

TÜRKİYE'DE HİSSEDİLEN VERGİ YÜKÜ UNSURLARINI ANLAMAK: NİTEL BİR ANALİZ

Understanding the Elements of Perceived Tax Burden in Turkey: A Qualitative Analysis

Atıf / Citation

Püren, S., ve Yücedoğru, R., (2022). "Türkiye'de Hissedilen Vergi Yükü Unsurlarını Anlamak: Nitel Bir Analiz". *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8(2), 83-106.

Serap PÜREN

Doktora Öğrencisi,
YÖK 100-2000 Bursiyer Programı,
Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İİBF
Fakültesi Kamu Maliyesi ABD.
Zonguldak/Türkiye
serappuren67@gmail.com,
Orcid ID:0000-0002-3839-5218

Recep YÜCEDOĞRU

Doç., Dr.,
Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi,
İİBF Fakültesi,
Maliye Anabilim Dalı
Zonguldak/Türkiye
recep.yucedogru@beun.edu.tr,
Orcid ID:0000-0003-4798-9576

Araştırma & Yayın Etiği

Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiş, iThenticate yazılımı ile taranmış, araştırma yayın ve etiğine aykırılık edilmemiştir.

Research & Publication Ethics

This article was reviewed by at least two referees, a similarity report was obtained using iThenticate, and compliance with research/publication ethics was confirmed.

Copyright ©

Politik Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar
Merkezi, Sakarya/TÜRKİYE

Center for Political, Economic and Social
Research, Sakarya/TURKEY

Makale Bilgisi

Makale Türü: Araştırma Makalesi

Article Type: Research Article

Geliş Tarihi: 11.10.2022

Kabul Tarihi: 27.12.2022

Yayın Tarihi: 31.12.2022

CC BY-NC 4.0

Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial License altında lisanslanmıştır.

This paper is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial License

Türkiye’de Hissedilen Vergi Yükü Unsurlarını Anlamak: Nitel Bir Analiz¹

Özet

Vergi yükü ile ilgili yapılan birçok çalışma, Türkiye’de hissedilen vergi yükünün (subjektif vergi yükü) gerçek vergi yükünden (objektif vergi yükü) daha ağır algılandığını ortaya koymaktadır. Dolayısı ile çalışmanın çıkış noktası, Türkiye’de vergi yükünün olduğundan daha ağır hissedilmesinin altında yatan nedenlerin ortaya konmasını ve Türkiye özelinde subjektif vergi yükü unsurlarının belirlenmesini oluşturmaktadır. Çalışmada bu amaç doğrultusunda keşfedici nitel araştırma yöntemlerinden yarı-yapılandırılmış görüşmelerden yararlanılmıştır. Görüşmeler, katılımcılardan izin istenerek ses kaydına alınmış ve Gelir Vergisi mükellef gruplarından ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretliler ve gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, literatürde yer alan vergi yükü unsurlarının yanı sıra literatürde yer almayan diğer unsurların nitel analiz ile keşfedilmesi bu anlamda literatüre katkı sağlaması amaçlanmaktadır. Analiz sonucu, vergi adaleti, hükümete duyulan güven, risk algısının vergi yükünün olduğundan daha ağır hissedilme nedenleri olarak öne çıktığını göstermektedir. Gelir düzeyi yüksek olanlara düşük gelirlilere oranla daha fazla ayrıcalıklar tanınması vergi sisteminin adaletsiz algılanmasına gerekçe gösterilmektedir. Ayrıca, kamu harcamaları ödenen vergilerin karşılığı olarak algılanmakta ve mükellefler, ödenen vergiler karşılığında bekledikleri kamu hizmetini alamadıklarını ifade etmektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi Yükü, Objektif Yük, Subjektif Yük, Vergi Algısı, Vergi Mükellefi Algısı.

JEL Kodları: H2, H3, H4.

Abstract

Many studies on the tax burden reveal that the tax burden (subjective tax burden) felt in Turkey is perceived to be heavier than the actual tax burden (objective tax burden). Therefore, the starting point of the study is to reveal the underlying causes of the tax burden being felt heavier in Turkey and to determine the subjective tax burden elements in Turkey. For this purpose, semi-structured interviews, one of the exploratory qualitative research methods, were used in the study. The interviews were audio-recorded by asking the permission of the participants, and they were held with taxpayers who obtained commercial income, agricultural income, self-employment income, wage earners and real estate capital income from Income Taxpayer groups. In the study, it is aimed to explore the tax burden elements in the literature, as well as other elements that are not included in the literature, by qualitative analysis, to contribute to the literature in this sense. The results of the analysis show that tax justice, trust in the government, and risk perception stand out as the reason why the tax burden is felt heavier than it is. The fact that those with higher incomes are given more privileges than those with low incomes is given as a reason for the unfair perception of the tax system. In addition, public expenditures are perceived as the equivalent of the taxes paid, and taxpayers state that they do not receive the public service they expect in return for the taxes paid.

Keywords: Taxburden, Objectiveburden, Subjectiveburden, Taxperception, Taxpayerperception.

JEL Codes: H2, H3, H4.

¹ Yazarlar bu çalışma için 2021-51032793-01 Proje No’su ile Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Projeleri (BAP) tarafından desteklenmiştir

Giriş

Türkiye’de 2020 yılı vergi yükü%23.8 iken OECD ortalamasının vergi yükü %33.5dir (<https://data.oecd.org/>). Ancak OECD ortalamasının altında bir vergi yükü ölçümüne rağmen, mükelleflerin genel kanaatinin aksi yönde olduğu söylenebilir. Vergi yükünün ağır olduğuna yönelik ankete dayalı çalışmalarda mükelleflerin sorulan sorulara vergi yükünün ağır olduğu algısının yüksek olduğuna dair cevaplar verdikleri görölmektedir (Çiçek, 2006; Tuay ve Güvenç, 2007; Bessard, 2009). Bu da gerçek vergi yükü olan objektif vergi yükü ile hissedilen vergi yükü olan subjektif vergi yükü arasında bir farklılığın olduğuna işaret etmektedir.

Hissedilen (subjektif) vergi yükünün ölçülemeyeceğine dair literatürdeki kanı nedeniyle (Arşan, 1975; Şenyüz, 1995; Beşel, 2017) genellikle ulusal literatürün vergi yükünün daha çok objektif yönüne doğru bir yol izlediği görölmektedir (Koç ve Dağlı, 2007; Işık ve Kılınç, 2009; Çağdaş, 2011; İnaltong, 2012; Gürdal ve Yavuz, 2017; Kılıçaslan ve Yavan, 2017; Bağatur, 2018; Dağ, 2019; Akıncı ve Atalay, 2021). Fakat Türkiye’de de artık subjektif vergi yükü ile ilgili çalışmalara doğru bir eğilimin olduğu son yıllarda yapılan çalışmalardan anlaşılmaktadır (Demir, 2013). Bu anlamda objektif ve subjektif vergi yükü arasında farklılığın olduğuna ve bu farklılığa neden olan literatürdeki unsurlara yönelik olan en kapsamlı çalışmalara Demir (2013)’in çalışması örnek gösterilebilir. Demir (2013)’in bu çalışmasında ölçülmesi imkansız olarak ifade edilen subjektif vergi yükü için bir ölçek geliştirmiş ve çalışma sonucunda, yaşın, cinsiyetin ve medeni durumun subjektif vergi yükü üzerinde etkili olduğunu bulmuştur. Ayrıca, gelir düzeyi, eğitim düzeyi ve mükellefiyet süresi arttıkça hissedilen vergi yükünün de arttığı sonucuna ulaşmıştır.

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde vergi yükünün ağır hissedilme nedenlerini mükellef algılarından keşfedici nitel yöntemle ortaya koyan kapsamlı bir çalışma olmadığı göröldüğünden bu alandaki eksikliği gidermek amacıyla bu çalışmanın yapılmasına karar verilmiştir. Bu bağlamda çalışma, vergi yükünün olduğundan daha ağır hissedilmesine neden olan unsurlara odaklanmıştır. Bu unsurlar için öncelikle literatür kritik bir şekilde analiz edilmiş geniş bir çerçeve sunmadığı görölmüştür. Uluslararası literatürün, ulusal literatüre göre hissedilen vergi yükü çalışmaları bakımından önde olduğu (Bessard, 2009; Fochmann vd.,2010; Oberholzer ve Stack, 2014) ulusal literatürün hissedilen vergi yükü çalışmaları için çok sınırlı olduğu bu bağlamda yabancı literatürün ulusal literatüre göre önde olduğu söylenebilir.

