifadelerden oluşmaktadır. Tablo 1.18’de mükelleflerin vergi yüküne yönelik önermelere verdiği yanıtlara göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.18: Mükelleflerin Vergi Yüküne Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.

23-Fiyatların içinde bana yansıtılan vergilerin gelirim içinde büyük bir paya sahip olmadığımı düşünüyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	34	9,2
Katılıyorum	136	36,9
Kararsızım	58	15,7
Katılmıyorum	113	30,6
Tamamen Katılmıyorum	26	7,0
Toplam	367	99,5
24-Ülkemizde vergi yükü yüksektir.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	88	23,8
Katılıyorum	163	44,2
Kararsızım	38	10,3
Katılmıyorum	72	19,5
Tamamen Katılmıyorum	6	1,6
Toplam	367	99,5
25-Gelirimin önemli bir kısmını vergi olarak ödüyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	55	14,9
Katılıyorum	133	36,0
Kararsızım	30	8,1
Katılmıyorum	138	37,4
Tamamen Katılmıyorum	11	3,0
Toplam	367	99,5
26-Ödediğim verginin bende yarattığı psikolojik baskı hissi oldukça fazladır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	44	11,9
Katılıyorum	90	24,4
Kararsızım	31	8,4

Katılmıyorum	185	50,1
Tamamen Katılmıyorum	17	4,6
Toplam	367	99,5
27-Kendimi her gün vergi ödemiş gibi hissediyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	45	12,2
Katılıyorum	115	31,2
Kararsızım	23	6,2
Katılmıyorum	160	43,4
Tamamen Katılmıyorum	24	6,5
Toplam	367	99,5
28-Bir harcama yaparken kendimi vergi ödemiş gibi hissetmiyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	29	7,9
Katılıyorum	102	27,6
Kararsızım	19	5,1
Katılmıyorum	190	51,5
Tamamen Katılmıyorum	27	7,3
Toplam	367	99,5
29-Fiyatların içinde KDV olması bana vergi ödemiş olma hissi vermiyor.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	27	7,3
Katılıyorum	78	21,1
Kararsızım	23	6,2
Katılmıyorum	217	58,8
Tamamen Katılmıyorum	22	6,0
Toplam	367	99,5

Tablo 1.18’de katılımcıların vergi yükünü ölçmek için 7 tane ifade sorulmuştur. Her bir ifadeye verilen yanıt ve bu yanıtlardan elde edilen çıkarımlar şu şekildedir;

- Katılımcılara “fiyatların içinde bana yansıtılan vergilerin gelirim içinde büyük bir paya sahip olmadığını düşünüyorum” ifadesi sorulmuştur. Buna göre katılımcıların bir kısmı % 36.9’ luk oranla “katılıyorum” bir kısmı ise % 30.6’lık oranla “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Yanıt oranlarının birbirine yakın olması farklı meslek faaliyetlerinden mükelleflerin olması olabilir. Bu ifadeye katılımcıların bir kısmı fiyatlar içinde mükellefe yansıtılan vergilerin mükellefin gelirinde önemli paya sahip olduğunu düşünürken bir kısmı bunun aksini düşünmektedir.
- Katılımcılara “ülkemizde vergi yükü yüksektir” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 44.2’lik oranla katılımcılar “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre katılımcıların ülkemizde vergi yükünün yüksek olduğu kanaatinde olduğu söylenebilir.
- Katılımcılara “gelirim önemli bir kısmını vergi olarak ödüyorum.” ifadesi sorulmuştur. Buna göre katılımcıların bir kısmı % 36.0’lık oranla “katılıyorum” bir kısmı ise % 37.4’lük oranla “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Yanıt oranlarının birbirine yakın olması farklı meslek

faaliyetlerinden mükelleflerin olması ile açıklanabilir. Buna göre katılımcılar ortak noktada uzlaşmamaktadır. Bir kısmı kazancının önemli kısmını vergi olarak ödediğini belirtirken diğer kısmı bunun aksini belirtmiştir.

- Katılımcılara “ödediğim verginin bende yarattığı psikolojik baskı hissi oldukça fazladır” ifadesi sorulmuştur. Buna göre % 50.1’lik oranla katılımcıların çoğunluğu “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Verilen yanıtlara göre mükelleflerde vergi ödevlerini yerine getirme, psikolojik açıdan olumsuz etkilediği söylenemez.
- Katılımcılara “kendimi her gün vergi ödemiş gibi hissediyorum” ifadesi sorulmuştur. Buna göre katılımcıların bir kısmı % 31.2’lik oranla “katılıyorum” bir kısmı ise % 43.4’lük oranla “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Yanıt oranlarının birbirine yakın olması farklı meslek faaliyetlerinden mükelleflerin olmasıdır. Katılımcıların kendilerini, her gün vergi ödemiş gibi hissettikleri belirtilebilir.
- Katılımcılara “bir harcama yaparken kendimi vergi ödemiş gibi hissetmiyorum” ifadesi sorulmuştur. Buna göre katılımcılar 51.5’lik oranla “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu bulgulara göre mükellefler harcama sırasında vergi ödemiş olarak hissettiği söylenebilir.
- Katılımcılara “fiyatların içinde KDV olması bana vergi ödemiş olma hissi vermiyor” ifadesi sorulmuştur. Buna göre katılımcılar 58.8’lik oranla “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre bir önceki önermeyi destekleyen nitelikte mükelleflerin önemli kısmı fiyatlar içindeki KDV’yi vergi ödemiş gibi hissettiklerini söylemek mümkündür.

3.5.2.6. Basit Usul Vergi Mükelleflerinin Vergi Sistemine Yönelik Elde Edilen Bulgular.

Anket formunda yer alan 30, 31, 32, 33 numaralı önermeler vergi sisteminin yapısına yönelik ifadelerden oluşmaktadır. Tablo 1.19’da mükelleflerin vergi sistemine yönelik önermelere verdiği yanıtlara göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.19: Mükelleflerin Vergi Sistemine Yönelik Önermelere Verdiği Cevaplara Göre Dağılımı.

30-Ödenen vergilerin topluma hizmet olarak geri döndüğünü düşünüyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	41	11,1
Katılıyorum	163	44,2**
Kararsızım	49	13,3
Katılmıyorum	83	22,5
Tamamen Katılmıyorum	31	8,4
Toplam	367	99,5
31-Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	28	7,6
Katılıyorum	72	19,5
Kararsızım	36	9,8
Katılmıyorum	184	49,9**
Tamamen Katılmıyorum	47	12,7
Toplam	367	99,5
32-Vergi mevzuatımız oldukça karışık ve anlaşılması zordur.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	54	14,6
Katılıyorum	190	51,5**
Kararsızım	52	14,1
Katılmıyorum	58	15,7
Tamamen Katılmıyorum	13	3,5
Toplam	367	99,5
33-Vergi kaçakçılığının önlenmesi için denetim ve cezaların daha ağır olması gerektiğini düşünüyorum.		
	Frekans	Yüzde (%)
Tamamen Katılıyorum	119	32,2
Katılıyorum	181	49,1**
Kararsızım	23	6,2
Katılmıyorum	37	10,0
Tamamen Katılmıyorum	7	1,9
Toplam	367	99,5

Tablo 1.19’ de katılımcıların vergi sistemine bakışını ölçmek için 4 tane ifade sorulmuştur. Her bir ifadeye verilen yanıt ve bu yanıtlardan elde edilen çıkarımlar şu şekildedir;

- Katılımcılara “ödenen vergilerin topluma hizmet olarak geri döndüğünü düşünüyorum” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre katılımcıların %44.2’lik oranla “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre katılımcıların önemli kısmı toplanan vergilerin kamu hizmeti olarak geri döndüğünü algısında olduğu belirtilebilir.
- Katılımcılara “ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre katılımcılar %49.9’luk oranla “katılmıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Buna göre katılımcıların önemli kısmı ülkemizde adil vergileme sistemi bulunmadığını düşünmektedir.

- Katılımcılara “vergi mevzuatımız oldukça karışık ve anlaşılması zordur” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre katılımcılar %51.1’lik oranla “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Bu bulgulara göre katılımcıların vergi karmaşıklığı bağlamında vergi mevzuatımızın karışık ve basit olmadığı kanaatinde olduğu belirtilebilir.
- Katılımcılar “vergi kaçakçılığının önlenmesi için denetim ve cezaların daha ağır olması gerektiğini düşünüyorum” ifadesi yöneltilmiştir. Buna istinaden katılımcılar %49.1’lik oranla “katılıyorum” şeklinde cevaplamıştır. Yanıtlara göre vergi uyumsuzlukların önlenmesi için daha caydırıcı tedbirlerin alınması gerektiğini söylemek mümkündür.

3.6. ÇAPRAZ DAĞILIM ANALİZLERİ

Bu analiz, ankete katılım sağlayan mükelleflerin önermelere verdikleri yanıtların, istatistiki açıdan anlamlı ilişki olup olmadığını test edebilmek, cinsiyet ve eğitim değişkeni arasında anlamlı farklılık olup olmadığını ortaya çıkarmak amacıyla gerçekleştirilmiştir.

3.6.1. Cinsiyete Göre Elde Edilen Bağımsız T- Testi Analizleri

Analizlerde, cinsiyet değişkenine göre basit usule tabi vergi mükelleflerinin, çeşitli değişkenler açısından fark gösterip göstermediği incelenmiştir. Bağımsız t-testine göre p değeri 0.05’ten küçükse ($p < 0.05$) cinsiyet açısından istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu, p değeri 0.05’ten büyükse ($p > 0.05$) cinsiyet açısından istatistiksel olarak anlamlı fark olmadığı şeklinde yorum yapılmıştır (Coşkun, 2015, s. 190). Tablo 1.20’ de mükelleflerin basit usule tabi mükelleflerin vergi algısının cinsiyete göre incelenmesine ilişkin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.20: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısının Cinsiyete Göre

İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Kadın	287	17.50	2.34	365	-1.75	.079
Erkek	80	18.10	2.81			

Tablo 1.20’de vergi algısı açısından basit usule tabi kadın ve erkek mükellefler arasında bir fark olup olmadığı araştırılmaktadır. Buna göre anlamlılık düzeyi p (.079), 0.05’in üzerinde olduğu için vergi algısının cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermediği görülmüştür, $t(365) = -1.75$, $p > 0.05$.

Tablo 1.21’ de basit usule tabi vergi mükelleflerinde vergi bilincinin cinsiyete göre incelenmesine ilişkin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.21: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilincinin Cinsiyete Göre İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Kadın	287	18.21	3.51	365	-2.88	.004*
Erkek	80	19.35	3.02			

Tablo 1.21’de vergi bilinci açısından basit usule tabi kadın ve erkek mükellefler arasında bir fark olup olmadığı incelenmiştir. Buna göre anlamlılık düzeyi p (.004), 0.05’in altında olduğu için vergi bilincinin cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği görülmüştür, $t(365)=2.88$, $p<0.05$. Elde edilen bulguya göre erkek vergi mükelleflerinin vergi bilinci ($\bar{X}= 19.35$), kadın vergi mükelleflerine göre ($\bar{X}= 18.21$) daha yüksek olduğu belirtilebilir.

Aşağıdaki Tablo 1.22’de basit usule tabi vergi mükelleflerinde vergi yükünün cinsiyete göre incelenmesine ilişkin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.22: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yükünün Cinsiyete Göre İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Kadın	287	18.33	3.75	365	.26	.788
Erkek	80	18.18	4.56			

Tablo 1.22’de vergi yükü açısından basit usule tabi kadın ve erkek mükellefler arasında bir fark olup olmadığı incelenmiştir. Buna göre anlamlılık düzeyi p (.788), 0.05’in üzerinde olduğu için vergi yükünün cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür, $t(365)=0.26$, $p>0.05$. Aşağıdaki Tablo 1.23’de basit usule tabi vergi mükelleflerinde vergi ahlakının cinsiyete göre incelenmesine ilişkin test sonuçlarına göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.23: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Ahlakının Cinsiyete Göre İncelenmesine İlişkin Bağımsız-T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	$\bar{X}$	S	sd	t	p
Kadın	287	20.02	3.52	365	-3.43	.001*
Erkek	80	21.46	3.25			

Tablo 1.23’te vergi ahlakı açısından basit usule tabi kadın ve erkek mükellefler arasında bir fark olup olmadığı incelenmiştir. Buna göre anlamlılık düzeyi p (.001), 0.05’in altında olduğu için vergi ahlakının cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür, $t(365)=-3.43$, $p<0.05$. Elde edilen bulguya göre

erkek vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ($\bar{X}$ = 19.35), kadın vergi mükelleflerine göre ($\bar{X}$ = 18.21) daha yüksek olduğu ifade edilebilir.

