



MÜKELLEFLERİN VERGİYE UYUM KARARLARI ÜZERİNDE ETKİLİ UNSURLAR

Bahadır Sazak DOĞAN^{1*}, Emin Efecan AKTAŞ^{2*}

¹Dr. Öğretim Üyesi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

²Dr. Öğretim Üyesi, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü

*bahadirdogan@gmail.com, *efecanaktas@yahoo.com

⁺ORCID: 0000-0002-5215-287X, [~]ORCID: 0000-0001-7751-3275

Öz- Bilinen ilk medeniyetlerin ortaya çıkmasıyla insanoğlunun hayatına girmiş olan vergiler, varlıklarını günümüz modern devlet anlayışına kadar sürdürmüştür. Doğaldır ki bu tarihsel süreçte devletlerin vatandaşlarına arz ettiği mal ve hizmetler nicelik ve nitelik yönünden değişime uğramıştır. Bu değişime paralel olarak vergiler de çeşitli dönüşümler geçirmiştir. Temel dönüşümün vergilerin günümüz devletlerinde kamu gelirlerinin en baskın bileşeni haline gelmesi olarak ifade edilmesi yanlış olmayacaktır.

Vergi gelirlerinin devletler için büyük bir öneme sahip olduğu açıkça görülmektedir. Öte yandan verginin diğer tarafı olan mükellefler için de aynı düzeyde önemli olduğu belirtilebilir. Zira ödeyecekleri vergi, bireylerin üzerinde bir yük oluşturmakta ve tüketim kararları üzerinde etkili olmaktadır. Bu bakımdan bireyler ödeyecekleri vergi miktarını en aza indirerek gelirlerini başka mal sepeti üzerinde harcamayı arzu edebilmektedirler.

İlgili çerçevede, vergi gelirlerini eksiksiz olarak toplamak isteyen devletler için mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri ve dolayısıyla vergiye uyum kararları üzerindeki unsurlar da önemli hale gelmektedir. Bu çalışmada mükelleflerin vergiye uyum kararları üzerinde etkili olabilen bireysel ve bireysel olmayan unsurlar araştırılmıştır. Pek çok bireysel ve/veya bireysel olmayan unsurun uyum kararı üzerinde etkili olabileceği, ancak bu etkinin yönünün belirlenmesi için odaklanılan bölge özelinde detaylı bir analiz yapılması gerekliliği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler- Vergi, vergi uyumu, vergi uyumsuzluğu

FACTORS INFLUENCING DECISIONS OF TAXPAYERS ON TAX COMPLIANCE

Abstract – Taxes, which came into the life of human beings with the emergence of the first known civilizations and continued their existence until today's modern state concept. It is natural that in this historical process, the goods and services offered by states have changed in terms of quantity and quality. Parallel to this change, taxes have also undergone various transformations. Becoming the most dominant component of public revenues in today's states can be the main transformation of taxes.

It is clearly seen that tax revenues have a great importance for states. On the other hand, it can be stated that it is equally important for taxpayers who are the other side of the tax. Because the tax they will pay creates a burden on individuals and has an impact on their consumption decisions. In this respect, individuals may wish to spend their income on other product cart by minimizing the amount of tax they will pay.

Within the related framework, the tax compliance level of taxpayers and therefore the factors on tax compliance decisions become important for the states that want to collect their tax revenues in its entirety. In this study, individual and non-individual factors that can affect taxpayers' tax compliance decisions are investigated. It has been evaluated that many individual and/or non-individual factors may have an impact on the adaptation decision, but a detailed analysis specific to the focused region is required to determine the direction of this effect.

Keywords – Tax, tax compliance, tax noncompliance

GİRİŞ

Antik çağlardan bugüne, ilkel devlet yapılanmalarından günümüz çağdaş devlet anlayışına, yönetim şekillerinden bağımsız olarak devletleri vatandaşları ile karşı karşıya getiren ve aralarında bir ilişki doğuran olaylardan bir tanesi de vergilerdir. Tarihsel süreçte vergilerin yapısı gönüllü ödemelerden zorunlu ödemelere dönüşmüş ve bu dönüşüm devletler ile vatandaşları arasındaki bu ilişkinin boyutunu da daha ciddi bir hale getirmiştir.