Çalışmada, yöntem olarak keşfedici araştırma yöntemlerinden görüşmeler (mülakat) kullanılarak mükelleflerin bu konudaki görüşleri alınmış ve vergi yükü üzerinde etkili unsurlar için daha geniş bir çerçeve sunmaya çalışılmıştır. Keşfedici nitel yöntemlerden yarı-yapılandırılmış görüşmeler ile mükelleflerin vergi yükü üzerinde literatürde öne çıkan vergi adaleti, hükümete duyulan güven ve risk algısı gibi vergi yükü algısını etkileyebilecek unsurlar hakkında derinlemesine görüşleri alınmıştır. Görüşmelerde, yarı-yapılandırılmış görüşme sorularından oluşan görüşme kılavuzundan

yararlanılmıştır. Görüşmeler, mükelleflerin kendilerini rahat ve güvende hissettikleri ve kendi belirledikleri yerlerde ya da araştırmacının görüşmeler için uygun gördüğü yerde ses kaydına alınarak gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler doygunluk seviyesine ulaştığında araştırmacı görüşmeleri sonlandırmıştır. Ardından görüşme kayıtları deşifre edilmiş ve görüşmeler transkripte edilmiştir. Veri analizi yöntemi ile bu analiz sürecinden elde edilen bulgular “kategori” ya da “tema” lara ayrılmıştır. Analizin çok sayıda veri ve araştırma kümesi için veri analizinin bilgisayar programları ile desteklenmesi verilerin daha hızlı şekilde işlenmesi ve düzeltilmesini sağladığından (Creswell, 2017:195; Merriam, 2018:198) nitel veri analizi için QSR Nvivo programından yararlanılmıştır.

Çalışma, Türkiye’de hissedilen vergi yükü unsurlarına kuramsal bir çerçeve çizmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye’de hissedilen vergi yükünün olduğundan daha ağır algılanmasına neden olan literatürdeki açık ve literatürde olmayan örtük unsurların ilk defa mükellef algılarından keşfedici nitel bir yöntemle tespit edilecek olması çalışmanın önemini ortaya koymaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde vergi yükü literatürü ve kavramsal çerçeveye değinilecek ve literatürün kritik analizi yapılacak ikinci bölümünde araştırma metodolojisi sunulacak ve son bölümde nitel analiz sonucu vergi yükü üzerinde etkili unsurlar ve ortaya çıkan yeni unsurlara değinilecektir. Çalışma ile vergi yükü üzerinde etkili unsurların belirlenmesinin politika yapıcıları için mükellef tercihlerini dikkate alan vergi politikaları oluşturulması ve mükellefler üzerindeki vergi baskısının azaltılması bakımından katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

1. Vergi Yükü Literatürü ve Kavramsal Çerçeve

Vergi yükü kavramının literatürde farklı şekillerde ele alındığı görülmektedir. Vergi yükünün uluslararası maliye literatüründeki bazı çalışmalarda; vergi yükü (tax burden) (Nunns ve Atrostic, 1991; Musgrave vd., 2016; OECD, 2000; Giles ve Caragata, 2001) vergi insidansı, vergi sıklığı (tax incidence) (Metcalf ve Fullerton, 2002; Kotlikoff ve Summers, 1986; Wasylenko, 1997) terimleri ile ele alındığı görülmektedir. Bu terimlerin yanı sıra vergi rasyosu (tax ratio) (Šimková, 2015; Günay, 2007), vergi kotası da (tax quota) (Machova ve Kotlan, 2012) vergi yükü yerine tercih edilen ve çalışmalarda kullanılan terimlerdenidir. Uluslararası maliye literatüründe genellikle vergi yükü yerine kullanılan “tax burden” teriminin tercih edildiği görülmektedir.

Maliye literatüründe objektif vergi yükü ile ilgili tanımlamalar birçok çalışmada farklı şekilde ifade edilmiştir. Buna göre objektif vergi yükünü Kotlikoff ve Summers (1986:1) vergi yükünü, geniş anlamda vergi politikalarının ekonomik refah dağılımı üzerine etkilerinin incelenmesi olarak tanımlamışlardır. Başka bir tanımda vergi yükü, dar anlamda vergi yükü ve toplam vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dar anlamda vergi yükü, merkezi yönetim bütçesi vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYİH)’ya oranını ifade ederken toplam vergi yükü kavramı ise vergi gelirleri toplamının GSYİH’ya oranını ifade etmektedir (DPT, 2001:48). Metcalf ve Fullerton (2002:1) ise vergi yükünü bir verginin ekonomik yükünü kimin taşıdığının belirlenmesi

olarak ifade etmişlerdir. Bu tanımlar aslında maliye literatüründe sadece objektif vergi yükünü ifade etmekte olup objektif vergi yükü, ödenen verginin gelir düzeyine oranlanması şeklinde tanımlanabilmektedir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017:35). Subjektif vergi yükü ise, mükelleflerin vergi ile ilgili tutum ve davranışlarına, karşı karşıya kalacaklarını düşündükleri vergi işlemleri ile sorunlarını göz önünde bulundurarak tutum davranışlarına verdikleri yön şeklinde ifade edilebilmektedir (Akdoğan, 2017:201).

1.1. Tarihsel Gelişim Süreci

Vergi yükü tahminine yönelik ilk çalışmalar, 20.yüzyılda İngiltere’de yapılmıştır (Arsan, 1968:3-4). İngiltere’de 1. Dünya Savaşı’ndan sonra Royal Statistical Society Head (Kraliyet İstatistik Topluluğu Başkanı) Herbert Samuel’in (Çeşitli Gelir Sınıflarının Vergilendirilmesi) ve Report of the Committee on National Debt and Taxation’a (Ulusal Borç ve Vergilendirme Komitesi Raporu) adlı çalışmalar ilk vergi yükü hesaplamalarındandır (Samuel, 1919). ABD’de ise ilk vergi yükü çalışması 1936-1937 yıllarında yapılan “Gelir sınıfları itibariyle Vergi Yükü Tahminleri” dir (Yaple, 1936)

Türkiye’de ise 1930 yılında vergi yükü konusuna önem verilmeye başlandığı ve Türkiye’ye davet edilen yabancı uzmanlardan konuyla ilgili rapor hazırlamasının istendiği görülmektedir. Bu rapordan 1930 yılında hazırlanan Rist Raporu’nda; yükümlülerin vergi yükünün yüksek olduğu ve vergi sisteminin daha çok dolaylı vergilere dayandığından vergi yükünün hafifletilmesi için kamu gelirleri içinde dolaysız vergilere ağırlık verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Tekeli ve İlkin, 1977)². 1937 yılında yapılan diğer bir vergi yükü çalışması ise, Fransız maliyeci J. Picharles’e ait rapordur. Türk vergi sisteminin düzenlenmesi için Picharles’in hazırladığı bu raporda, Türkiye’de sektörler itibariyle vergi yükünün dağılışına ait vergi yükü hesaplamalarına yer verilmiştir (1937: 17-19). Bu bağlamda Türkiye’de vergi yükü çalışmalarına başlanmasının uluslararası literatür ile aynı dönemlere rastladığı söylenebilir. Fakat, bu dönemler itibariyle yapılan tüm vergi yükü çalışmaları sadece matematiksel olarak hesaplanabilen objektif vergi yüküne aittir. Taşıdığı zorluklardan ötürü subjektif (hissedilen) vergi yükünün hesaplanmasının imkansız olduğu belirtilmektedir (Arsan, 1977:37; Beşel, 2017:11). Son yıllarda çok azda olsa vergi yükünün subjektif (hissedilen) yönünü araştıran çalışmaların da literatüre girdiği görülmektedir (Bessard, 2009; Fochmann, 2010; Demir, 2013; Oberholzer ve Stack, 2014).

²Türk Hükümeti’nin isteği üzerine Prof. Charles Rist tarafından hazırlanan ve 15 Eylül 1930 tarihinde “Mali Durum ve Ödemeler Dengesi Üzerine Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti’ne Rapor” adıyla Maliye Bakanlığı’na sunulan rapor. Ayrıntılı bilgi için Bkz. İlhan Tekeli ve Selim İlkin, 1929 Dünya Buharında Ekonomik Türkiye’nin İktisadi Politika Arayışları, 1977, ss.

1.2. Literatür'ün Kritik Analizi

Uluslararası literatürde objektif (gerçek) vergi yükü ile subjektif (hissedilen) vergi yükü arasındaki farka yönelik birçok çalışma, Türkiye'deki vergi yükünün OECD ortalamasının altında olduğu fakat yüksek hissedildiği sonucunu ortaya koymaktadır (Yunar, 1992; Koç ve Dağlı, 2007; Töralp, 2007; Işık ve Kılınç, 2009; Çağdaş, 2011; Gürdal ve Yavuz, 2017; Kılıçaslan ve Yavan, 2017; Dağ, 2019). Fakat literatür, vergi yükünün olduğundan daha yüksek hissedilmesinin nedenlerine ilişkin çok sınırlı çalışma olmasından ve bu çalışmaların genellikle literatür incelemesi ya da nicel yöntemli çalışmalar olmasından dolayı bu nedenlere ilişkin oldukça dar bir çerçeve sunmaktadır (Yunar, 1992; Bessard, 2009; Fochmann, 2010; Demir, 2013; Oberholzer ve Stack, 2014; Demir, 2016; Çat, 2020). Günümüze kadar vergi yükünün yüksek hissedilme nedenlerine odaklı oldukça dar olan bu literatüre Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1: Vergi Yükünün Yüksek Hissedilmesine Dair Literatür