3.6.2. Null Hipotezi ile Pearson Korelasyon Çapraz Dağılım Analizi

Bu bölümde yer alan tablolarda iki değişken arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını incelemek amacıyla Pearson Korelasyon katsayısı hesaplanmıştır. Pearson korelasyon katsayısının anlamlılık değeri 0.05'ten küçükse ($p<0.05$) iki değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu, anlamlılık değeri 0.05'ten büyükse ($p>0.05$) iki değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı yorumu yapılmıştır. Bunun yanı sıra korelasyon katsayısının mutlak değer olarak 0.70-1.00 arasında olması yüksek; 0.70-0.30 arasında olması orta; 0.30-0.00 arasında olması ise düşük düzeyde ilişki olarak tanımlanmaktadır (Coşkun, vd. 2015, s.185). Tablo 1.24' te vergi algısı ve vergi bilinci değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.24: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Bilinci Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Algısı	Vergi Bilinci
Vergi Algısı	Pearson Correlation	1	.352**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	367	367
Vergi Bilinci	Pearson Correlation	.352**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	367	367

Tablo 1.24'te vergi algısı ve vergi bilinci değişkenleri arasındaki sig. (2-tailed) değeri. 000<0.05 olduğundan vergi algısı ile vergi bilinci arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Yine tablo 1.24'e göre Pearson korelasyon değeri .352> 0 olduğundan vergi algısı ile vergi bilinci arasında pozitif yönlü ilişki olduğu görülmüştür. Pearson Korelasyon değeri .352 (0,70-0,30 arası orta düzeyde) olduğundan iki değişken arasında orta düzeyde ilişki olduğu belirtilebilir. Tüm bu veriler ışığında iki değişken arasında pozitif yönde, orta düzeyde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu belirtilebilir $r=0.352$, $p<0.05$. Tablo 1.25' te vergi algısı ve vergi yükü değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.25: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Yükü Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Algısı	Vergi Yükü
Vergi Algısı	Pearson Correlation	1	.198**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	367	367
Vergi Yükü	Pearson Correlation	.198**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	367	367

Tablo 1.25’te vergi algısı ve vergi yükü değişkenleri arasındaki sig. (2-tailed) değeri $.000 < 0.05$ olduğundan vergi algısı ile vergi yükü arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Yine tablo 1.25’e göre Pearson Korelasyon değeri $.198 > 0$ olduğundan vergi algısı ile vergi yükü arasında pozitif yönlü ilişki olduğu görülmüştür. Pearson Korelasyon değeri $.198$ ($0.30-0.00$ arası düşük düzeyde) olduğundan iki değişken arasında düşük düzeyde ilişki olduğu belirtilebilir. Bu verilere göre basit usule tabi vergi mükelleflerinde vergi algısı ve vergi yükü arasında pozitif yönde, düşük düzeyde, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu ifade edilebilir, $r=0.198$, $p<0.05$. Tablo 1.26’ da vergi algısı ve vergi sistemi değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.26: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Sistemi Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Algısı	Vergi Sistemi
Vergi Algısı	Pearson Correlation	1	.138**
	Sig. (2-tailed)		.008
	N	367	367
Vergi Sistemi	Pearson Correlation	.138**	1
	Sig. (2-tailed)	.008	
	N	367	367

Tablo 1.26’da vergi algısı ve vergi sistemleri değişkenleri arasındaki sig. (2-tailed) değeri $.008 < 0.05$ olduğundan vergi algısı ile vergi sistemi arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Yine tablo 1.25’e göre Pearson Korelasyon değeri $.198 > 0$ olduğundan vergi algısı ile vergi yükü arasında pozitif yönlü ilişki olduğu belirtilebilir. Pearson Korelasyon değeri $.198$ ($0.30-0.00$ arası düşük düzeyde) olduğundan iki değişken arasında düşük düzeyde ilişki olduğu görülmüştür. Bu verilere göre vergi algısı ve vergi sistemi arasında pozitif yönde, düşük düzeyde, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu ifade edilebilir, $r=0.138$, $p<0.05$. Tablo 1.27’ de vergi algısı ve vergi ahlakı değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.27: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı Ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Algısı	Vergi Ahlakı
Vergi Algısı	Pearson Correlation	1	.329**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	367	367
Vergi Ahlakı	Pearson Correlation	.329**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	367	367

Tablo 1.27’de vergi algısı ve vergi ahlakı değişkenleri arasındaki sig. (2-tailed) değeri $.000 < 0.05$ olduğundan iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirtilebilir. Yine tablo 1.27’e göre Pearson Korelasyon değeri $.329 > 0$ olduğundan vergi algısı ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü ilişki olduğu belirtilebilir. Pearson korelasyon değeri $.329$ ($0.70-0.30$ arası orta düzeyde) olduğundan iki değişken arasında orta düzeyde ilişki olduğu görülmüştür. Bu veriler kısaca vergi algısı ve vergi ahlakı arasında pozitif yönde, orta düzeyde, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir, $r=0.329$, $p<0.05$. Tablo 1.28’ de vergi algısı ve vergi bilincinin artırılması için yapılması gereken değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.28: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Bilincinin Arttırılması İçin Yapılması Gerekenler Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Bilinci	Vergi Bilincinin Arttırılması için Yapılması Gerekenler
Vergi Bilinci	Pearson Correlation	1	.495**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	367	367
Vergi Bilincinin Arttırılması için Yapılması Gerekenler	Pearson Correlation	.495**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	367	367

Tablo 1.28’de vergi algısı ve vergi bilincinin artırılması için yapılması gereken değişkenler arasındaki sig. (2-tailed) değeri $.000 < 0.05$ olduğundan iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Yine tablo 1.28’e göre Pearson korelasyon değeri $.495 > 0.05$ olduğundan iki değişken arasında pozitif yönlü ilişki hakimdir. Pearson Korelasyon değeri $.495$ ($0.70-0.30$ arası orta düzeyde) olduğundan iki değişken arasında orta düzeyde ilişki olduğu belirtilebilir. Buna göre vergi bilinci ve vergi bilincinin artırılması için yapılması gerekenler arasındaki ilişki incelendiğinde iki değişken arasında pozitif yönde, orta düzeyde, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmektedir, $r=0.495$, $p<0.05$. Tablo 1.29’da vergi bilinci ve vergi sisteminin yapısı

değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.29: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Sisteminin Yapısı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Bilinci	Vergi Sisteminin Yapısı
Vergi Bilinci	Pearson Correlation	1	.351**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	367	367
Vergi Sisteminin Yapısı	Pearson Correlation	.351**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	367	367

Tablo 1.29’da vergi bilinci ve vergi sisteminin yapısı değişkenleri arasındaki sig. (2-tailed) değeri $.000 < 0.05$ olduğundan iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirtilebilir. Yine tablo 1.29’a göre Pearson korelasyon değeri $.351 > 0.05$ olduğundan iki değişken arasında pozitif yönlü ilişki olduğu görülmüştür. Pearson korelasyon değeri $.351$ ($0.70-0.30$ arası orta düzeyde) olduğundan iki değişken arasında orta düzeyde ilişki olduğu belirtilebilir. Buradan hareketle vergi bilinci ve vergi sisteminin yapısı arasındaki ilişki incelendiğinde iki değişken arasında pozitif yönde, orta düzeyde, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu belirtilebilir, $r=0.351$, $p<0.05$. Tablo 1.30’da vergi bilinci ve vergi ahlakı değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.30: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Bilinci	Vergi Ahlakı
Vergi Bilinci	Pearson Correlation	1	.267**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	367	367
Vergi Ahlakı	Pearson Correlation	.267**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	367	367

Tablo 1.30’da vergi bilinci ve vergi ahlakı arasındaki sig. (2-tailed) değeri $.000 < 0.05$ olduğundan iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirtilebilir. Yine tablo 1.30’a göre Pearson Korelasyon değeri $.267 > 0$ olduğundan iki değişken arasında pozitif yönlü ilişki olduğu görülmüştür. Pearson korelasyon değeri $.267$ ($0.30-0.00$ arası düşük düzeyde) olduğundan iki değişken arasında düşük düzeyde ilişki vardır. Buna göre iki değişken arasında pozitif yönde, düşük düzeyde, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmiştir, $r=0.267$, $p<0.05$. Tablo 1.31’de vergi yükü ve vergi

bilincinin arttırılması için yapılması gerekenler değişkenleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığı test etmek amacıyla Null Hipotezi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.31: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yüğü ve Vergi Bilincinin Artması İçin Yapılması Gerekenler Arasındaki İlişkinin İncelenmesine İlişkin Çıktılar

		Vergi Yüğü	Vergi Bilincinin Arttırılması için Yapılması Gerekenler
Vergi Yüğü	Pearson Correlation	1	.130 ⁺
	Sig. (2-tailed)		.013
	N	367	367
Vergi Bilincinin Arttırılması için Yapılması Gerekenler	Pearson Correlation	.130 ⁺	1
	Sig. (2-tailed)	.013	
	N	367	367

Tablo 1.31’de vergi bilinci ve vergi bilincinin arttırılması için sig. (2-tailed) değeri .013>0.05 olduğundan iki değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

3.7. TEK YÖNLÜ VARYANS ANALİZİ (ANOVA)

Bu analiz kapsamında vergi algısı, vergi bilinci, vergi bilincinin arttırılması için yapılması gerekenler, vergi yüğü, vergi sisteminin yapısı ve vergi ahlakı ile ilgili önermelerin eğitim düzeyine göre farklılaşıp farklılaşmadığını test edebilmek amaçlanmıştır. Buna göre aşağıdaki tablolarda ANOVA testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.32’de vergi algısının eğitim düzeyine göre incelenmesine ilişkin test sonuçlarına göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.32: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı İle İlgili Önermelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplararası	69.236	3	23.079	3.161	.025*
Gruplarıçi	2650.491	363	7.302		
Toplam	2719.728	366			

Tablo 1.32 incelendiğinde, vergi algısının anlamlılık değeri .025<0.05 olduğundan eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir, F(3,363)= 3.161, p<0.05. Eğitim düzeyi açısından hangi gruplar arasında fark olduğunu belirlemek amacıyla post-hoc karşılaştırması yapılmıştır. Çoklu karşılaştırmalara ilişkin çıktılara tablo 1.33’te yer verilmiştir.

Tablo 1.33: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Algısı İle İlgili Önermelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığına İlişkin Post-Hoc Testi Sonuçları

	(I) Eğitim Düzeyi	(J) Eğitim Düzeyi	Ortalama Fark (I-J)	p
Scheffe	İlk okul	lise	-0.58	.319
		Ön lisans	-1.59	.049
		lisans	-0.35	.942
	lise	İlk okul	0.58	.319
		Ön lisans	-1.01	.401
		lisans	0.22	.986
	Ön lisans	İlk okul	1.59	.049
		lise	1.01	.401
		lisans	1.24	.453
	lisans	İlk okul	0.35	.942
		lise	-0.22	.986
		Ön lisans	-1.24	.453

Tablo 1.33'te Scheffe testi sonuçları incelendiğinde farklılığı yaratan grupların ilkökul ve ön lisans olduğu gözlemlenmektedir. Eğitim düzeyi ön lisans ile eğitim düzeyi ilkökul olan mükellefler arasında ortalama fark 1.59, anlamlılık düzeyi (0,049), 0,05'in altında kaldığı görülmüştür. Bu verilerden hareketle ön lisans mezunu mükellefler ilkökul mezunu mükelleflere göre daha fazla vergi algısına sahip olduğu belirtilebilir. Tablo 1.34'te vergi bilincinin eğitim düzeyine göre incelenmesine ilişkin ANOVA sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.34: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilinci İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplararası	4.169	3	1.390	.137	.938
Gruplarıçi	3679.471	363	10.136		
Toplam	3683.640	366			

Tablo 1.34 incelendiğinde, vergi bilinci anlamlılık değeri $938 > 0.05$ olduğundan eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark göstermediği gözlenmektedir, $F(3,363) = 0.137$, $p > 0.05$. Tablo 1.35'de vergi bilincinin arttırılması için yapılması gerekenlerin eğitim düzeyine göre incelenmesine ilişkin ANOVA testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.35: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Bilincinin Arttırılması İçin Yapılması Gerekenler İle İlgili Önergelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplararası	77.332	3	25.777	1.887	.131
Gruplarıçi	4958.695	363	13.660		
Toplam	5036.027	366			

Tablo 1.35 incelendiğinde, vergi bilincinin artırılması için yapılması gerekenler anlamlılık değeri $131 > 0.05$ olduğundan eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark göstermediği görülmektedir, $F(3,363) = 1.887$, $p > 0.05$. Tablo 1.36’da vergi yükü kavramının eğitim düzeyine göre incelenmesine ilişkin ANOVA testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.36: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yükü İle İlgili Önermelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplararası	203.974	3	67.991	3.596	.014*
Grupları içi	6863.149	363	18.907		
Toplam	7067.123	366			

Tablo 1.36 incelendiğinde, basit usule tabi vergi mükelleflerinde vergi yükü anlamlılık değeri $014 < 0.05$ olduğundan eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark gösterdiği görülmektedir, $F(3,363) = 3.596$, $p < 0.05$. Eğitim düzeyi açısından hangi gruplar arasında fark olduğunu belirlemek amacıyla post-hoc karşılaştırması yapılmıştır. Çoklu karşılaştırmalara ilişkin çıktılara tablo 1.37’de yer verilmiştir.

Tablo 1.37: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Yükü İle İlgili Önermelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Post-Hoc Testi Sonuçları

	(I) Eğitim Düzeyi	(J) Eğitim Düzeyi	Ortalama Fark (I-J)	p
Scheffe	İlk okul	lise	-1.59	.018*
		Ön lisans	-1.19	.641
		lisans	-1.11	.690
	lise	İlk okul	1.59	.018*
		Ön lisans	0.39	.982
		lisans	0.47	.970
	Ön lisans	İlk okul	1.19	.641
		lise	-0.39	.982
		lisans	0.08	1.000
	lisans	İlk okul	1.11	.690
		lise	-0.47	.970
		Ön lisans	-0.08	1.000

Tablo 1.37’de Scheffe testi sonuçları incelendiğinde farklılığı yaratan grupların eğitim düzeyi ilköğretim ve eğitim düzeyi lise olan gruplar olduğu görülmektedir. Eğitim düzeyi lise ile eğitim düzeyi ilköğretim olan mükellefler arasında ortalama fark 1.59, anlamlılık düzeyi (0,018), 0,05’in altında kalmaktadır. Bu verilerden hareketle lise mezunu mükellefler ilköğretim mezunu mükelleflere göre daha fazla vergi yüküne sahip olduğunu sonucuna varılmaktadır.

Tablo 1.38’de vergi yükü kavramının eğitim düzeyine göre incelenmesine ilişkin ANOVA testi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 1.38: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Sisteminin Yapısı İle İlgili Önermelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplararası	41.006	3	13.669	2.090	.101
Gruplariçi	2373.812	363	6.539		
Toplam	2414.817	366			

Tablo 1.38 incelendiğinde, vergi sisteminin yapısının anlamlılık değeri $.101 > 0.05$ olduğundan eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark göstermediği görülmektedir, $F(3,363) = 2.090$, $p > 0.05$. Tablo 1.39’da vergi ahlakı kavramının eğitim düzeyine göre incelenmesine ilişkin test sonuçlarına göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.39: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Ahlakı İle İlgili Önermelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplararası	122.098	3	40.699	3.676	.012
Gruplariçi	4018.659	363	11.071		
Toplam	4140.757	366			

Tablo 1.39 incelendiğinde, vergi ahlakının anlamlılık değeri $.012 < 0.05$ olduğundan eğitim düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark gösterdiği görülmektedir, $F(3,363) = 3.676$, $p < 0.05$. Eğitim düzeyi açısından hangi gruplar arasında fark olduğunu belirlemek amacıyla post-hoc karşılaştırması yapılmıştır. Çoklu karşılaştırmalara ilişkin çıktıları tablo 1.40’da yer verilmiştir.

Tablo 1.40: Basit Usule Tabi Vergi Mükelleflerinde Vergi Ahlakı İle İlgili Önermelerin Eğitim Düzeyine Göre Farklılaşp Farklılaşmadığına İlişkin Post-Hoc Testi Sonuçları

	(I) Eğitim Düzeyi	(J) Eğitim Düzeyi	Ortalama Fark (I-J)	p
Scheffe	İlk okul	lise	-.98042	.089
		Ön lisans	-1.54042	.194
		lisans	.41958	.950
	lise	İlk okul	.98042	.089
		Ön lisans	-.56000	.899
		lisans	1.40000	.299
	Ön lisans	İlk okul	1.54042	.194
		lise	.56000	.899
		lisans	1.96000	.229
	lisans	İlk okul	-.41958	.950
		lise	-1.40000	.299
		Ön lisans	-1.96000	.229

Tablo 1.40’da Scheffe testi sonuçları incelendiğinde farklılığı yaratan grupların ilkokul ve lise mezunu olan gruplar olduğu görülmektedir. Eğitim düzeyi lise ile eğitim düzeyi ilk okul olan mükellefler arasında ortalama fark .98042, anlamlılık düzeyi (0,089) 0,05’in altında kalmaktadır. Bu verilere göre lise mezunu mükellefler ilkokul mezunu mükelleflere göre daha fazla vergi ahlakına sahip olduğu gözlemlenmektedir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletin gelir kalemleri arasında hiç şüphesiz ki vergiler önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle devlet, vergilerin toplanmasında optimizasyonun sağlanması için gerekli özeni her zaman göstermektedir. Toplumun ve kamunun ihtiyacı olan hizmetlerin finansmanında öncü kaynak olan vergiler, vergilendirme ilişkisinin bir diğer tarafı olan vergi borçlusu konumunda bulunan mükellef açısından zaman zaman farklı tepkiler ile karşılanmaktadır. Bu bağlamda toplumda vergisel reaksiyonları en aza indirebilmek için vergide gönüllü uyumun sağlanabilmesi adına bireyin vergi bilinci ve vergi ahlakının yeterli ölçüde geliştirilmesi önemli hale gelmektedir.

Devletler, vergilerin yeterince tahsil edilmediği durumlarda mevcut vergilerde artış, yeni vergi türleri ve borçlanma gibi farklı çözümler geliştirmektedirler. Bunun yanında bazı salgın, savaş, göç gibi küresel krizlerin yaşandığı durumlarda olumsuz ekonomi koşulları bertaraf edilene kadar belirli bir kesime kalıcı olmayan geçici yasal düzenlemeler sağlamaktadırlar. Bu husus gözetilerek yakın geçmişte Türk Vergi Sistemi'mizde 26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bazı düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenleme kapsamında geçici olarak basit usule tabi mükelleflerin ticari kazançlarına gelir vergisi istisnası getirilmiştir Buna göre çalışma kapsamında, Çorum ilinde faaliyet gösteren 369 basit usule tabi vergi mükellefinin vergi ahlakı ve vergi bilincinin ne düzeyde olduğunu belirlemek amacıyla anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Bu amaçla yapılan anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların demografik özellikleri yer almaktadır. İkinci bölümde ise basit usule tabi mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlak düzeylerini ortaya çıkarabilmek için tutum ifadelerinin yer aldığı ölçek bulunmaktadır. Elde edilen veriler SPSS analiz programı ile yorumlanmıştır. Buna göre analiz sonuçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür: Basit usule tabi vergi mükelleflerinin sosyo-demografik özelliklerine bakıldığında katılımcıların cinsiyete göre %77,8 erkek, yaşa göre % 26,6 55 yaş ve üzeri, medeni duruma göre % 82,9 evli, gelir durumuna göre % 47,7 5001-10.000 üzeri aylık gelir düzeyi ve en önemlisi eğitim düzeyine göre % 52 ilkokul mezunu olarak dağılım gösterdiği gözlemlenmiştir. Buradan hareketle katılımcılar üzerinde 55 yaş ve üzeri, erkek, evli, 5001 ve 10.000 üzeri gelire sahip ilkokul mezunu nüfusun baskın olduğu

belirtilebilir. Meslek gruplarına göre dağılımı incelendiğinde basit usule tabi 70 farklı mesleki faaliyetin sürdürüldüğü ve bunlar arasında % 14,6 ile terzi mesleğinin ağırlık oluşturduğu gözlemlenmektedir.

Basit usule tabi mükelleflerde vergi algısına yönelik elde edilen sonuçlara göre mükellefin büyük çoğunluğu vergiyi gerekli ve zorunlu bir ödeme, toplumda tüm bireylerin yerine getirmesi ahlaken önemli bir vazife olarak değerlendirmektedir. Öte yandan mükellefler vergiyi, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığı olarak görmektedirler. Ayrıca literatür bulgularının aksine (Özgün, 2017; Güney, 2018) mükellefler verginin vatandaşlar üzerinde bir yük olmadığını ve vatandaşların gelir elde etme şevklerini kıran bir uygulama olarak görmediklerini belirtmişlerdir. Vergi algısına yönelik önermelere verilen yanıtlara göre, Çorum ilinde basit usule tabi olan mükelleflerin vergi algısının yüksek olduğu söylenebilir.

Çorum ilinde bulunan basit usule tabi mükelleflerin vergi bilinci üzerine yapılan anket sonuçları incelendiğinde, mükellefler vergi bilinci kavramını bireyin vergi sorumluluğunu bilmesi ve vergi ödemesi gerekliliğini vicdanında hissetmesi olarak yorumlamaktadırlar. Mükelleflerin çoğunluğu, ödedikleri vergilerin farkında olduğunu ancak vergi mevzuatında bulunan usul ve esaslar hakkında bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir. Bu durum, mükelleflerin ödedikleri vergilerin farkında olduğunu fakat mevzuat hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıklarını göstermektedir. Öte yandan mükelleflerin çoğunluğu vergilerin yeteri kadar elde edilmemesi halinde kamusal mal ve hizmet üretiminin aksatılacağını düşünmektedirler. Bu aksaklıklara uzun vadede müdahale edilmediği takdirde gelecek nesillere daha fazla vergi miktarı ve borç yükü biçiminde miras bırakılabileceği kanaatinde olduklarını söylemek mümkündür. Vergi bilincine yönelik önermelere verilen yanıtlara göre Çorum ilinde basit usule tabi vergi mükellefleri üzerinde vergi bilincinin yüksek olduğunu gözlemlenmektedir.

Elde edilen bulgulara göre basit usule tabi mükelleflerin çoğunluğu, vergi bilincinin artırılabilmesi için birtakım uygulamaların desteklenmesi gerektiği kanaatinde dirler. Bu uygulamaları; toplum eğitim seviyesinin artırılması hedeflenerek medya iletişim araçları ile vergi farkındalığının artırılması, adil vergi yükü dağılımını sağlayacak bir vergi reformunun tesisi ile ödenen vergilerin dağılımının kamuoyuna şeffaf biçimde açıklanması şeklinde sıralamak mümkündür. Ancak vergi bilincini arttırmak için vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflere ağır cezai yaptırım

uygulamalarının olumlu etkisi olduğunu düşünenler olduğu kadar küçük bir azınlığın bu fikri desteklemediği görülmektedir. Elde edilen bulgular, mükelleflere göre vergi bilinci olgusunun geliştirilebilmesinin ancak sıralanan önerilere çözüm geliştirilmesi ile mümkün olabileceğini vurgulamaktadır.