Yazar	Yıl	Yöntem	Sonuç
Mustafa Yunar	1992	Teorik Analiz	Türkiye'nin 1980 yılından 1990 yılına kadar olan toplam, net vergi yükü ile ücretliler üzerindeki vergi yükünün hesaplanması sonucu, Türkiye'nin vergi yükünün OECD ülkelerine göre daha az olduğu fakat mükellefler üzerinde vergi baskısından dolayı daha fazla hissedildiği bunun başlıca sebebinin de dengesiz gelir dağılımı ve vergi sistemindeki karmaşıklıktan kaynaklandığı bulgusuna ulaşmıştır.
Pierre Bessard	2009	Teorik Analiz	Vergi Baskısı endeksi oluşturulmuş ve bu endekse göre düşük vergi yükü, finansal gizliliğin korunması, ademi merkezîyetçilik gibi nedenlerle en düşük vergi baskısına sahip ülkenin İsviçre (2.0) olduğu, İtalya (6.0) ve Türkiye'nin (6.0) en yüksek vergi baskısına sahip ülkeler olarak öne çıktığı bulgusuna ulaşmıştır.
Martin Fochmann, Dirk Kiesewetter, Kay Blaufus Jochen Hundsdoerfer ve Joachim Weimann	2010	Nitel Analiz: Literatür incelemesi	Literatür incelemesi sonucunda elde ettiği altı faktör üzerine nicel bir araştırma yapmıştır. Çalışma sonucunda, mükelleflerin marjinal vergi oranlarını nadiren doğru tahmin ettiğini, vergi mevzuatı

			karmaşıklığının politika yapıcıların kararları üzerinde etkili olduğu, mükelleflerin çalışma kararlarını verirken brüt ve net olmak üzere her iki ücret karışımına dayalı olarak karar verdiği anlaşılmıştır. Vergi ahlakı faktörü için, vergi ahlakının teorisinin öngördüğünden yüksek olduğu, vergi denetim ve cezalarının vergi ahlakını artırıcı etkide bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.
İ. Cemil Demir	2013	Nicel Analiz	Subjektif vergi yükünü ölçmek için bir ölçek geliştirdiği çalışmada, Türkiye açısından karşılaştırıldığında 2010 yılı için Maliye Bakanlığının açıkladığı objektif vergi yükünün yüzde 26,2 olduğu çalışma sonucu bulunan subjektif (hissedilen) vergi yükünün ise literatürün aksine daha düşük (yüzde 24) olduğu bulgusuna ulaşmıştır.
Ruanda Oberholzer ve E. M. Stack	2014	Nicel Analiz	Güney Afrika'da yapılan çalışma sonucunda, mali anestezi, adil vergileme, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi etkenlerin mükelleflerin vergi yüklerini görme ve tahmin etme şeklini etkileyen temel etkenler olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.
İ.C. Demir	2016	Nicel Analiz	Katlanılabilir vergi yükünün düzeyi ve artış/azalış nedenlerini araştıran çalışma sonucunda bu oranın yüzde 13 olduğu bulunmuştur. Türkiye'de katlanılabilir vergi yükü üzerinde etkili faktörlerin; kamu harcamalarının algılanma şekli, vergi adaleti, subjektif vergi yükü, ülkenin genel ekonomik durumu, şeffaflık algısı, vergi ahlakı, mükellefiyet süresi, eğitim seviyesi, verginin türü, vergi bilinç düzeyi, vatandaşlık bilinci ve geleneklere bağlılık olduğu sonucuna ulaşmıştır.
at	2020	Nitel Analiz	Türkiye'de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için mevzuat açısından kapsamlı bir literatüre sahip olmasının yanı sıra hala istenilen duruma ulaşılmadığı ve

			ciddi sorunların olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, yarı-yapılandırılmış görüşmeler sonucunda vergi adaletine etki eden faktörlerin ise; adalet kavramı, verginin konusu, vergi tarife politikası, vergi matrahını elde etme yöntemleri, adaletin sağlanmasında uygulanacak yöntemler, Türkiye’de vergi yükü dağılımı olduğu bulunmuştur.
--	--	--	---

Hissedilen vergi yüküne ait günümüze kadar yapılan çalışmaların genellikle literatür incelemesi ya da nicel analiz yöntemleri ile yapıldığı görülmektedir. Nitel yöntem ile yapılan çalışma ise mükellef odaklı olmayıp sadece vergi uzmanlarından oluşan katılımcılarla gerçekleştirilmiştir. Bu bakımdan günümüze kadar hissedilen vergi yükü üzerine yapılan çalışmaların mükelleflerin algılarına odaklı olmadığı görülmüştür. Çalışmanın hem literatür incelemesini içermesi hem de ilk defa keşfedici nitel bir yöntemle yarı-yapılandırılmış görüşmelerden (mülakat) yararlanarak hissedilen vergi yükü üzerinde etkili unsurların mükelleflerin kendi algılarından ortaya konacak olması çalışmayı diğer çalışmalardan farklı kılmakta ve alanda ilk yapmaktadır. Bu anlamda literatürdeki eksikliğe katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. Araştırma Metodolojisi

Çalışmada keşifsel nitel araştırma yönteminden yararlanılmıştır. Keşifsel nitel aşamada, katılımcıların konuya bakış açıları keşfedilir ve elde edilen bulgular analiz edilir (Creswell, 2017:16). Bu nedenle nitel araştırma katılımcıların tamamen konuya kişisel bakış açılarını yansıtmaktadır.

Çalışmanın nitel analizinde içerik analizinden yararlanılmıştır. İçerik analizi, açık içerik ve örtük içerik analizi olarak iki tür içeriğin analizine odaklıdır. Açık içerik analizi, metnin görünen yani metinden çıkarılan anlamı incelerken örtük içerik analizi, metin altında yatan anlamı (alt metni) inceler (Berg, Sturm ve Lune, 2019:353). Araştırmacının nitel analizi için QSR Nvivo programından yararlanılmıştır. Keşif amaçlı nitel analiz adımlarının sistematik analiz sürecini Creswell (2017:197-200) altı adımda açıklamaktadır. Bu adımların ilki, verilerin çözümlenmesi, alan notlarının bilgisayara aktarılması, verinin analize hazırlandığı adımdır. İkinci adım, katılımcılardan elde edilen bilginin ve anlamının ne olduğu hakkında derinlemesine düşünmeyi gerektiren adımdır ve verilerin tamamının okunmasını gerektirir. Üçüncü adım, veri toplama aşamasında yoğunlukla katılımcının dilinden (in vivo) bir terim ile kategorilerin adlandırılmasının yapıldığı adımdır. Dördüncü adım, temalar ve betimlemelerin yanı sıra araştırmanın verilerini oluşturulduğu aşamadır. Beşinci adım, betimleme ve temaların sunum şeklinin geliştirilmesi adımdır ve sonunda “süreç modeli” ne ulaşılır. Altıncı ve son adım, analizin son adımdır ve araştırmacının kişisel yorumunu içerir. Araştırmacı, çalışmada bu adımları uygulamıştır.

Nitel araştırmalarda en temel sorun geçerlik ve güvenirliktir. Geçerlik, araştırma ile ölçülen toplumsal geeklik ile araştırmacıların bu geekliği anlamak için kullandığı yapıların eşleşme derecesini ifade eder (Meriam, 2018:277. lüm geçerliliği bir ölçeğin ölçmesi gereken şeyi ölçüp ölçmediği sorusuyla ilgilenir bu nedenle oldukça önemli olup ampirik bir göstergenin ölçmesi beklenen yapının kavramsal çerçevesinin ne kadar iyi birbiri ile örtüştüğünü gösterir (Bryman, 2012:279-280; Merriam, 2018:283). Bu nedenle çalışmada, veri toplama aşamasından önce detaylı şekilde tanımlanmış kavramsal ereve oluşturulmuş ve bu kavramsal çerçeveye ait model geliştirilerek i güvenirliğin artırılması amaçlanmıştır. Nitel araştırmada kullanılan diğer bir geçerlik kodlama geçerliğidir ve uzman değerlendirmesi bu bakımdan önemlidir. Uzman değerlendirmesi, bulguların birbirleriyle örtüşmesini, uyumunu ve kesin olmayan bulgular için meslektaş görüşü alınmasıdır (Merriam, 2018:221). Bu nedenle araştırmacı kodların doğrulanması ve eleştirel anlamda incelenmesi için bir vergi uzmanına göndermiştir (Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Maliye Bölümü). Uzmandan alınan geri bildirimler yeni ortaya çıkan unsurlar ve örtüşen unsurların belirlenmesinde yardımcı olmuştur. Uzman değerlendirmesinde verilen geri bildirilen öneriler, çalışmanın geçerliği için dikkate alınmıştır. Dış geçerlik, araştırma sonuçlarının genellenebilirliğini ifade etmektedir (Creswell, 2017). Araştırmacı çalışmanın genellenebilir olmasını ifade eden dış geçerlik için ise, örnekleme çeşitlendirmiştir. Örnekleme, Gelir Vergisi mükelleflerinden oluşan ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretli ve gayri menkul sermaye iradı elde edenler olmak üzere beş farklı mükellef grubundan oluşturulmuştur. Böylece, birbirinden farklı mükellefiyet türünden vergiye tabi mükellefler seçilerek dış geçerlik sağlanmaya çalışılmıştır.

Güvenirlik, araştırmanın farklı zamanlarda farklı ortamlarda yapıldığı durumda benzer sonuca ulaşmasını ifade eder (Bryman, 2012:279). Araştırma bulgularının, araştırmanın kavramsal çerçevesiyle uyumlu olması ve araştırma sonuçlarının farklı araştırma sonuçlarıyla desteklenmesi de dış güvenirliğe artıran bir durumdur. Bu nedenle araştırmada veri toplama aşamasından önce incelenen literatürden elde edilen kavramsal ereve ile çalışma sonucunda katılımcı alıntılarında elde edilen bulguların örtüştüğü grlmştr. Ayrıca araştırmanın yöntem bölümünde veri toplama araçları, veri toplama süreci ve verilerin nasıl analiz edildiğinin ayrıntılı olarak açıklanması dış güvenirliğe katkı sağlar (Bryman, 2012:279). Çalışmanın dış güvenirliğini artırmak için veri toplama başlığı altında veri toplama araçları, veri toplama süreci, verilerin analiz süreci açıklanmıştır.

2.1. Nitel Analiz Veri Toplama

Araştırmacı, görüşme katılımcısının aklındaki düşünceleri öğrenmek ister. nk, görüşmenin amacı görüşme yapılan katılımcının bakış açısını öğrenmektir (Patton, 2002:341). Çalışmada yarı-yapılandırılmış görüşmelerden açık-uçlu (esnek) sorulardan yararlanması ve katılımcının dünyayı nasıl algıladığını kendi düşünceleri ile anlatmasını sağladığı için yararlanılmıştır. Görüşme esnasında farklı sorular sorularak konunun daha

da açılması ve farklı görüşlerin ortaya çıkması sağlanır (Merriam, 2018:88). Nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğü, doygunluk seviyesine göre belirlenmektedir (Creswell, 2017:189). Görüşmeler için katılımcıların söylediklerinin teoriye artık yeni bir bakış açısı önermediği veya artık yeni teorik kategoriler önerilmediğinde doygunluk seviyesine³ ulaştığı kabul edilmektedir (Bryman, 2012:421). Çalışmada, Gelir Vergisi mükelleflerinden oluşan katılımcılar ile gerçekleştirilen görüşmeler için, Zonguldak Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanından yararlanılmıştır. Araştırmacı, bu çalışmanın hedef popülasyonunun geniş kapsamını elde etmeyi amaçlayan 26 Gelir Vergisi (GV) mükellefi seçmiştir. Araştırmanın örnekleme, GV'ne tabi beş mükellef grubundan (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, gayrimenkul sermaye iradı) oluşturulmuş ve bu mükellefler Zonguldak ili, ilçeleri ve köylerinden seçilmiştir.

Çalışma için görüşmeyi, 35 GV mükellefinden 26'sı kabul etmiştir. Görüşmeler, 17'si erkek 9'u kadın katılımcıya uygulanmıştır. Kayıtlı görüşmeler yapılmadan önce görüşme kılavuzunu geliştirmek için başlangıçta üç pilot görüşme uygulanmıştır. Pilot görüşmeler sonrasında 19 Mayıs 2021 ile 31 Temmuz 2021 tarihleri arasında Zonguldak ilinde 26 görüşme yapılmıştır. Katılımcılarla 26 görüşme yapıldıktan sonra araştırmacı toplanan verilerin çalışmaya ek bir bilgi getirmediği daha önceki cevaplara benzer cevaplarla ilerlediği için verilerin doygunluk seviyesine ulaştığı kanaatine varmış ve görüşmeleri sonlandırmıştır. Çalışma, GV mükellefleri ile gerçekleştirilen 26 yarı yapılandırılmış görüşmenin analizlerinden elde edilen sonuçları sunmaktadır. Tablo 2 çalışmaya katılan katılımcı profiline aittir.

Tablo 2: Katılımcı Profili

Mükellefiyet Türü	Mükellef sayısı
Gayri Menkul Sermaye İradı	2
Ticari Kazanç	7
Zirai Kazanç	7
Serbest Meslek Kazancı	3
Ücretli	7
Toplam	26

³Doygunluk seviyesi hakkında ayrıntılı bilgi için Bknz. John W. Creswell (2017), Research Design Qualitative, Quantitative and Mixed Research Approaches (Ed: Selçuk Beşir Demir), Araştırma Deseni Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları, 4.Baskıdan Çeviri, (3.Baskı), Ankara: Eğiten Kitap Yayıncılık Org.Tic.Ltd.Şti.

Tablo 2’de görüşmelerin gerçekleştirildiği 26 katılımcının profiline yer verilmiştir. Bu bağlamda, Gelir Vergisi mükellefiyetine tabi gayri menkul sermaye iradı, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı ve ücretli sınıftan olmak üzere toplam beş sınıftan oluşan katılımcılar ile görüşmeler, ortalama 56 dakika olup toplam görüşme uzunluğu 24 saat 10 dakika 49 saniyedir.

2.2. Hissedilen Vergi Yükü Unsurlarının Analizi

Bu başlık altında, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını olumlu ya da olumsuz yönde etkilediğini düşündüğümüz matematiksel olarak ölçülemeyen psikolojik (subjektif) unsurlarına ve nitel analizden elde edilen argümanlara değinilecektir. Gelir Vergisi mükellefleri ile yapılan görüşmeler sonucunda; vergi adaleti, hükümete duyulan güven ve risk algısının mükelleflerin subjektif vergi yükleri üzerinde oldukça etkili olduğu anlaşılmaktadır. Enflasyonun ise, çalışmanın pandemi sürecinde ve kur artışlarının oldukça sık ve fazla yaşandığı bir ortamda yapılmış olmasının etkisiyle ortaya çıkmış olabileceği düşünülmektedir. Bu unsurlar, katılımcıların duygu ve düşüncelerinden oluşan alıntılarla desteklenerek aşağıdaki başlıklarda açıklanmıştır.

2.2.1. Vergi Adaleti

Aristoteles adalet kavramını iki farklı yönden ele almış ve dağıtıcı adalet ile denkleştirici adaletin birbirinden ayrı değerlendirilmesi gerektiği üzerinde durmuştur (Gürüz, 2001:8). Bireylerin çoğu, vergi toplama sisteminin iki sınırlı kriteri olan dağıtıcı adalet ve denkleştirici adalet’in yerine getirilmesi halinde vergilerin adil olduğuna karar verirler. Kriterlerden dağıtıcı adalet, ödeme gücüyle birlikte ödenecek verginin artması gerekliliğini ifade etmektedir (Aktan, 2001:35; Gravelle ve Shvedov, 2004:2). Dağıtıcı adalet ödeme gücü ilkesini benimser ve ödeme gücüne ulaşmada; en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma kuramı ve muafiyet, indirim ve istisnalar kullanılmaktadır (Saad, 2010:35). Denkleştirici adalet ise “aynı ödeme gücüne sahip” vergi mükelleflerinin değer olarak aynı vergi yükümlülüğüyle karşı karşıya kalmasını ifade eder (Aktan, 2001:135; Gravelle ve Shvedov, 2004:2). Çalışmada, katılımcı alıntılarında elde edilen argümanlar da dağıtıcı ve denkleştirici adalet şeklinde ayrı ayrı ele alınmıştır. Dağıtıcı adalet hakkında katılımcı alıntıları ile desteklenen nitel analize ait argümanlara aşağıda yer verilmiştir.

Dağıtıcı adalet ile ilgili Gelir Vergisine tabi olan ve kaynakta kesinti yoluyla vergi ödeyen ücretlilerin tamamı (26 katılımcıdan 7’si) ve beyan yoluyla vergi ödeyen diğer GV mükelleflerinden serbest meslek kazancı elde eden katılımcılardan 7’si (26 katılımcıdan 7’si) olmak üzere toplam 14 katılımcının olumsuz algıya sahip oldukları grlmektedir. Bu olumsuz algıya sebep olarak ise; ücretler üzerinden alınan vergilerin kaynakta kesinti yoluyla yapılmasını gerekçe göstermektedirler. Diğer mükellefiyet türlerinde gelirler üzerinden indirim yapılabilirken cretlilerde yapılamaması da dağıtıcı adalet hakkında olumsuz algının bir diğer nedeni olarak gösterilmektedir. Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerine göre ise, maktu vergilerin her gelir dilimine aynı şekilde

uygulanması olumsuz algılanmasına neden olmaktadır. Aşağıdaki alıntılar, bu algıya sahip doğrudan katılımcı alıntılarına örnek gösterilebilmektedir.

“Ücretlilerde kesinti otomatik olarak yapıldığı için bir ticarethane sahibinde mesela vergiyi ödeyeceği zaman vergi kaçırabiliyor. (...) eksik faturalandırıyor, giderini yüksek gösteriyor buralardan düşürebiliyor. O yüzden bakıldığı zaman da bir adaletsizlik olmuş oluyor” (ÜC.Kİ3).

(...) “belli bir kazancın üzerinde elde eden kişinin o maktu vergilerinin daha yüksek olması lazım. Ya bu emlak vergisinde de, GMSİ’ da da, verdiğiniz beyannamelerde de aynı” (...)(GMSİ.1)

(...) “çünkü ücretler Türkiye’de Avrupa’ya ve diğer dünya ülkelerine kıyasla az olduğu için özellikle (...) asgari ücrete düşen vergi oranının daha yüksek olduğu söylenebilir” (SMK.A2).