Yapılan anket çalışmasında vergi ahlakına ilişkin önermelere verilen yanıtlarda şu sonuçlar dikkat çekmektedir: Mükelleflerin yaklaşık yarısı başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemiş olmasından rahatsızlık duyduğunu ve vergi kaçakçılığın yaygın olması halinin vergi ödeme motivasyonlarını olumsuz etkilediğini belirtmiştir. Öte yandan mükellefler literatür bulguların aksine (Armut, 2019; Ayber, 2022) vergilerini düzenli ödemek yerine vergi aflarından yararlanmayı % 49,3'lük oranla tercih etmemelerine karşın, %25,7'lik bir azınlık tercih ettiğini belirtmiştir. Önermelerin devamında yüksek vergi oranları karşısında mükelleflerin vergi ödemekten kaçınmasını %38.8'lik oranla desteklemeyenlerin %32.5'lik oranla doğal karşılayanların olduğu gözlemlenmektedir. Bu bulgular, yüksek vergi oranlarının basit usule tabi farklı meslek gruplarının vergi ödeme motivasyonları üzerinde olumsuz etkisi olduğunu göstermektedir. Ayrıca Çorum ilinde basit usule tabi vergi mükelleflerinin vergi ahlak düzeyinin geliştirilebilir pozitif yönlü olduğu söylemek yanlış olmayacaktır.

Mükelleflerin vergi yüküne ilişkin önermelere verilen yanıtlara bakıldığında ise elde edilen bulgular şunlardır: Mükellef fiyat içinde mükellefe yansıtılan vergilerin, mükellefin gelirinde önemli paya sahip olmadığını %36.9'luk oranla düşünürken, %30.6'luk bir kısmın ise önemli bir paya sahip olduğunu düşünmektedir. Yine mükellef gelirinin önemli bir kısmını vergi olarak ödediğini %36.0'luk dağılımla düşünürken, %37.4'lük kısmın ise bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca ankete katılan mükelleflerin %43.4'lük kısmının kendilerini her gün vergi ödemiş gibi hissetmediği, %31.2'lik kısmının ise her gün vergi ödemiş gibi hissettiği görülmektedir. Tüm bunlarla birlikte vergi yüküne ait önermelerin geri kalanında mükelleflerin çoğunluğu vergi yükünün yüksek olduğunu belirtmelerine karşın ödemiş olduğu vergilerin mükellefler üzerinde baskı hissi oluşturmadığını ifade etmişlerdir. Bunun yanında mal ve hizmet fiyatlarına gizlenen KDV'nin mükellefe vergi ödeme hissini verdiğini ve bir harcama esnasında vergi ödemiş olarak hissettiklerini belirtmişlerdir.

Yapılan anket çalışmasında vergi sistemine yönelik önermelere verilen yanıtlara bakıldığında ise şu sonuçlara ulaşılmıştır. Literatür bulguların (Demir, 2023; Gürbüz,

2019) aksine mükelleflerin çoğunluğu ülkemizde adil bir vergi sistemi olduğunu ifade etmiştir. Bu bağlamda mükelleflerin yaklaşık yarısı ödenen vergilerin topluma hizmet olarak geri döndüğünü düşünmektedir. Bununla birlikte mükellefler vergi mevzuatımızın oldukça karışık ve anlaşılmasının zor olduğu, vergi kaçakçılığının engellenebilmesi için daha ağır denetim ve ceza mekanizmalarının işletilmesi gerektiği kanaatindedirler.

Yapılan anket çalışması ile basit usule tabi mükelleflerin bağımsız değişkenleri üzerinde cinsiyete göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiştir. Bu bağlamda elde edilen bulgulara göre vergi bilinci ve vergi ahlakı değişkenlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği görülmüştür. Buna göre; erkek vergi mükelleflerinin vergi bilinç ve vergi ahlak düzeyinin, kadın vergi mükelleflerine göre daha yüksek olduğu gözlemlenmesine rağmen vergi algısı ve vergi yükü değişkenlerinde cinsiyete göre anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Yapılan anket verilerine dayanılarak, bağımsız iki değişken arasında anlamlı ilişki olup olmadığının test edildiği analizde şu sonuçlara ulaşılmıştır: Buna göre vergi algısı ile vergi bilinci, vergi algısı ile vergi ahlakı, vergi bilinci ile vergi bilincinin arttırılması, vergi bilinci ile vergi sisteminin yapısı arasında pozitif yönde orta düzeyde anlamlı ilişki olduğu tespit edilirken; vergi algısı ile vergi yükü, vergi bilinci ile vergi ahlakı, vergi algısı ile vergi sistemi arasında pozitif yönde düşük düzeyde anlamlı ilişki varlığı tespit edilmiştir. Buna karşılık vergi yükü ve vergi bilincinin arttırılması arasında anlamlı ilişki tespit edilememiştir.

Çalışmanın son kısmında ayrıca vergi algısı, vergi bilinci, vergi bilincinin arttırılması için yapılması gerekenler, vergi yükü, vergi sisteminin yapısı ve vergi ahlakı ile ilgili önermelerin eğitim düzeyine göre farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmiştir. Buradan hareketle ön lisans mezunu mükelleflerin ilkokul mezunu mükelleflere göre daha fazla vergi algısına sahip olduğu, lise mezunu mükelleflerin ilkokul mezunu mükelleflere göre daha fazla vergi yüküne sahip olduğu ve lise mezunu mükelleflerin ilkokul mezunu mükelleflere göre daha fazla vergi ahlakına sahip olduğu sonucu çıkarılmıştır.

Bu bağlamda, basit usule tabi vergi mükellefleri üzerinde yapılan çalışmada elde edilen verilere dayanarak ortaya çıkan problemlerin çözümüne yönelik bir takım önerilerde bulunulmuştur. Buna göre yapılan analizler doğrultusunda mükelleflerin

vergi mevzuatında bulunan usul ve esaslar hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadıkları ve ayrıca Türk vergi mevzuatının oldukça karışık ve anlaşılması zor olarak değerlendirildiği görülmektedir. Bu konuda devletin ve vergi idarelerin mükellefleri bilgilendirici faaliyetlere önem vererek mükellefe belirli bir bilgi düzeyi kazandırması gerektiği düşünülmektedir. Bu bağlamda vergi mevzuatının karışıklıktan uzak daha sade ve anlaşılır biçimde yeniden ele alınması gerektiği söylenebilir. Bunun yanı sıra ayrıca vergi kaçakçılığı faaliyetlerinin önüne geçilebilmesi için daha ağır denetim ve caydırıcılığı yüksek ceza mekanizmaların uygulanması daha doğru olacaktır. Kadın vergi mükelleflerini, ticari hayatta ön plana çıkaracak pozitif yönde destekleyici teşvikler sağlanabilir. Yapılan çalışmada mükelleflerin üzerinde vergi bilinci ve ahlakını arttırmada eğitimin önemli role sahip olduğu görülmüştür. Buradan hareketle devletin basit usule tabi vergi mükellefleri üzerinde geçici vergi istisnası uygulamasından ziyade, vergi geliri açısından potansiyeli yüksek bu mükellef grubuna yönelik eğitici ve öğretici faaliyetler ile vergi bilinç ve ahlak düzeylerinin gelişimi sağlanabilir. Devletin bu gibi geçici istisnai uygulamalar ile vergi gelirinden feragat etmesi diğer mükellef gruplarının vergi bilinci ve ahlak olgusunu zedelemektedir. Bu nedenle devletin tüm mükellefleri kapsayıcı ve adalet ilkesine sadık bir vergilendirme sistemi temelinde kamu bütçesine kaynak sağlama sürdürülebilirliği yüksek uygulamalar ile kriz süreçlerini yönetmesi önerilmektedir.

Yapılan çalışmanın bazı kısıtları bulunmaktadır. Buna göre kullanılan anket uygulaması, Çorum ili özelinde yapıldığından tüm ülkede basit usule tabi mükellefler açısından genelleme yapılması doğru olmayacaktır. Bunun için kapsamlı bir ölçek geliştirilerek yapılacak olan çalışma neticesinde, ülke genelinde faaliyette bulunan basit usule tabi vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve algılarının ne olduğu, hangi faktörlerden etkilendiği ortaya çıkarılabilir. Bununla birlikte, yapılacak çalışmalarda anket yönteminin yanı sıra mülakat ve gözlemler ile bir arada veri toplanarak çalışmanın gücünü arttırılabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Abbas, Y., Tjen, C.ve Wicaksono, P. T. (2021). Tax Education And Tax Awareness: A Study On The Pajak Bertutur Indonesian Tax Education Program. *J. Australasian Tax Tchrs. Ass'n*, 16(1), 198-215. <https://www.jstor.org>.

Abdieva, R. (2022). Devlete güven ve vergi ahlakı ilişkisinin İbn-i Haldun'un iktisadi düşünceleri çerçevesinde incelenmesi: Kırgızistan örneği. *İbn Haldun Çalışmaları Dergisi*, 7(1), 1–16. <https://doi.org/10.36657/ihcd.2022.85>.

Abdieva, R., Pirimbaev, J. ve Özdil, T. (2011). Kırgızistan'da Vergi Kültürü ve Belirlemeyenleri. *OTURUM 5C: Orta Asya Ekonomileri II*, 335- 342. <https://www.avekon.org>.

Abdulkadir, I. (2009). Kültür kalkınma: vergi kültürü örneği. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 9(2), 851-865. <https://doi.org/10.21121/eab.2009219727>.

Acuner, S. (2016). Genç girişimcilere yönelik kazanç istisnası. *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, 155-165.

Akarca, A. ve Şafak, M. (2023, 19 Ekim). İş bırakma ve vergi mükellefinin sona ermesi. <https://lebibyalkin.com.tr/haber/isi-birakma-ve-vergi-mukellefiyetinin-sona-ermesi>. (Erişim tarihi:22.05.2024).

Akbelen, Z., ve Aydın, Z. B. (2019). Vergi Afları Ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği. *International Journal of Social Inquiry*, 12(2), 409-437. <https://doi.org/10.37093/ijsi.658995>.

Akbulut, K. (2022). Evde üretilen ürünlerin internet satışında esnaf muaflığı uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(170), 331-336.

Akbulut, G. , Yıldız, B. ve Yılmaz, C. (2016). Türkiye'de Basit Usulde Vergilendirme İle Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Nedensellik İlişkisi. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 5(10), 24-37. <https://dergipark.org.tr>.

Akçay, A. Ö., ve Pınar, R. (2022). Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Lisans Öğrencileri Örneği. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(23), 240-262. <https://doi.org/10.53092/duiibfd.1030444>.

Akdağ, H., ve Yasemin Bozdağlıoğlu, E. (2023). Geçiş Ekonomilerinde Gelir Eşitsizliği İle Ekonomik Küreselleşme Arasındaki İlişki. *Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(1), 314-331. <https://doi.org/10.53443/anadoluibfd.1169379>.

Akdogan, T. ve Akdogan, I. (2023). Vergi Uyumuna Teorik Yaklaşım .
PressAcademia Procedia, 16(1), 44-49.
<https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2023.1663>.

Akdoğan, A. (2011). *Kamu maliyesi* (14 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgul, O., Sahbaz, K., ve Yardimcioglu, F. (2014). Fırıncı Esnafının Vergi Bilinci Ve Vergi Algısı: Sakarya İli Örneği. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi* 2(3), 59-81.
<http://www.siyasetekonomiyonetim.org/index.php/sevad/article/view/161>.

Akıncı, A. ve Başol, O. (2015). Vergi Algısı Üzerine Bir Alan Araştırması: Kırklareli İlinde Yaşayan İnsanların Vergi Algısı. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(43), 170- 179. <https://dergipark.org.tr>.