Dağıtıcı adalet bakımından katılımcıların olumsuz algıya hakim olduğunu gösteren diğer bir görüş, hükümetin kendi eliyle küçük esnaf ve büyük şirketler arasında ayrımcılık yaptığı ve adaletsizlik yarattığı (26 katılımcıdan 22’si) yönündedir. Yüksek gelir elde edenlerin vergileri silinirken düşük gelir grubunun vergi yükü altında ezilmesi vergilerin adaletsiz algılanma sebepleri olarak gösterilmektedir. Düşük gelirli mükellefler için mali sömürü yüksek gelirli mükellefler için ise mali ranta neden olan bu durumu destekleyen katılımcı algılarına aşağıdaki doğrudan alıntılar örnek gösterilebilmektedir.

“Küçük esnafa kendi kurmuş olduğu bir kooperatif aracılığıyla kamu bankasından inanılmaz yüksek oranlarda kredi kullandırttınız.(...) yatırım yapacak, istihdam yaratacak diye olağanüstü onlara şey yarattınız. E bu ikisinde de bu imkanı sağlayan kamu yani niye böyle üvey evlat muamelesi yapılır” (GMSİ.1).

(...) “ben asgari ücretliyim gidiyorum 0,5’lik bir suya veriyorum 1 lira, zenginde gidiyor aynı suya 1 lira veriyor. Hani buradaki adaletsizlik mesela hiç hoşuma gitmiyor” (ÜC.ÖZ2).

Denkleştirici adalet hakkında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (SMMM) oluşan katılımcı alıntıları, serbest meslek kazancı elde eden mükellefler arasında ayrımcılık yapıldığı ve avukatlara tanınan imtiyazın SMMM’lere tanınmadığı yönünde olumsuz algıya sahip olduklarını göstermektedir. Denkleştirici adalet hakkında SMMM katılımcılarının olumsuz algılamasına aşağıdaki alıntı örnek gösterilebilmektedir.

“Eşitsizlik var mesela avukatları yüzde 8’e düşürdüler (avukatlık ücreti üzerinden alınan KDV oranı) ama muhasebecileri düşürmediler yani şimdi oda serbest meslek mükellefi bende serbest meslek mükellefiyim, (...) ama bizi hiçbir şeyden muaf tutmadılar”(SMK.SM2).

Dağıtıcı adalette, ödenecek verginin de ödeme gücü ile doğru orantılı şekilde artması ya da azalması gerekmektedir (Aktan, 2001:135; Gravelle ve Shvedov, 2004:2). Fakat, analiz bunun tam aksine düşük gelir grubunun vergi yükü altında ezildiğini savunmaktadır. Ayrıca, analizden, katılımcıların vergilerin ödeme gücüne göre

alınmadığı ve vergiler ile kamusal mal ve hizmetleri kıyasladıklarında faydalandıklarından daha fazla vergi ödedikleri algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Kısaca, katılımcıların hem dağıtıcı adalet hem de denkleştirici adalet hakkında olumsuz algıya sahip oldukları ve mükelleflerin vergi yüklerini olduğundan daha fazla hissetmelerinde vergi adaletinin en etkili unsurlardan biri olduğu sonucuna varılmıştır.

3.2.2. Hükümete Duyulan Güven

Hükümete güven, gelirin yeniden dağıtılmasına yönelik bireysel tercihler ve gelir vergisi yüküne ilişkin bireysel algılarla ilişkilidir. Hükümete duyulan güven yüksek olduğunda bireylerin vergi yüklerini de düşük algılama olasılıkları yüksektir (Yamamura, 2013:71). Bireyler, mecliste kendilerini temsil edecek, istek ve tercihlerine uygun karar vereceklerini düşündükleri kişileri oy vererek iktidara getirirler. Siyasal iktidarın bireylerin istek ve tercihlerine ters düşen vergi ile ilgili düzenlemeleri bireylerin üzerinde onların istemediği sonuçlar doğurabilmektedir.

Mükelleflerin kamu harcamalarından yeteri kadar istifade edemediğini fakat fazla vergi ödediğini ve hükümetin kötü yönetildiğini düşünmeleri devlete olan güvenlerini zedeler (Keene, 1983:371). Böyle bir durumda mükellefler, destekledikleri hükümet aleyhinde davranarak bu desteklerini çekebilmektedir (Bedir, Özdemir ve Ateş, 2016:136). Hükümete duyulan yüksek güven duygusunun mükelleflerin psikolojisini olumlu etkilediği bu bakımdan da vergi yüklerini düşük algıladıkları yönünde birçok çalışma mevcuttur (Abdieva ve Cumakunova, 2016; Gürler ve Hazman, 2009; Birskyte, 2014). Kısaca, hükümete duyulan güven ile ilgili literatür hükümete duyulan güvenin hissedilen vergi yükü üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Çalışmanın analizinden elde edilen argümanlar da literatürü desteklemektedir. Hükümete duyulan güven hakkında katılımcı alıntıları ile desteklenen nitel analize ait argümanlara aşağıda yer verilmiştir

Analizden, mükelleflerin kamu harcamaları ile ödedikleri vergileri karşılaştırdıklarında bu harcamaların yeterli ve açık bir şekilde kamuoyuyla paylaşılmadığı algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Kamusal mal ve hizmetler için yapılan kamu harcamalarının israf edilip edilmediği algısı üzerinde toplumun örf-adet-ananelerinin de etkili olduğu bu kamusal hizmetlerin mükellefin gelenek-göreneklerine uygun olmaması durumunda mükellefin vergi yükünü olduğundan daha ağır hissetmesine neden olabilecektir. Aşağıdaki alıntılar, bu yöndeki algıya sahip katılımcı alıntılarına örnek gösterilebilmektedir.

“Bu yol niye böyle, bunlar niye yapılmıyor, ikide bir bu yollar niye kazılıp niye bir daha bir daha yapılıyor yazık günah değil mi ben bu parayı birilerini zengin etmek için mi veriyorum diye düşünüyorsunuz” (SMK.D2).

“Ben şunu yaptım, ben bunu yaptım diye görünür şeylere harcıyıp aslında görünmeyen gerçekte ihtiyacımız olan şeylere yönelmediğini düşünüyorum. (...) seçim zamanı geldiğinde harcanan paraların sonuçta bizim vergilerimizle yapılıyor çok gereksiz, abartılı olduğunu düşünüyorum” (SMK.SM2).

“Devlet, hiç bir iktidar şeffaf bir bilanço hazırlayıp en azından internet sitesinde toplanan vergilerin hangi kamusal hizmetlere ayrıldığını beyan etmediği için bireyler olarak bizim

bu konudaki bilgimiz sınırlı” (SMK.A2).

Çalışma Zonguldak'ta faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile yapıldığından bu mükelleflerin kamu harcamaları hakkındaki algılarını ortaya koymaktadır. Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre algılamak, bir olayın veya bir nesnenin varlığını duyu organlarıyla anlamlı bütünlük oluşturacak şekilde kavranması ve yorumlanmasıdır (<https://sozluk.gov.tr/>). Vergi algılamasının ise daha önce yapılmış bir tanımı bulunmamaktadır. Fakat algılama kavramından yol çıkarak vergi algılaması (tax perception), insanların duyu organları vasıtasıyla vergileri anlamlandırması şeklinde tanımlanabilir (Sağbaş ve Başoğlu, 2005:126). Analiz, hükümete duyulan güven hakkında katılımcıların, bütçe de kamu harcamalarının nerelere ne kadar yapıldığına dair bilgiler yer alsa da bu konuda çok bilgiye sahip olmadıklarını ya da harcamaların yapılması gerektiği alanlara doğru bir şekilde yapılmadığı algısına sahip olduklarını göstermektedir. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin kamu harcamaları ile ödenen vergileri karşılaştırarak olumsuz mali bağlantı geliştirdikleri bunun da en temel sebeplerinin kamu harcamalarındaki israfın ve şeffaflıktan uzak bir politika izlenmesinin hükümete duyulan güven üzerinde oldukça etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

2.2.2. Risk Algısı

Mükellefler, vergi kaçırma davranışına fayda-maliyet analizi sonucunda karar verirler. Mükellefler, yakalanma olasılıklarını ve cezaları düşünerek elde ettikleri vergiye tabi gelirlerinin ne kadarını beyan edip etmeyeceklerine karar vermektedirler (Aktan ve Çoban, 2006:46; Islamiah, 2015:104). Vergi denetim ve cezalarının vergi ahlakını artırıcı etkide bulunduğu (Fochmann, 2010) düşünüldüğünde suç ve cezalar yönünden etkin bir vergi denetimi olduğu inancına sahip olan mükelleflerin vergi kaçırmayı tercih etmediği söylenebilmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:46; Islamiah, 2015:104). Bu bağlamda, mükelleflerin bu şekilde bir davranış sergilemesinin ardında sahip oldukları vergi ahlakı ile vergi risk algısının yattığı ifade edilebilmektedir. Analizden de mükelleflerin cezalar ve denetimler nedeniyle vergi suçu olan ve hapis cezasına kadar yaptırım uygulanan vergi kaçakçılığı suçu yerine suç olarak kabul edilmeyen vergiden kaçınma yolunu tercih ettikleri anlaşılmaktadır. Çalışmanın analiz sonuçları, risk algısı ile ilgili literatürü desteklemekte, vergi ceza ve denetimlerinin hissedilen vergi yükü üzerinde etkili olduğu sonucunu göstermektedir. Risk algısı hakkında katılımcı algılarına aşağıdaki alıntılar örnek gösterilebilmektedir.

Ben ceza almayacak şekilde fayda-maliyeti düşünürüm (SMK.A1).

Çok daha belki ağır cezalar Avrupa'da olduğu gibi çok daha ağır, farklı cezalar olursa mutlak caydırıcı olur (GMSİ.1).

İnsanlar şöyle düşünüyorlar cezasından fazlasını kazandıkları için o cezayı da çok iplemiyorlar yani bir şekilde affa giriyorlar, aştan yararlanıyorlar, ülkemizde de sürekli af çıkıyor zaten (TK.GV1).

Analiz, mükelleflerin fayda-maliyet analizi yaptıklarını ve ceza almayacakları şekilde yasal boşluklardan faydalanarak vergi yüklerini azaltabileceklerini açıkça ifade ettiklerini göstermektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde mükelleflerin hissettikleri vergi yükünü azaltmak için vergi kaçırma değil vergiden kaçınma yolunu tercih ettikleri anlaşılmaktadır. Bu bağlamda cezaların vergi kaçırmanın şeklini değiştirerek suç olarak değerlendirilmeyen ve cezai bir yaptırım olmayan vergiden kaçınma yolunu tercihleri nedeniyle risk algısının da hissedilen vergi yükü üzerinde etkili bir unsur olduğu sonucuna varılmıştır.

3.3. Yeni Ortaya Çıkan Unsur: Enflasyon

Enflasyon ile vergi yükü arasındaki ilişkiyi mükellefler açısından ele alırsak, enflasyon nedeniyle hissedilen vergi yüklerinin ağırlaştığı, satın alma güçlerini vergilerin azaltmasının yanı sıra geriye kalan harcanabilir gelirlerinin de enflasyon ile eridiği bu anlamda vergi gibi algılandığı ve hissedilen vergi yükünü artırdığı savunulmaktadır (Bedir, Özdemir ve Ateş, 2016:54; Demir, 2013:80). Bu anlamda maliye literatürünün enflasyonun gelirler üzerinde azalışa neden olmasından dolayı mükellefler açısından vergiler gibi algılandığını (Mutluer, 1979:135) ve mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri davranışlar üzerinde yüksek enflasyonun etkili olduğunu göstermektedir (Bayraklı ve Demir, 2004). Fakat, literatürde enflasyonun vergi yükünün yanlış algılanmasına neden olan en temel sorun olduğu yönünde de çalışmalar bulunmaktadır (Fochmann, 2010). Enflasyon her ne kadar vergiler gibi algılsa da vergiler ile enflasyon birbirinden farklı iki kavramdır. Buna göre vergiler, mükelleflerden doğrudan doğruya alınır ve ödeme gücü olan herkes tarafından ödenirken enflasyon bazı kişilerin gelir ve servetlerini azaltmamakta aksine nominal değerini artırabilmektedir. Bu kişilerin de gayrimenkul sahipleri, faiz geliri elde edenler olduğu ifade edilmektedir (Uluatam, 1981:32). Bu farklılıklardan bir diğeri ise vergiler yasa tasarılarıyla belirlenir, yasama organı tarafından onaylanır ve sonrasında kesinlik kazanırken (TC.73/3) enflasyon yürütme organının uyguladığı politikalar sonucunda ortaya çıkar. Vergilerden elde edilen tüm gelirler devlete aktarılırken enflasyon sonucu elde edilen gelirler özel kesim ile devlet arasında bölüşülmektedir (Uluatam, 1981:32).

Tüm bu farklılıklara rağmen çalışmada görüşülen katılımcıların bir kısmının hissedilen vergi yükü üzerinde enflasyonun da etkili olduğunu ifade ettikleri anlaşılmıştır. Bu anlamda Fochmann (2010) çalışmasını destekler nitelikteki bu sonuç, mükellefler tarafından vergi yükünün yanlış algılandığının göstergesidir. Aşağıdaki alıntılar enflasyon hakkında katılımcı algılarına örnek verilebilmektedir.

Vergi yükü (...) çok fazla yani. Yüzde 27'leri yüzde 30'ları bulduğu için zaten enflasyona baktığımız zaman da anlarsınız enflasyonda yüksek (...) Aldığımız ücret eriyip gidiyor, (...) alınan vergiler aşırı (ÜC.Kİ3).

Türkiye'nin gerçek enflasyonu yüzde 30, yüzde 40 iken orada yüzde 10 çikartıyorlar. (...) GV ödüyorsun ödediğin parayla da birde enflasyonla mücadele ediyorsun. (...) enflasyon oranları bizi eziyor, vergi eziyor ikisini birden düşünsene (TK.GV1).

Fiyatlar ve vergiler çok hızlı şekilde artarken bireylerin gelirlerinin aynı şekilde artmıyor olması katılımcıların algıladıkları yükün de fazla hissedilmesine neden olmaktadır. Aşağıdaki katılımcı alıntısı, sık sık yapılan fiyat artışları ve artan harcamalara, gelirin yetişemediğini içeren katılımcı alıntısına örnek gösterilebilmektedir.

Hiç kimse geliri oranında harcama yapamıyor, harcamalarına yetişemiyor çünkü fiyatlar çok daha hızlı artıyor, vergiler de aynı oranda ama gelir değil. Gelir çok altında kalıyor (TK.BS2).

Türkiye’de çalışmanın enflasyonist⁴ bir dönemde yapılmış olması nedeniyle ortaya çıkan enflasyon unsuru hakkında katılımcıların neredeyse yarısının (26 katılımcıdan 10’u) enflasyonun ödedikleri vergilere ek bir yük oluşturduğunu düşündükleri ve geçim derdine bir de enflasyonun eklenmesinden şikayetçi oldukları anlaşılmaktadır. Analizden katılımcıların enflasyonu tıpkı vergi gibi gelirlerini azalttığı için vergi yükü üzerine ek bir yük getirdiği algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Bu bağlamda enflasyon algısının Fochmann (2010)’ın çalışmasında belirttiği üzere katılımcılarca yanlış algılandığı sonucuna varılmıştır.

Sonuç

Mükellefler, cebri olarak alındığı ve gelirlerinde meydana getirdiği azalıştan dolayı vergileri bir yük olarak algılamaktadır. Maliye literatürü de genellikle matematiksel olarak hesaplanabilmesinin kolaylığından dolayı daha çok objektif vergi yüküne odaklanıldığını göstermektedir. Fakat vergiler, sadece ekonomiyi (objektif) değil mali sosyolojiyi ve vergi psikolojisini de (subjektif) içinde barındıran bir olgudur. Bu bağlamda mükelleflerin sosyolojik durumları kadar psikolojik durumları da vergi yükünü etkileyebilmektedir.

Mükellefler vergi yükünün ağırlığından sıklıkla şikâyet ederler ve vergi yükünün ağırlığını vergiye karşı gönülsüzlüklerinin nedenlerinden biri olarak gösterirler. Ancak, OECD ortalamasına göre vergi yükünün sanılanın aksine Türkiye’de yüksek olmadığı fakat yüksek hissedildiği görülmektedir. Çalışmada hissedilen vergi yükünün altında yatan unsurların keşfedilmesi ve hissedilen vergi yükü unsurlarının kuramsal bir çerçeveye oturtulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda araştırmada yarı-yapılandırılmış görüşmelerden yararlanılmıştır. Çünkü, yarı-yapılandırılmış görüşmeler genellikle konuyu derinlemesine araştırmak ve keşfedilmesi gereken bir olguyu ortaya çıkarmak için gerçekleştirilir (Harrell ve Bradley, 2009:27; Merriam, 2018:88). Nitel analiz yöntemlerinden içerik analizinden yararlanılan çalışmada örneklem sayısı için ise doygunluk seviyesi dikkate alınmıştır. Doygunluk seviyesi, örneklem sayısının

⁴Türkiye’de 2020 yılı Aralık ayı için açıklanan TÜFE 14,60 iken 2021 yılı Aralık ayı için açıklanan TÜFE 36,08’a yükselmiştir. 2022 yılı için açıklanan TÜFE ise aylık bazda %11,10 artarak %48,69 olmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.tcmb.gov.tr>.

belirlenmesinde kullanılan bir ölçüttür. Araştırmacı, Gelir Vergisi mükelleflerinden oluşan katılımcılar ile gerçekleştirdiği yarı-yapılandırılmış görüşmeleri 26 kişi ile tamamladığında doygunluk seviyesine ulaştığına karar vermiş ve görüşmeleri sonlandırmıştır. Görüşmeler, hissedilen vergi yükü üzerinde vergi adaleti, hükümete duyulan güven, risk algısının etkili unsurlar olduğunu göstermektedir. Enflasyonun ise Türkiye'nin içinde bulunduğu enflasyonist ortamdan kaynaklandığının ve enflasyonun bazı gelirler üzerinde artırıcı etki yaratabileceğinin göz ardı edilmesi sonucu vergi yükünün yanlış algılanmasına neden olduğu söylenebilir.