Aktan, C. C. (2009). Ahlak ve ahlak felsefesine giriş. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* , 1(1), 38-59. <https://dergipark.org.tr>.

Aktan, C. C. (2012). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı. *Değişim çağında kamu maliyesi: yeni trendler, yeni paradigmalar, yeni öğretiler, yeni perspektifler* içinde (s. 125-136). Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Aktaşhoğlu, H. (2012). *Vergi Psikolojisi*, Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aktaş Güzel, S. ve Özer, G. (2023). Muhasebecilerin Vergi Ahlakının ve Vergi Uyumunun Belirleyicileri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 213-235. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1049431>.

Ak. E. (2021). *Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme*. Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alkan, A. (2009). *Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Allingham M. G. ve A. Sandmo (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal Of Public Economics*, 1(3-4), 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2).

Alm, J. ve Torgler, B. (2006). Culture Differences And Tax Morale İn The United States And İn Europe. *Journal of economic psychology*, 27(2), 224-246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>.

Altun, N. ve Yavuz, H. (2017). Vatandaşların Katma Değer Vergisi Hakkındaki Tutum Ve Algısı: Sakarya Ve Düzce Örneği. *Journal of Current Researches on Business and Economics*, 1(7), 35-46. www.stracademy.org/jocrebe.

Altun, N., Gürdal, T. ve Beşel, F. (2017). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışları: Sakarya İli Alan Araştırması. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(1), 39-48.

Altunel, M. (2011). Sivil itaatsizlik ve mohandas k. gandhi. *TBB Dergisi*(93), 443-458.

Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*. 36(2), 818-860. <https://www.jstor.org/stable/2565123>.

Arafat, Ş.B. (2019). *Bilgilendirmeye Yönelik Mükellef Haklarının Vergi Bilincine Etkisi: Konya İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aras, N. (2023). Basit usul vergilendirmede gelir vergisi istisnası ve değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 46(416), 61-71.

Arslan, A. (2023, Kasım, 6). Vergilendirmede basit usuldeki muafiyeti hatta basit usulun kendisini kaldırmanın zamanı gelmedi mi? *Ekonomim*. <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi>

Arıkan, Z ve Önkan, Ö (2021). Vergi İsyanları. N. Tufekçi, A. Korkut ve H. Karacan (Ed.) *Eurasian Conference On Language & Social Science* içinde (544-554). <https://www.eclss.org/>.

Arıkan, Z. (2018). Türkiye’de Basit Usulde Vergilendirme. V. Yurdadoğ, E. Atalmış, F. Çiftçi ve A. Yatbaz (Ed.), 4. *Uluslararası Stratejik Araştırmalar Kongresi 2018* İçinde (s.499-505). Turkuaz Kongre Yayınları.

Arıkan, Z., Tosuner, M. ve Yereli, A. B. (2004). *Türk vergi sistemi* (9.b.). İzmir: Masaüstü Yayıncılık.

Arıkan, Z. ve Tosuner, M. (2009). *Türk vergi sistemi*, İzmir: Masaüstü Yayıncılık

Armut, F. (2019). *Mükellefin Vergiye Gönüllü Uyumunda Vergi Ahlakı Faktörünün Değerlendirilmesi (Amasya İli Örneği)*. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Arslan, M. ve Biniş, M. (2012). Türk Vergi Sisteminde Basit Usulde Vergilendirmenin Etkinliği. *Mali Çözüm Dergisi* (112), 53-71.

Atalay, G. (2023). Belediyelerde dijital katılımcı bütçe deneyimi: Helsinki katılım oyunu. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 32(2), 131-160. <https://www.researchgate.net>.

Atar, B. ve Şener, E. (2021). Çalışma Hayatında Ahlak Ve Etik Üzerine Bibliyometrik Bir Çözümleme . *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 29-42. <http://aksarayiibd.aksaray.edu.tr>.

Avcı, M., Taşdemir, Y. ve Kılıç, Ö. (2022). İslam Ekonomisinde Vergi Uyumı: Dünya Değerler Araştırmasından Bulgular. *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi/Journal of Islamic Economics and Finance*. 8(1), 1-37. <https://doi.org/10.54863/jief.1006142>.

Ayas. I. ve Saruç, N. T. (2015). Vergi Kültürü Ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,: 17(2). <https://dergipark.org.tr/en/pub/akuiibfd/issue/24313/257657>.

Aybarç, S., Selim, S.ve Arslan, N. S. (2020). Vergilendirme Ve Demokrasi Arasındaki İlişkinin Analizi: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(TBMM'nin 100. Yılı ve Millî İrade Özel Sayısı), 241-266. <https://doi.org/10.32709/akusosbil.738587>.

Ayber, M. (2022). *Vergi Ahlakı Belirleyicilerinin Ülkeler Arası Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aydın, A. ve Çaşkurlu, E. (2013). *Kamu maliyesi* (2.b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Aydoğdu Bozdağ, C. ve Rakıcı, C. (2023). Vergi Dairesi Personelinin ve Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Algısı: Trabzon Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*(38), 181-197. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.1209095>.

Aydoğdu, C. (2014). *Yükümlü Psikolojisi Açısından Vergilendirme ve Bir Uygulama Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bahtiyar, E. (2023). Vergilemede bilgi değişimi ve vergi cennetlerine ilişkin kurumsal önlemler. *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi (C-iasoS 2022 Özel Sayısı)*, 117-132. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.1239205>.

Bakırtaş, D. (2016). Kurumlar, vergi kültürü ve ekonomik büyümek. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 67-87. <https://dergipark.org.tr>.

Bay, H. (2003). *Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bayram, M., ve Macit, M. H. (2021). Şiddetli Direnişlere Karşı Şiddetsiz Bir Yöntem Olarak Sivil İtaatsizlik. *FLSF Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi* (31), 153-170.

Bayraklı, H. H., Sağbaş, İ. ve Lütfi, Ural. (2004). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Uşak İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 6(1), 197-214.

Bertrand, A. (2001). *Ahlak felsefesi* (2.b.). Çev. S. Zeki, Sadeleştiren. H. Altıntaş. Akçağ Yayınları.

Bhatia, P ve Nair, S. (2022). Estimating the Determinant of Tax Morale of India. Omprakash K. G. and Shivprakash A. (Ed) *Twentieth AIMS International Conference on Management* içinde (649-654). ISBN: 978-1-943295-20-3.

Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bilen, A. ve Börekci Şahan, H. (2022). Geçiş Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi Ve Karapara Kavram İncelemesi, *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, (Geçiş Ekonomilerinin 30. Yılı Özel Sayısı), 60-81.

Bilgiç, İ., ve Pirdal, B. (2021). Ekonomi Politikası Perspektifinden Vergilemenin Önemi: Opec Üyesi Ortadoğu Ülkeleri Örneği. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 15-38. <https://doi.org/10.53443/anadoluibfd.952745>.

Bilgin, C. (2014). Determinants of tax morale in Spain and Turkey: an empirical analysis. *European Journal of Government and Economics*, 3(1), 60-74. <http://dx.doi.org/10.17979/ejge.2014.3.1.4297>.

Bilgin, C., ve Bilgin, H. K. (2016). An Empirical Analysis Of Tax Morale In Bosnia-Herzegovina. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(9), 166-183. <https://dergipark.org.tr>.

Bilgin, H. K. (2011). Vergi ahlakının teorik çerçevesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-277. <https://dergipark.org.tr>.

Bilici, N. (2016). *Türk vergi sistemi* (36.b.). Ankara: Seçkin Kitabevi.

Biniş, M. (2015). Vergi adaletini sağlamaya yönelik bir araç: esnaf muaflığı. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 52-63.

Bulut, G. (1996). *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Buyrukoğlu, S., ve Erasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(375), 116-127.

Buyrukoğlu, S., ve Şimşek, M. H. (2022). Davranışsal İktisat İle Vergi Bilinci, Vergi Kaybı Ve Kayıtdışı Ekonomi Arasındaki İlişkinin Yargı Kararları Özelinde İncelenmesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 18(206), 261-284. <https://www.researchgate.net>.

Can, E. ve Duran, İ. (2015). Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (606), 55-71. <https://dergipark.org.tr>.

Canbay, T. ve Çetin, G. (2007). Vergiye Uyum Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 52-64. <https://dergipark.org.tr>.

Candan, K. ve Bilgin, M. (2011). Sivil İtaatsizlik. *Yasama Dergisi*(19), 57-94. <https://dergipark.org.tr>.

Casey, J. T., ve Scholz, J. T. (1991). Beyond Deterrence: Behavioral Decision Theory And Tax Compliance. *Law and Society Review*, 25(4), 821-843. <https://doi.org/10.2307/3053871>.

Castañeda, N. (2023). Fairness and tax morale in developing countries. *Studies in Comparative International Development*, 1-25. <https://doi.org/10.1007/s12116-023-09394-z>.

Çakar Pürsünerli, E. (2013). Vergiye karşı direnme şekilleri ve vergi inzivası. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 17(1-2), 1293-1314. <https://dergipark.org.tr>.

Çakır, M. (2021). Basit usulde tespit edilen ticari kazançların gelir vergisinden istisna tutulmasına yönelik düzenlemenin değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi*, 17(201), 2381-2394.

Çataloluk, C. (2008). Vergi karşısında mükelleflerin tutum ve davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(20), 213-228.

Cesur, A. ve Çelikkaya, A. (2014). Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi . *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 1-14. <https://dergipark.org.tr>.

Clotfelter, C. T. (1983). Tax evasion and tax rate—analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363–373. <https://doi.org/10.2307/1924181>.

Coşkun, R. Altunışık, R, Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım E. (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri Spss Uygulamalı* (8.b.). Sakarya: Sakarya Kitabevi.

Cural, M. ve Öner, S. (2023). Vergi Karmaşıklığı Üzerine Literatür İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 45(412), 21-39.

Cural, M., Pekkaya, M., ve Dibek, E. (2016). Sağlık Hizmetlerinden Memnuniyet İle Vergi Tutum ve Davranışları Arasındaki İlişki. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 12(27), 83-104.

Cyan, M. R., Koumpias, A. M., ve Martinez-Vazquez, J. (2016). The Determinants Of Tax Morale İn Pakistan. *Journal of Asian Economics*, 47, 23-34. <https://doi.org/10.1016/j.asieco.2016.09.002>.

Çelik, E. ve Sağbaş, İ. (2023). Deneyisel Çalışmalar Özelinde Vergi Uyumu Literatürüne Kısa Bir Bakış. *Maliye Çalışmaları Dergisi*(69), 187-210. <https://doi.org/10.26650/mcd2022-1178813>.

Çelik, K., ve Eroğlu, O. (2014). İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi: Zonguldak İli Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 301-326. <https://dergipark.org.tr>.

Çetinkaya, Ö., Edizdoğan, N. ve Gümüş, E (2018). *Kamu maliyesi*. (12.b.). Bursa: Ekin Yayınevi.

Çiçek, (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri*. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çiçek, S., ve Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği. *Sosyo-Ekonomi*, 24(28), 43-64. <https://doi.org/10.17233/se.13784>.

Çoban, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çorum Gelir İdaresi Başkanlığı (26.11.2022).

Dağılgan, G. (2023). Ekonomik büyüme ve hukukun üstünlüğünün kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi: gelişmekte olan ülkeler örneği. *Social Mentality And Researcher Thinkers Journal (Smart Journal)*, 8(66), 2554-2561. <http://dx.doi.org/10.292>.

Dağ, M. ve Kılınç, F. (2016). Esnaf Kavramının Gelir Vergisi Kanunu Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Dergisi*, 14(28), 249-266.

Daude, C., Gutierrez, H., ve Melguizo, A. (2013). What Drives Tax Morale? A Focus On Emerging Economies. *Review of Public Economics*, 207(4), 9-40.

Değirmenci, T., ve Beşel, F. (2022). Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karmaşıklık Analizi. *Maliye Dergisi*, 158, 182-178.