Vergi adaleti hakkında katılımcıların, gelir düzeyi yüksek mükelleflere ayrıcalıklar yapılmasının, aynı mükellefiyet grubundaki avukatlara uygulanan ayrıcalıkların serbest muhasebeci mali müşavirlere uygulanmamasının vergilemede adaleti zedelediği ve vergilerin adaletsiz olduğu algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Bu bakımdan analiz, vergi adaleti hakkında mükelleflerin olumsuz algıya sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Hükümete duyulan güven hakkında katılımcı alıntılarında mükelleflerin genellikle kamu harcamaları ile vergi yükü arasında olumsuz mali bağlantı kurduklarını göstermektedir. İçerik analizi, bu olumsuz mali bağlantının da kamu harcamalarının israf edildiği ve bu harcamaların kamuoyuyla şeffaf bir şekilde paylaşılmadığı gerekçeleriyle kurulduğunu göstermektedir. Çünkü, mükellefler ödedikleri vergilerin nereye, nasıl, ne kadar harcandığını bilmek isterler. İstekleri doğrultusunda olmayan kamu harcamaları, vergi gelirlerinin israf edildiği algısına neden olmaktadır.

Risk Algısı hakkında literatür, risk algısı üzerinde vergi ahlakının etkili olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte vergi suçu ve cezaları açısından etkin bir vergi denetimi olduğu inancına sahip olan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimine girmeyecekleri ve gelirlerini beyan etmekten kaçınmayacaklarını ifade etmektedir. Vergi risklerini azaltmak için vergi yükü seviyesinin düşürülmesi gerekmektedir. Çünkü, yüksek vergi yükü seviyesinin mükelleflerin ekonomik durumlarının kötüleşmesine ve bu durum da mükellefleri vergi kaçırmaya eğilimli hale getirebilecektir (Hanousek ve Palda, 2002). Analiz, katılımcıların risk algısı hakkında cezaların Avrupa'daki kadar olmasa da bir caydırıcılığı olduğu fakat denetimlerin yetersiz olduğu algısına sahip olduklarını göstermektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türkiye'de denetimlerin yetersiz olduğu algısının yüksek olduğu bu nedenle de mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin de düşük olacağı ifade edilebilmektedir (Bedir vd., 2016:53, 128).

Enflasyon hakkında katılımcıların, vergiler gibi gelirleri üzerinde yarattığı azaltıcı etkisinden dolayı bağlantı kurdukları, hem vergilerin hem de enflasyonun gelirlerinin büyük bir kısmını erittiği algısına sahip oldukları anlaşılmaktadır. Fakat, her ne kadar katılımcılar enflasyonu her zaman gelirlerini azaltıcı bir unsur olarak görsele de daha önce de ifade edildiği üzere bazı gelirler üzerinde artırıcı etkide de bulunabilmektedir.

Çalışma, hissedilen vergi yükü üzerinde etkili unsurları; hem literatürdeki unsurlar hem de verginin muhatabı olan mükellef algılarından ortaya çıkan unsurlar çerçevesinde ele alan çalışmada, mükelleflerle keşfedici nitel yöntemlerden yarı-yapılandırılmış

görüşmeler yapılmış ve bu görüşmelerin analizi için Nvivo programından ve içerik analizinden yararlanılmıştır. Bu anlamda alanda keşfedici nitel bir yöntem ile yapılan ve literatüre katkı sunacak ilk çalışma olmasıyla diğer çalışmalardan ayrılmaktadır. Nitel analizden, mükelleflerin hissedilen vergi yükleri üzerinde; vergi adaleti, hükümete duyulan güven ve risk algısı unsurlarının etkili olduğu enflasyonun ise mükelleflerin gelirleri üzerindeki azaltıcı etkisinden dolayı yanlış anlaşıldığı ve vergi gibi algılandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kaynakça

- Abdieva R. & Cumakunova T. (2016). Kırgızistan'da Vergi Bilinci, *International Conference on Eurasian Economies*, 677-680.
- Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş*, (18.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, Adil ve Muhammet Atalay (2021).Türkiye’de Vergi Yüğü İle Kişi Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişi: Fourier Yaklaşımı, *Sayıştay Dergisi*, 32(121): 127-152.
- Aktan, C.C. (2001). *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Aktan, C.C. ve Çoban, H. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler*, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, (Ed.) Aktan, C. C., Dileyici D. ve Vural, İ.Y., Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Arsan, H.Ü. (1968). 1956'da Türkiye'de Zirai Sektör Üzerindeki Vergi Yüğü,Erişim adresi: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/384/4089.pdf>.
- Bağatur, Murat (2018); "Vergi Yüğü: Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Örneği", *Çukurova Üniversitesi, SBE, İktisat ABD., Yüksek Lisans Tezi*, Adana.
- Bayraklı, H.H. ve Demir, İ.C. (2004). Vergi Karşısında Mükellef Davranışları: Afyon İli Örneği,*Afyon Kocatepe University Journal of Economics and Administrative Sciences*, 6 (1), 215-230.
- Bedir, S., Özdemir D. ve Ateş, A. (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları TRAI Örneği*, (1. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Berg, B.L. & Lune, H. (Ed.) (2019). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*,(Çev.) Arı, A. (4. Baskı, 9.Baskıdan çeviri). Eğitim Yayınevi.
- Bessard, Pierre (2009); "Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison", (Der: Salin Pascal), *Institut Constant de Rebecque*, pp. 1-20.
- Beşel, Furkan (2017). *Türkiye'de Vergi Yüğü: İller Bazında ve Bölgesel Düzeyde Analiz*. (1. Baskı) Ankara: Savaş Yayınevi ve Dağıtım.
- Birskyte, L. (2014). The Impact of Trust in Government on Tax Paying Behavior of Nonfarm Sole Proprietors, *Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza" University of Iași Economic Sciences*, 61, (1), 1-15.
- Bishop, G. A. (1961).The Tax Burden by Income Class, 1958, *National Tax Journal*, XIV, (1), March 1961, 41-55.
- Browning, E. K. (1978). The Burden of Taxation, *Journal of Political Economy* , The University of Chicago Press , 86 (4) (Aug., 1978), 649- 671.
- Bryman, Alan (2012). *Social Research Methods*, Oxford University Press, (Fourth Edition).
- Coates, W.H. (1927). Report of the Committee on National Debt and Taxation, Vol. 90, No.2, pp.353-364.

https://www.jstor.org/stable/2341770#metadata_info_tab_contents (Erişim: 10.05.2020).

- Çağdaş, Y. (2020).Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması, *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Bahar, 20 (1), 81-96.
- Çat, Abdurrahman (2020); "Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Bir Analiz", *Sakarya Üniversitesi, SBE, Maliye ABD., Yüksek Lisans Tezi*, Sakarya.
- Çiçek, Çiçek, Halit (2006); "Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri",*İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD., Doktora Tezi*, İstanbul.
- Çiçek, H., Karakaş M.ve Yıldız, A. (2008).Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/381.
- Dağ, M. (2019); "Türkiye'de OECD Ülkelerinde Vergi Yükünün Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi", *Atlas 3.Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Sivas, ss. 188-194.
- Demir, İ. C. (2013). *Türkiye'de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*. Afyonkarahisar: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Demir, S.B. (Ed.). (2017). *Research Design Qantitative, Qualitative and Mixed-Methods Approaches*, (4. Baskıdan Çeviri, 3. Baskı). Ankara: Eğiten Kitap Yayıncılık Org.Tic. Ltd.Şti.
- Fields, T., W. (2015). Understanding the Inflation Tax,*International Research Journal of Applied Finance*, 649-657.
- Fochmann, Martin, Dirk Kiesewetter, Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Joachim Weimann (2010); "Tax Perception: An empirical survey", *arqus Discussion Paper*, No. 99, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin
- Fullerton G. E. & Metcalf, D. (2002). Tax Incidence, *NBER Working Paper Series* 2002, 1-85.
- Giles, D., Patrick, E.A. & Caragata J. (2001). The learning path of the hidden economy: the tax burden and tax evasion in New Zealand,*Applied Economics*, 33 (14), 1857-1867.
- Gravelle J. G. & Shvedov, M. (2004). *Distribution of the Tax Burden Across Individuals: An Overview*, CRS Report for Congress, Congressional Research Service, 1-29.
- Gürdal, T. ve Yavuz H. (2017);"Türkiye'deki Vergi Yükünün Gelişimi: 2000 Sonrası Dönem Analizi", *Vergi Raporu*, Sayı 209, ss. 9-28.
- Güriz, A. (2001). Adalet Kavramının Belirsizliği, Adalet Kavramı, *Türkiye Felsefe Kurumu*, Ankara.
- Gürler H.G. (2009). Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti, *Akademik İncelemeler*, 4 (1), 53-71.

- Günay, K. (2007).Türkiye'de Vergi Yüğü ve Vergi Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma, PwC Türkiye, Supervisor, İstanbul.
- Hanousek, J., &Palda, F. (2002). *The Evolution of Tax Evasion in the Czech Republic: A Markov Chain Analysis*, ACE Programme of the European Union, 1-29.
- Harrell, M. C. ve M. A. Bradley (2009); "Data Collection Methods Semi-Structured Interviews and Focus Group", *National Defense Research Institute*, pp.1-140.
- Islamiah K., N. (2015). The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), *Research Journal of Finance and Accounting*, 6 (2), 104-112.
- Işık, N. ve E.C. Kılınç (2009);"OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırılmalı Bir Analiz", *KMU İİBF Dergisi* , Sayı 17, ss. 147-173.
- İnaltong, Ceyhan (2012). Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, *Vergi Dünyası*, Sayı 369, ss.16-30.
- Kaya, O. K. A. (2019).Sosyal Medyada Vergi Algısı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD. Yüksek Lisans Tezi.
- Keene, K. (1983).What Do We Know About The Public's Attitude On Progressivity?, *National Tax Journal*, The University of Chicago Press, 36 (3), 371-376.
- Kılıçaslan, H.ve Yavan, S. (2017). Türkiye'de Vergi Yüğü'nün Değerlendirilmesi:OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13 (2), 33-51.
- Koatsa, N., Paramaiah Ch. & Scon, M. (2021).Tax burden and economic growth in Lesotho: An estimate of the optimal tax burden, *Accounting*, Volume 7, 525-534.
- Koç, Ali Fuat ve M. Fatih Dağlı (2007); "Vergi Yüğü Dağılımı ve Vergi Adaleti",*Vergi Raporu*, Sayı 88, ss.34-46.
- Kotlikoff, L. J. & H., S., Lawrens (1986). Tax Incidence, *NBER Working Paper Series*.
- Machova, K. & Zuzana, M. (2010).Tax Burden In EU Countries-A Comparative Study,*Economic Sciences*, 263-270.
- Machova, K. & Zuzana, İ. (2012). The influence of corporate taxation on economic growth: The failure of tax quota? *Politická ekonomie*, 60 (6), 743-763.
- Mendoza, E., Razin, A. &Tesar, L. (1994). Effective tax rates in macroeconomics Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption, *Journal of Monetary Economics*, Number 34, 297-323.
- Merriam, S.,B. (2018). *Qualitative Research A Guide to Design and Implementation*,(Third Edition). (Çev.Ed:Selahattin Turan), *Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber*, Üçüncü Basımdan Çeviri, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic.Ltd.şti.,
- Metcalf G.E. & Fullerton, D. (2002). Tax Incidence, *NBER Working Paper Series*, 1-85.

- Musgrave, R., Case, K.E. & Leonard, H. (2016). The Distribution of Fiscal Burdens and Benefits, *Public Finance Quarterly*, July 1974, 2 (3), Sage Publications. Inc.
- Muter, N., Sakınç, S. ve Çelebi, A.K. (1993). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması (Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması), Manisa.
- Mutluer, M. K. (1979). Kazandıkça Öde Yöntemi ve Gelir ve Kurumlar Vergilerimizde Vergi Ödeme Süreleri, *Eskişehir İTİA Dergisi*, XV (2).
- Neumann, W. L. (2013); *Toplumsal Araştırma Yöntemleri Nitel ve Nicel Yaklaşımlar I*, (Çev: Sedef Özge), Siyasal Yayın Dağıtım, Ankara.
- Neumann, W. L. (2013); *Toplumsal Araştırma Yöntemleri Nitel ve Nicel Yaklaşımlar 2*, (Çev: Sedef Özge), Siyasal Yayın Dağıtım, Ankara.
- Nunns, J.R. & Atrostic, B.K. (1991). Measuring Tax Burden: A Historical Perspective, *National Bureau of Economic Research, Inc.*, s. 343-420, <https://ideas.repec.org/h/nbr/nberch/5981.html>.
- Oberholzer, R. ve Stack E.M. (2014); Perceptions of taxation : a comparative study of different population groups in South Africa', *Public Relations Review*, Vol. 40. No. 2, pp. 226-239.
- OECD (2000). Tax Burdens: Alternative Measures, *Tax Policy Studies*, Number 2.
- OECD (2020). Taxing Wages 2020, <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.htm>
- OECD (2022). "Tax Revenue", <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.html>. (18.11.2022).
- Patton, Michael Quinn (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods*", (3.Edition) London New Delhi, Sage Publications.
- Picharles, J. (1937). Türkiye Vergi Rejimine Dair Umumi Mütalaalar.C.i, Number 1, 13-30.
- Reed, W.R.& Rogers, C.L. (2006). Tax Burden and the Mismeasurement of State Tax Policy, *Public Finance Review*, .404-426.
- Saad, N.M. (2010). Corporate Governance Compliance and the Effects to Capital Structure in Malaysia, *International Journal of Economics and Finance*, 2 (1), 105-114.
- Sağbaşı, İsa ve Adem Başoğlu (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt VII, Sayı 2, ss.123-144.
- Sağlam, Metin (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci, *Sosyoekonomi*, ss.315-334.
- Samuel, H. (1919). The Taxation of the Various Classes of the People, *Journal of the Royal Statistical Society*, 82 (2), 143-182. https://www.jstor.org/stable/2340674#metadata_info_tab_contents (Erişim: 20.05.2020).
- Saruç, N.T. ve Sağbaşı, İ. (2004). Mükelleflerin Vergi Eşitliğini Algılaması Vergi Kaçırma Eğilimi İlişkisi, *Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar*, Sayı: 482, 64-74.

- Saruç, N.T. ve Yıldız, H. (2007).Mükelleflerin Algıladıkları Vergi Adaleti Ölçümüne Yönelik Bir Çalışma: Sakarya İli Örneği, *V. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Calalabat- Kırgızistan 11 – 13 Haziran 2007.
- Šimková, N. (2015); "The Hierarchical clustering of tax burden in the EU27", *Journal of Competitiveness*, Volume 7, Number 3, pp. 95-109.
- Spicer, L.A. & Becker, M.W. (1980).Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach, *National Tax Journal*, June, 33 (2), 171-175.
- Stiglitz, J.E. (1994). Kamu Kesimi Ekonomisi,(Çev) Batırel,Ö.F.*Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi* Yayın No:549, Sayı 396, İstanbul.
- Szarowska, I. (2009). *Theory and practice of tax burden in the European Union*, In Stavárek, D., Vodová, P. (ed.), Proceedings of the 12th International Conference on Finance and Banking No. Karviná: Silesian university in Opava, WOS:000286075300021 (2010), 224-234.
- Şenyüz, Doğan (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. Bursa.
- Tax Foundation (2022). Inflation.<https://taxfoundation.org/tax-basics/inflation/> (16.11.2022).
- Tekeli, İ.ve İlkin S. (1977). 1929 Dünya Buhranında Türkiye'nin İktisadi Politika Arayışları, Cilt 2, Ankara: ODTÜ Yayınları.
- Türk Dil Kurumu, (sozluk.gov.tr). *Algılamak* (E.T. 20.12.2022).
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Vergi Ödevi, RG: 09.11.1982, 73/3.madde.<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> (15.10.2022).
- Torgler, Benno (2007); "Tax Compliance and Tax Morale",Edward Edgar Publishing Limited Glensanda House Montpellier Parade Cheltenham Glos.
- Töralp, F. (2007); "Kurumların Üzerine Düşen Vergi Yükü", Marmara Üniversitesi, SBE, Maliye ABD., Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Tucker, R., S. (1951). Distribution of Tax Burdens in 1948,*National Tax Journal*, 4 (3), 269-285.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2013). Fiyat İstikrarı ve Enflasyon, tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Temel+Faaliyetler/Para+Politikasi/Fiyat+Istikrari+ve+Enflasyon/ (12.08.2022).
- Tipton R., S. (1928).The Colwyn Committee and The Incidence of Income Tax,*The Quarterly Journal Of Economics*, 42 (4), 641-668, <https://www.jstor.org/stable/1882537>.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007).Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Sayı 51.
- Uluatam, Ö. (1981). Enflasyon ve Devlet Gelirleri (1963-1978). *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*, No:462.Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.

- Volkerink, B., Sturm, J.E. & Haan, J. de (2001). Tax Ratios in Macroeconomics: Do Taxes Really Matter? *European Economy Group Working Paper*, Number 7/2001.
- Wasylenko M.J. (1997). Taxation and economic development: the state of the economic literature, *New England Economic Review*, issue Mar. 37-52.
- Williamson, John B. (1976); "Beliefs About the Rich, the Poor and the Taxes They Pay", *The American Journal of Economics and Sociology*, 9-30.
- Wise, K. & Berger, N. (2010). Understanding Our Tax System: A Primer for Active Citizens, *MassBudget*, 1-91.
- Yamamura, E. (2013). Trust in government and its effect on preferences for income redistribution and perceived tax burden, *Econ Gov.*, Number 15, 71-100.
- Yaple, M. (1936). "The Burden of Direct Taxes as Paid by Income Classes", *American Economic Review*, Vol. XXVI, No.4, December, 691-710.
- Yunar, M. (1992). Vergi Yüğü ve Türkiye'deki Gelişimi, (Yüksek Lisans Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.