Demir, H. İ. (2018). Kültür, vergi kültürü ve vergi anlayışı, *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 99-111. <https://dergipark.org.tr>.

Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri: Ege Bölgesi Örneği*. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirtaş Aydoğan, S. (2017). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergiye karşı davranışları etkileyen faktörlerin değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*(3), 14-22.

Doerrenberg, P., ve Peichl, A. (2018). Tax Morale and the Role of Social Norms and Reciprocity: Evidence from a Randomized Survey Experiment. *Cesifo Working Paper Series No.7149*, 1-37. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3237993>.

Doğan, B. S., ve Aktaş, E. E. (2023). Mükelleflerin Vergiye Uyum Kararları Üzerinde Etkili Unsurlar. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 18(1), 43-58. <https://doi.org/10.48145/gopsbad.1254031>.

Doğan, B.S. (2020). Vergi ahlakı: Benno Torgler özelinde bir literatür taraması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(380), 36-45.

Doğan, Ö. (2004), *Etik ve ahlak felsefesi*, İstanbul: İnkılap Yayınları.

Duran, İ. (2013). *Kadıköy İlçesinde Ücret ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dubin, J. A., Graetz, M. J., ve Wilde, L. L. (1990). The Effect Of Audit Rates On The Federal Individual Income Tax, 1977-1986. *National Tax Journal*, 43(4), 395-409.

Durdu, M. (2018). Sivil itaatsizlik kavramı ve “vergi itaatsizliği”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(2), 255-290. <https://doi.org/10.15337/suhfd.310514>.

Egeli, H., ve Diril, F. (2014). Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü: İzmir İli İçin Bir Uygulama. *Sosyo-Ekonomi*, 22(22), <https://doi.org/10.17233/se.10752>.

Ekinci, A. C. (2014). Kaynakta vergilendirme uygulamasının vergi yapısına etkisi. *Vergi Raporu*, (179), 29-53. <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org>.

Elmas, M. (2019). Petrol endüstrileri ve petrol ihraç eden ülkeler. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(3), 29-41

Engin, İ., Haydar Lütfü, E., ve Saraçoğlu, F. (2014). *Maliye ders notları* (10.b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Erdemir, E. (2012). Etik ve ahlak arasında iky/hrm in between ethics and morality. *Turkish Journal of Business Ethics* (5), 5-19. <https://www.researchgate.net/publication>.

Eren, M (2014). Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 174, 98-124.

Ergün, İ. (2016). *Vergi Ahlakı: Uygulamalı Örnek (Tekirdağ Örneği)*. Yüksek Lisans Tezi. Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ergür, O. K. (2020). Vergi idaresinin denetim ve bilgi edinme yolları. *Pearson Journal*, 5(5), 1–6. <https://pearsonjournal.com/index.php/pub/article/view/12>.

Eroğlu, A. (2018). Vergileme kapasitesini belirleyen faktörler ve türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi . *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi* , 3(5), 56-69. <https://doi.org/10.25204/iktisad.320019>.

Ertemel, Y. (2018). *Vergi Hukukunda Belge İbrahim Yükümlülüğü ve Nemo Tenetur İlkesi*. Yüksek Lisans Tezi. Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gangl, K., Torgler, B., Kirchler, E., ve Hofmann, E. (2014). Effects of supervision on tax compliance: Evidence from a field experiment in Austria. *Economics Letters*, 123(3), 378-382. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2014.03.027>.

Gelir İdaresi Başkanlığı - Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı - Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü : 41931384- 120 [231-2018-3] - Esas ve 54789 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 04.12.2018 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 04.12.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2022). Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, (Yayın no. 426). www.gib.gov.tr. (Erişim tarihi: 15.07.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2022). Kazancı Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Gelir Vergisi İstisnası Rehberi, (Yayın no.426) .www.gib.gov.tr. (Erişim tarihi: 16.07.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2023). Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Gelir Vergisi İstisnası Rehberi, (Yayın no.454). <https://www.gib.gov.tr>. (Erişim tarihi: 16.07.2023).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2024). Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Gelir Vergisi İstisnası Rehberi, (Yayın no.469). <https://www.gib.gov.tr>. (Erişim tarihi: 06.02.2024).

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Yayın No:426, Şubat 2022, . www.gib.gov.tr. Erişim tarihi (27.12.2022).

Gencel, U., ve Elif, K. (2012). Vergi Kültürü Ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.

Gerçek, A. (2016). Yerel vergi bilincinin faktör analizi ile değerlendirilmesi: Bursa örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14(28), 443-465. <https://dergipark.org.tr>.

Gergerlioğlu, U., ve Mcgee, R. W. (2017). Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilincine Yönelik Tutumları: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Örneği. *Researcher: Social Science Studies*, 10(5), 383-407. <http://dx.doi.org/10.18301/rss.384>.

Geyik, O. ve Altunakar Mercan, S. Ş. (2019, Ekim 10-12). *Oyun Yöntemiyle Vergi Bilincinin Oluşturulması: Taxlandia Oyun Uygulamasının İncelenmesi*. III. International Symposium on Economics, Politics and Administration. Diyarbakır, Türkiye.

Gök, A. (2007). Basit usulde vergilendirmenin ekonomik etkileri. *Öneri Dergisi*, 7(27), 281-290. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.686909>.

Gökbunar, A. R., Selim, S., ve Yanikkaya, H. (2007). Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69-94. <http://dx.doi.org/10.5455/ey.10632>.

Göksu, G. G. (2020). Vatandaş bütçe bilinci ve bütçe bilincinin artışında etkili olan faktörlerin analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (66), 126-146. <https://dergipark.org.tr/en/pub/dpusbe/issue/57463/734425>.

Grasmick, H. G., ve Bursik Jr, R. J. (1990). Conscience, Significant Others, And Rational Choice: Extending The Deterrence Model. *Law and society review*, 24(3), 837-861. <https://doi.org/10.2307/3053861>.

Güler, A. (2012). *Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Elde Edilen Gelirlerin Basit Usulde Vergilendirilmesinin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güner, Ü. (2008). *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güney, G. (2018). *Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu Açısından Yüksek Öğretiminin Rolü: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güneş, F. (2011). Bazı piyasa ekonomisi uygulamaları: Türkiye, Eski Sovyetler Birliği ve Doğu Avrupa. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası* 46, 1-10.

Gündem, F. (2022). Türkiye’de vergi uyumu ve mekansal farklılıklar, 2013-2020. *Fiscaoeconomia*, 6(3), 1433-1456.

Günindi, B. N. (2023). *Türk Vergi Hukukunda Kişisel Verilen Korunması ve Vergi Mahremiyeti*. Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gür, E. (2018). Vergi uyumu kavramı ve teorik çerçevesi. E. Alsu (Ed.), *Güncel İşletme Araştırmaları* içinde (s. 5-44). İksad Publishing House.

Gürbüz, H. (2019). *Serbest Meslek Erbablarının Vergi Algısı: Ege Bölgesi Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gürçam, Ö. S., ve Moç, T. (2019). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Iğdır Üniversitesi İktisat Ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Business & Management Studies: An International Journal*, 7(4), 1405-1426. <https://doi.org/10.15295/bmij.v7i4.1194>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Yayın No:426, Şubat 2022, . www.gib.gov.tr. Erişim tarihi (27.12.2022).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>. Erişim Tarihi (15.03.2024).

Hacıköylü, C. ve Ay, Ş. (2023). Trc3 Bölgesinde (Mardin, Batman, Siirt, Şırnak) Vergi Ahlakının Belirleyicileri: Nitel Bir Analiz. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(1), 170-202. <https://doi.org/10.53443/anadoluibfd.1200544>.

Hançerlioğlu, O. (1976). *Felsefe ansiklopedisi* (1.c.). İstanbul: Remzi Kitabevi.

Hançerlioğlu, O. (2007). *Toplum bilim sözlüğü*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Hızarcı Beşer, B. ve Yiğit Çetin, U. (2023). Dünya Değerler Anket Verileri İle Türkiye’de Vergi Ahlakının Değişiminin İncelenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, (11), 1-13. <https://doi.org/10.58627/dpuibf.1172010>.

Holkova, B., Malichova, E., Falat, L., ve Pancikova, L.(2023). Determinants of Tax Ethics in Society: Statistical and Logistic Regression Approach. *Mathematics*, 11(2341), 2-21. <https://doi.org/10.3390/math11102341>.

Hosseini Kondelaji, M., Sameti, M., Amiri, H., ve Moayedfar, R. (2016). Analyzing Determinants Of Tax Morale Based On Social Psychology Theory: Case Study Of Iran. *Iranian Economic Review*, 20(4), 581-598. <https://doi.org/10.22059/ier.2016.59611>.

Ibrahim, M. A., Myrna, R., Irawati, I., ve Kristiadi, J. B. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 220–225. <https://dergipark.org.tr/en/pub/ijefi/issue/32021/354229>.

İrteş Gülşen, M., ve Köleoğlu, N., (2018). Türkiye ve Ortadoğu ülkelerinde vergilemede gönüllü uyuma ilişkin göstergelerin bulanık kümeleme analizi ile

değerlendirilmesi. Z. Gölen ve A.Temizer (Ed.), *Geçmiş ve Gelecek Bağlamında Orta Doğu* içinde (s. 283-299), Institut za Geografiju.

İzgi, K. (2011). *Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği*. Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

James, S. ve Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, *Journal of Finance, and Management in Public Services*, 2(2), 27-72.

Kalaycı, Ş. (2014). *Spss uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri* (6.b.). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Kandak, M. ve Mertol, G. (2021). Eğitim Düzeyi İle Vergi Gelirleri İlişkisi: İlkokul Ve Ortaokul Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma. *Eğitim Bilim ve Araştırma Dergisi*, 2(1), 9-24. <https://dergipark.org.tr>.

Karaaslan, A. ve Sandalcı, U. (2015). Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizine Yönelik Bir Uygulama. *Finansal Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(607), 37-53. <http://www.ekonomikyorumlar.com.tr>.

Karaca, C., Oktay, S., ve Yemez, İ. (2020). Vergi Uyumunun Ekonomik ve Sosyo-Kültürel Belirleyicileri: Sivas İli Örneği. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, (Sonbahar Özel Sayı I/II), 62-73. <https://dergipark.org.tr>.

Karaca, R. (2015). *Vergi Bilinci ve Vergi Algısı Kütahya İlinde İlköğretim Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karalar, M. A. (2019). *Vergi Ahlakı Ve Vergi Uyumunu Açısından Yapılandırma Kanunlarının Değerlendirilmesi (2011-2018)*. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Katkat, Ö. M. (2009). Beyan esasına dayanan vergilerde vergi kayıp ve kaçaklarının muhasebe kayıtları yönünden tespitine yönelik bir araştırma. *Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog* (255), 261-304.

Kaya, O. K. A., ve Sağbaş, İ. (2020). Sosyal Medyada Vergi Algısı. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 21-34.

Kayhan, A. ve Taş, B. (2023, 21 Haziran). 7000 TL'yi aşan tutardaki tahsilat ve ödemelerin finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunluluğu. <https://turkishlawblog.com/insights/detail/7000-tlyi-asan-tutardaki-tahsilat-ve->

[odemelerin-finansal-kurumlar-araciligiyla-yapilmasi-zorunlulugu](#). (Erişim tarihi: 23.05.2024).

Keskin, E. ve Mastar Ö. P. (2021). Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme, *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137-158. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijpf>.

Kılıçoğlu, İ. (1988). *Ahlak-Hukuk ilişkisi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınevi.

Kırbaş, S. (2004). *Vergi hukuku temel kavramları ilkeler ve kurumlar* (16.b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kitapçı, İ. (2017). *Vergi etiği vergi psikolojisi* (3.b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Koç, Ö. E. (2019). Mükelleflerin vergi aflatına bakışı: Çorum ili üzerine bir araştırma. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 159-174. <https://dergipark.org.tr>.

Konukçu Ü. D. (2021). Güvenin vergi ahlakı üzerindeki etkisi: ülkeler arası bir araştırma. *Mali Cözüm Dergisi/Financial Analysis*, 31(163), 93-122.

Kuçuradi, İ. (2014). *Uludağ konuşmaları*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Yayınevi.

Kurt, S. ve Bozdoğan, D. (2023). Vergi Cennetlerinin Uluslararası Vergi Rekabetine Olumsuz Etkileri. *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 78-93. <https://doi.org/10.54993/syad.1242843>.

Küçük, L. (1997). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri*. Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Martinez-Vazquez, J., ve Torgler, B. (2009). The Evolution Of Tax Morale İn Modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 1-28. <https://doi.org/10.2753/JEI0021-3624430101>.

McGee, R. W. (2006). Three views on the ethics of tax evasion. *Journal of Business Ethics*, 67, 15-35. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9002-z>.

McGee, R. W. (2007). The ethics of tax evasion: A survey of Australian opinion. Available at SSRN 979410, 1-25. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.979410>.

Meçin, M. (2022). Demokratik bir direniş türü olarak sivil itaatsizlik ve meşruluk problemi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 21(3), 1270-1282. <http://dergipark.org.tr/tr/pub/jss>.

Murphy, K., ve Torgler, B. (2005). Tax Morale İn Australia: What Shapes İt And Has İt Changed Over Time?. *Journal Of Australian Taxation*, 7(2), 298-335. <https://search.informit.org/doi/10.3316/agispt.20051904>.

Nerré, B. (2001). The concept of tax culture. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 94(2001), 288-295. <https://www.jstor.org>.

Niesiobędzka, M. (2014). Relations between procedural fairness, tax morale, institutional trust and tax evasion. *Journal of Social Research & Policy*, 5(1), 41-52.

Nuttall, J. (1997). *Ahlak üzerine tartışmalar*. İstanbul: Ayrıntı Yayınları.

Omprakash K Gupta and Shivprakash Agrawal Bhatia Pooja and Nair Sthou OPEC Annual Statistical Bulletin, 2023. <https://asb.opec.org/>.

Organ, İ., ve Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlaki Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 241-271. <https://dergipark.org.tr>.

Orhaner, E. (2007). *Kamu maliyesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Orviska, M., ve Hudson, J. (2003). Tax Evasion, Civic Duty And The Law Abiding citizen. *European Journal of Political Economy*, 19(1), 83-102. [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(02\)00131-3](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(02)00131-3).

Öğdüm, P. ve Arslaner, H. (2021). Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyi İle Vergi Bilinci İlişkisi: Aydın İli Örneği . *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(39), 154-180.

Öğdüm, P., ve Arslaner, H. (2021). Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyi İle Vergi Bilinci İlişkisi: Aydın İli Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (39), 154-180. <https://dergipark.org.tr>.

Ömürbek, N., Çiçek, H. G., ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, 153(2007), 102-122.

Ömercioğlu, A. (2022). 7318 sayılı kanun ile eklenen vergi kaçakçılığı suçları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 167-192.

Öner, E. (2015). *Türk Vergi Sistemi* (5.b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Özkan, (2017). Vergi kültürü ve ahlakının gelişiminde eğitim faktörünün rolü. *Yaklaşım Dergisi (E- Yaklaşım)* (289), 473-486. <https://www.researchgate.net>.

Özmen, İ. (2018). Bitmeyen kavga: vergi, vergide bir pasif direnç örneği Henry Thoreau. *Sosyoekonomi*, 26(36),161-177.

<https://doi.org/10.17233/sosyoekonomi.2018.02.09>.

Öztürk, N. (2019). Vergi bilincini şekillendiren en etkili iç ve dış faktörler . *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 792-802 .
<https://doi.org/10.33905/bseusbed.604848>.

Palil, M. R. (2010). *Tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia*. Doctoral dissertation, University of Birmingham.

Parlaungan, G. (2014). *The Tax Morale of the Individual Taxpayers in Indonesia by Demographic Factors*. Doctoral dissertation, PhD Dissertation. Curtin University.

Pham, T. M. L., Le, T. T., Truong, T. H. L. ve Tran, M. D. (2020). Determinants Influencing Tax Compliance: The Case Of Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(2), 65-73. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no2.65>.

Pınar, R. (2021). *Vergi Ahlakının Etkileyen Faktörler: Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Rodriguez-Justicia, D., ve Theilen, B. (2023). Ideological Alignment, Public Sector Size And Tax Morale: Empirical Evidence From OECD Economies. *Humanities and Social Sciences Communications*, 10(1), 1-11. <https://doi.org/10.1057/s41599-023-02059-1>.

Russo, F. F. (2013). Tax morale and tax evasion reports. *Economics Letters*, 121(1), 110-114. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2013.07.004>.

Rutkauskas, V. (2019). Tax morale and public sector revenues in baltic Countries. *Socialinė Teorija, Empirija, Politika Ir Praktika*, 19, 26-43. <https://doi.org/10.15388/STEP.2019.9>.

Rüstemoğlu, I. (2023, 24 Mart). Basit usulde vergilendirme nedir? Şartları nelerdir?. <https://www.parasut.com/blog/basit-usulde-vergilendirme> (Erişim tarihi: 15. 07. 2023).

Sağlam, E. (2006). Tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara yapılan ödemelerde vergi kesintisi. *I. Yaklaşım Dergisi*, 165, 123-131. <https://www.denet.com.tr>.

Sağlam, M. (2013). Vergi algısı ve vergi bilinci üzerine bir araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinde vergi algısı ve bilinci. *Sosyoekonomi*, 19(19), 316-334.

Sağlam, M. ve Aytaç, D. (2015). Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları: Çorum Örneği. *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 23(25), 127-148. <https://doi.org/10.17233/se.87363>.

Samadova, S. (2009). *Vergi Mükelleflerinin Vergileme Karşısındaki Davranışlarının Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sarı, B. ve Gencel, B. (2016). Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu Ve Vergi Bilinci: Malatya Merkez İlçe Örneği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 8(1): 1-17.

Saraç, Ö., ve Şeren, G.Y. (2022). Vergileme İlkesinde Tarafların Davranışları (Tavşan Kaç Tazı Tut Oyunun Mali Analizi). Ö. Saraç ve G.Y. Şeren (Ed.), *İlkesiz Vergilere Tepkiler* içinde (s.3-22). Efe Akdemi Yayınları.

Savaşan, F., Altundemir, M. E. ve Ulupınar, A. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması. *Maliye dergisi*, 162, 126-144.

Sever, E. ve Merve, K. (2024). Kayıt Dışı Ekonominin Belirleyicileri: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Panel ARDL Analizi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 9(23), 30-45.

Shmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. çev. Salih Turhan. Fakülteler Matbaası.

Siverekli, E., ve Ertuğrul, H. G. (2016). Misafirlikten Diasporaya Doğru: Suriyeli Sığınmacıların Vergi Algısı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir İnceleme. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14(27), 491-51. <https://dergipark.org.tr>.

Song, Y. D., ve Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics And Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public administration review*, 38(5), 442-452. <https://doi.org/10.2307/975503>.

Soydan, B. (2019). *Türkiye’de İller Düzeyinde Basit Usulde Vergilendirme, Gelir Vergisi ve Toplam Vergi Gelirlerinin İlişkisi: 2004-2017*. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sökmen Gürçam, Ö. ve Tekin, A.(2021). Vergi Affı Konusunda Yapılmış Çalışmaların Bibliyometrik Analizi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 30(3), 68-78. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cusosbil>.

Srinivasan, T. (1973). Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339-346. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(73\)90024-8](https://doi.org/10.1016/0047-2727(73)90024-8).

Şahan, Ö.ve Saraç, Ö. (2022). Türkiye'nin Genç Nüfus Avantajı, Genç İşsizlik Sorunu ve Genç Girişimci Destekleri, *Vergi Raporu*, 268, 115-129.

Şahbaz, K. İ., ve Saruç, N. T. (2012). Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği. *Sakarya İktisat Dergisi*, 1(4), 57-81.

Şanver, C. (2019). *Suç ve Cezaların Kanuniliği İlkesi ve Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmayanlar İçin Öngörülen Yaptırımın Karmaşıklığı*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2015). *Türk vergi sistemi* (12.b.). Bursa: Ekin Yayınevi.

T.C Resmi Gazete (1961, 1 Ocak). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Sayı: 10700 <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2022). *Merkezi Yönetim Mali İstatistik Bülteni*. Temmuz 19, 2023 tarihinde [2022-Haziran-Ayi-Merkezi-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Bulteni.pdf \(hmb.gov.tr\)](https://www.hmb.gov.tr/2022-Haziran-Ayi-Merkezi-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Bulteni.pdf).

T.C. Resmi Gazete (1961, 10 Ocak). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Sayı: 10703. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>.

T.C. Resmi Gazete (1984, 25 Ekim). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Sayı:18563.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=3065&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>.

T.C. Resmi Gazete (1989, 13 Haziran). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu. Sayı: 20194. <https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/TURMOB-2023-Yasa-Yonetmelik-MM/1-3568.pdf>.

T.C. Resmi Gazete (1998, 6 Aralık). 215 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Sayı: 23545. <https://www.alomaliye.com/2000/12/06/gelir-vergisi-genel-tebligi-seri-no-215-gvk-215/>.

T.C. Resmi Gazete (2004, 5 Kasım). 253 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Sayı: 25634. <https://www.alomaliye.com/1997/01/22/vuk-253/>.

T.C. Resmi Gazete (2014, 26 Nisan). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. Sayı: 28983. <https://www.turmob.org.tr/mevzuat/pratikBilgiler/60926f7f-ecce-493a-9e4f-e4aef805589f/katma-deger-vergisi-genel-uygulama-tebliği-2019>.

T.C. Resmi Gazete (2015, 24 Aralık). 459 Sıra No'lu Vergi Usul Kanun Genel Tebliği. Sayı: 29572 <https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/19242>.

T.C. Resmi Gazete (2016, 10 Şubat). 6663 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/02/20160210.pdf>.

T.C. Resmi Gazete (2017, 17 Aralık). 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Sayı: 30273. <https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/12984>.

T.C. Resmi Gazete (2018, 26 Mayıs). Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği. Sayı: 30432 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526M1-1.htm>.

T.C. Resmi Gazete (2021, 21 Aralık). 317 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Sayı: 31696. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211221-16.htm>.

T.C. Resmi Gazete (2021, 25 Aralık). 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Sayı: 31700. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220127-5.pdf>.

T.C. Resmi Gazete (2021, 26 Ekim). 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Sayı: 31640 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>.

T.C. Resmi Gazete (2022, 12 Aralık). 323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Sayı: 32059. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221230M2-13.htm>.

T.C. Resmi Gazete (2022, 20 Mayıs). 320 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Sayı:31847. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220526-4>.

T.C. Resmi Gazete (2023, 30 Aralık). 324 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Sayı: 32415. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231230M2-12.pdf>.

T.C. Resmi Gazete (2023, 30 Aralık). 557 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Sayı: 32415. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231230M2-15.pdf>.

T.C. Resmi Gazete (2023, 23 Mart). 7440 Sayılı Kanun Kapsamında Gümrük Alacaklarının Yeniden Yapılanmasına İlişkin Tebliğ. Sayı: 32141. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230323-1.htm>.

T.C. Resmi Gazete (22 Temmuz, 1998). 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Sayı: 23417 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/11/20221126-1.htm>.

Taing, H. B., ve Chang, Y. (2021). Determinants Of Tax Compliance İntention: Focus On The Theory Of Planned Behavior. *International Journal Of Public Administration*, 44(1), 62-73. <https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1728313>.

Tarım, N. ve Tuncer, G. (2022). Akıllı Maliye Politikası Ve Türkiye Değerlendirmesi, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1), 33-53. <https://doi.org/10.46737/emid.1108524>.

Taşdan, H.N. (2023). *Türkiye’de Vergi Afları ve 7440 sayılı Kanun Değerlendirmesi*, Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taşkın, Y.(2012). Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*(54), 67-90.

Taytak, M. (2010). İlköğretim 11. kademe öğrencilerinde vergi bilincinin tespiti: Ampirik bir araştırma. *Maliye Dergisi*, 158, 496-512.

Tekbaş, A. (2022). Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası. *İş ve Hayat Dergisi*.59-71. https://www.sekeris.org.tr/dergi/multimedia/dergi/164_basit_usulde_tespit_olunan_kazanclarda_gelir_vergisi_istisnasi.pdf (Erişim tarihi:15.07.2023).

Tekin, A. (2023). Mükelleflerin vergi uyum düzeylerinin ölçülmesi: Akdeniz bölgesi örneği. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 33(2), 743-754. <https://doi.org/10.18069/firatsbed.1263536>.

Teyyare, E. ve Dirican, H. (2022). Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 1-26. <https://doi.org/10.30927/ijpf.978623>.

Teyyare, E. ve Kumbaşı, E. (2016). Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü . *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (4), 1-30. <https://doi.org/10.11616/basbed.vi.455401>.

Timuçin, A. (2004). *Felsefe sözlüğü* (5.b.). İstanbul: Bulut Yayınları.

Topsakal, M. (2022). *Z Kuşağının Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci: Eskişehir İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Torgler, B. (2002). Direct democracy matters: Tax morale and political participation. In *Proceedings. Annual conference on taxation and minutes of the annual meeting of the National Tax Association*, 95 :50-59. <https://www.jstor.org/stable/41954264>.

Torgler, B. (2003 b). Tax morale in transition countries. *Post-communist economies*, 15(3), 357-381. <https://doi.org/10.1080/1463137032000139052>.

Torgler, B. (2003 a). Tax morale and institutions. *Crema Working Papers*, No. 2003-09. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.663686>.

Torgler, B. (2005). Tax morale in latin america. *Public Choice*, 122(1-2), 133-157.

Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal Of Political Economy*, 21(2), 525-531. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2004.08.002>.

Torgler, B. (2006). The İmportance Of Faith: Tax Morale And Religiosity. *Journal of economic Behavior & Organization*, 61(1), 81-109. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2004.10.007>.

Torgler, B. ve Schneider, F. (2005). Attitudes Towards Paying Taxes İn Austria: An Empirical Analysis. *Empirica*, 32(2), 231-250.

Torgler, B., Demir, I. C., Macintyre, A. ve Schaffner, M. (2008). Causes And Consequences Of Tax Morale: An Empirical İnvestigation. *Economic Analysis and Policy*, 38(2), 313-339.

Torgler, B.ve Valev, N. T. (2010). Gender And Public Attitudes Toward Corruption And Tax Evasion. *Contemporary Economic Policy*, 28(4), 554-568. <https://doi.org/10.1111/j.1465-7287.2009.00188.x>.

Tosuner, M., ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20. <https://dergipark.org.tr/en/pub/gaziuiibfd/issue/28330/301072>. Erişim tarihi:01.08.2023.

Tunçer, M. (2001). Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-2 (19), 1–7.

TÜRMOB, Mevzuat Sirküleri, 2021. <https://www.turmobil.org.tr/ekutuphane/Read/72ba4a5d-09a9-40f3-9196-728d0a0fbc3d>. (Erişim tarihi:23.05.2024).

Ubay, B. (2020). Dijital ekonominin dijital vergi cennetlerinin gelişimine etkisi. *Kocatepe İibf Dergisi*, 22(1), 28-44.

Uluatam, Ö. (2014). *Kamu maliyesi*, Ankara: İmaj Yayınları.

User, İ. (1992). *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uzunali, E. , Oğuz, Y. , Olca, V. , Dağ, M. , Kumaş, K. ve Güngör, A. (2021). Tax Awareness And Morality İn The Effectiveness Of Tax Revenues: Secondary School Teachers' Tax Perception Analysis İn Manavgat, Antalya . *Sosyoekonomi* , 29 (50), 131-147 . <https://doi.org/10.17233/sosyoekonomi.2021.04.07>.

Ülgen, A.O. (2023). *Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede vergi kültürünün önemi* (1.b.). İzmir Akademi Derneği.

Ünlü, U. (2020). Kayıtdışı ekonominin sosyal yapı ve vergi ahlakı üzerindeki etkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(471), 67-73. <https://orcid.org/0000-0003-2547-7609>.

Ünlükaplan, İ., Yurdadoğ, V., ve Akça, H. (2017). Geçiş Ekonomilerinde Maliye Politikası Uygulamalarına Anayasal İktisat Yaklaşımı. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1), 67-82.

Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27(4), 499-513. <https://doi.org/10.1086/NTJ41861983>.

Williams, C. C. ve Krasniqi, B. (2017). Evaluating The Individual-And Country-Level Variations In Tax Morale: Evidence From 35 Eurasian Countries. *Journal of Economic Studies*, 44(5), 816-832. <https://doi.org/10.1108/JES-09-2016-0182>.

Williams, C. ve Martínez, Á. (2014). Explaining Cross-National Variations In Tax Morality In The European Union: An Exploratory Analysis. *Studies of Transition States and Societies*, 6(1), 5-18.

Yalama, G. Ö., ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 77-97. <https://doi.org/10.11122/ijmeb.2013.9.20.433>.

Yaran, C.S. (2010). *Ahlak ve etik*, İstanbul: Rağbet Yayınları.

Yavuz, İ. S. (2021). Türkiye’de kamu harcamaları ve vergi yükü hakkındaki kamuoyu algısı üzerine bir inceleme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 44(394), 76-100.

Yeğen, B. (2013). *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yelman, E. (2021). Vergi karmaşıklığı bağlamında türkiye’de harcama vergilerinin okunabilirlik analizi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 145-165.

Yelman, E. (2022). Türkiye’de vergi afları üzerine yazılmış olan lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 211-238. <https://doi.org/10.30927/ijpf.972884>.

Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 161, 21-32.

Yıldırım, Z. ve Ağar, S. (2009). Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını*, 243, 1223-1262.

Yıldız, G. ve Aliyeva, N. (2023, 3 Temmuz). Vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ve varlığı tespit edilen tasdiksiz defterlerin ibraz yükümlülüğü. <https://lebibyalkin.com.tr/makale/vergi-incelemelerinde-defter-ve-belgelerin-ibraz-edilmemesi-ve-varligi-tespit-edilen-tasdiksiz-defterlerin-ibraz-yukumlulugu>. (Erişim tarihi:23.05.2024).

Yıldız, B., Yılmaz, C. ve Akbulut, G.(2016). Türkiye’de Basit Usulde Vergilendirme İle Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Nedensellik İlişkisi. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 5(10), 24-37.

Yıldız, G. ve Bakır, Z. (2019). Lise Öğrencilerine Yönelik Vergi Bilinci: Eskişehir Örneği. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(4), 294-307. <https://dergipark.org.tr>.

Yıldız, İ. ve Gür, E. (2017). Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinde “Vergi Ahlakı ve Vergiye Gönüllü Uyum” Medya ve İletişim İle Maliye Programları Özelinde. *Kesit Akademi Dergisi* (10), 692-714. <https://dergipark.org.tr>.

Yoruldu, M. (2020). Maliye önlisans öğrencilerinin vergi ahlâkı ve vergi bilincinin ölçülmesi: Kula meslek yüksekokulu örneği. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(469), 76-84. <https://orcid.org/0000-0002-1010-2938>.

Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Gökşen, F., Savcı, Ç. ve Tokgöz, E. (2010). Vergi, Temsilîyet Ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları. *İstanbul: Açık Toplum Enstitüsü ve Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Fonu*.

Ziyayi, H. (2022). *Türkiye’de Bulunan Yabancı Uruklu Öğrencilerin Vergi Algısı* . Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

EKLER

Ek 1: Anket Formu

BASİT USULE TABİ OLMA İLE VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI ARASINDAKİ İLİŞKİ: ÇORUM İLİ ÖRNEĞİ

Anket Formu

Bu anket formu, basit usule tabi vergi mükelleflerinin vergiyi nasıl algıladıkları ve vergiden nasıl etkilendiklerinden yola çıkılarak vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeylerinin saptanması amacıyla tamamen bilimsel bir çalışma için hazırlanmıştır.

Yaş: 18-27() 28-35() 36-44() 45-54() 55 ve üzeri()

Cinsiyet: Kadın() Erkek()

Medeni Hal: Evli() Bekar()

Sınıfınız

Ailenin Aylık Gelir Düzeyi: 0-5000() 5001-10.000() 10.001-20.000() 20.001 ve üzeri()

Eğitim Düzeyi: İlköğretim() Lise() Ön Lisans() Lisans() Lisansüstü()

Lütfen aşağıdaki ifadelere ilişkin düşüncenizi ilgili sütuna (X) ile işaretleyerek cevaplayınız

Soru No		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
	Vergi algısı ve vergi tanımına ilişkin bulguların elde edilmesine yönelik ifadeler.					
1	Teknolojik araçlar aile hayatımı olumsuz etkiler					
2	Vergi, toplumun tümünün yerine getirmesi gereken ahlaki bir vazifedir.					
3	Vergi, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığıdır.					
4	Vergi vatandaşlar üzerinde bir yükür.					
5	Vergi, vatandaşların gelir elde etme şevklerini kıran bir uygulamadır.					
	Vergi bilinci kavramına ilişkin bulguların elde edilmesine yönelik ifadeler					
6	Vergi bilinci, bireyin vergi ödemesi gerektiğini vicdanen hissetmesidir.					
7	Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım.					
8	Vergi mevzuatımızda yer alan vergi usul, esas ve oranları hakkında bilgi sahibiyim.					
9	Vergilerin tam ve doğru bir şekilde ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum.					
10	Bugün ödenmeyen vergilerin, gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttıracığını düşünüyorum.					
	Vergi bilincinin artırılmasına yönelik ifadeler					
11	Ödenen vergilerin net olarak nerelere kullanıldığının bilinmesi vergi bilincini artırır.					
12	Kamu hizmetlerinin nicelik ve niteliğinin artması vergi bilincini artırır.					
13	Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşlara yansıtılması vergi bilincini artırmaktadır.					
14	Adil vergi yükü dağılımını sağlayacak bir vergi reformu vergi bilincini artırır					
15	Toplumun eğitim, kültür düzeyinin artması vergi bilincini artırır.					
16	Medyada, sempozyum ve kongrelerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun vurgulanması vergi bilincini artırır.					
17	Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesi vergi bilincini artırmaktadır.					

Soru No		Tamamen Katlıyorum	Katlıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
	Vergi ahlaki kavramına ilişkin bulguların elde edilmesine yönelik ifadeler					
18	Başkasının vergi mükellefiyetini yerine getirmemesi beni etkiler.					
19	Vergi kaçakçılığının yaygın olması vergi ödeme isteğimi azaltır.					
20	Yüksek vergi oranları karşısında mükelleflerin vergi ödemekten kaçınması doğaldır.					
21	Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakları yaygındır.					
22	Vergilerini düzenli ödemek yerine vergi aflarından yararlanmayı tercih ederim.					
23	Fiyatların içinde bana yansıtılan vergilerin gelirim içinde büyük bir paya sahip olmadığını düşünüyorum.					
	Vergi yüküne kavramına ilişkin bulguların elde edilmesine yönelik ifadeler					
24	Ülkemizde vergi yükü yüksektir.					
25	Gelirim önemli bir kısmını vergi olarak ödüyorum.					
26	Ödediğim verginin bende yarattığı psikolojik baskı hissi oldukça fazladır.					
27	Kendimi her gün vergi ödemiş gibi hissediyorum.					
28	Bir harcama yaparken kendimi vergi ödemiş gibi hissetmiyorum.					
29	Fiyatların içinde KDV olması bana vergi ödemiş olma hissi vermiyor.					
	Vergi sistemine ilişkin bulguların elde edilmesine yönelik ifadeler					
30	Ödenen vergilerin topluma hizmet olarak geri döndüğünü düşünüyorum.					
31	Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır.					
32	Vergi mevzuatımız oldukça karışık ve anlaşılması zordur.					
33	Vergi kaçakçılığının önlenmesi için denetim ve cezaların daha ağır olması gerektiğini düşünüyorum.					