Zira vergiler devletler açısından zahmetsiz bir biçimde gelir elde edilebilen ve dolayısıyla; kamu gelirleri arasında en büyük paya sahip olan ve vazgeçilmesi mümkün olmayan gelir kaynağıdır. Buna mukabil, diğer tarafta ise gelirini alternatif mal ve/veya hizmet sepetine harcayabilecekken, vergi yükü altına zorunlu olarak giren mükellefler bulunmaktadır.

Vergiler, aynı zamanda hükümetlerin ekonomiye müdahale etmek üzere kullandıkları bir maliye politikası aracıdır. Vergiler vasıtası ile tam istihdama ulaşmak, etkin kaynak tahsisini sağlamak, ekonomideki dalgalanmaları bertaraf etmek, gelir dağılımı adaletini tesis etmek, ekonomik büyüme ve kalkınmayı desteklemek vb. amaçlara ulaşılmaya çalışılmaktadır. İlgili çerçevede vergilere atfedilen önem bir kat daha artmaktadır.

Vergilerin kamusal gelir kaynakları içerisindeki büyük payı, devletlerin bu gelire bağımlılıkları ve maliye politikası aracı olma özelliği göz önüne alındığında, mümkün olan en yüksek vergi hasılatı düzeyine erişebilmek hükümetlerin öncelikli hedeflerinden olmaktadır. Diğer taraftan, doğal bir reaksiyon olarak; mükellefler gelirlerini vergi dışında kendi talepleri ve ihtiyaçları doğrultusunda harcamayı tercih etmekte, muhtemel olan en az miktardaki vergiyi ödemeyi arzu etmektedirler.

Mükelleflerin önlerinde vergi ödevleri ile ilgili iki seçenek bulunmaktadır. Birincisi, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmek suretiyle vergiye uyumlu olmak; ikincisi ise vergi ödevlerinin bir kısmından veya tamamından kurtulmaya çalışmak suretiyle vergiye uyumsuz olmak. Bu çalışmada, mükelleflerin vergiye uyumlu veya uyumsuz olma karar süreçleri üzerinde etkisi olan unsurlar bireysel unsurlar ve bireysel olmayan unsurlar olarak ele alınmıştır.

1. Bireysel Unsurlar

Bireysel unsurlar, mükelleflerin vergiye uyum gösterip göstermeme sürecinde kararlarını verirken etkili olan yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim ve gelir düzeyi, çalışma şekli, demokrasi taraftarlığı, hükümete ve siyasilere duyduğu güven, dini inanç gibi bireyin kendisiyle ilgili olan özellikler-unsurlardır.

1.1. Mükellefin Yaşı, Cinsiyeti ve Medeni Durumu

Yazında yaş ile mükelleflerin vergiye karşı bakış açıları arasındaki ilişkiyi irdeleyen pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların bir kısmında -genel beklentiye paralel olarak- yaşlıların gençlere nazaran vergiye daha pozitif yaklaştıkları ve vergiye uyum seviyelerinin gençlere nazaran daha yüksek düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmışken; bunun aksine bir kısım çalışmada ise gençlerin yaşlılara kıyasla daha uyumlu oldukları sonucuna ulaşılmıştır (İpek ve Kaynar, 2009, s. 118).

Genç mükellefler, hayat yolculuklarının henüz başlarında olmalarından ötürü genelde yüksek kazanç seviyelerine ulaşamamışlardır ve hâlihazırdaki gelirlerini daha ziyade kendi arzuları doğrultusunda harcamaya eğilimlidirler. Ek olarak, kendilerini toplumun bir parçası olarak görme güdülerinin de yaşlılar kadar gelişmemiş olması ve risk alma konusunda yaşlılardan daha gözü kara olmalarından kaynaklı olarak vergiye karşı tutumlarının da yaşlılara kıyasla daha negatif olması beklenmektedir (Çataloluk, 2008, s.221). Vogel (1974), Title (1980), Slemrod (1985), Dubin ve Wilde (1988), Blumenthal ve Slemrod (1992), Grasso ve Kaplan (1998), Orviska ve Hudson (2002), Torgler (2003a), Gupta ve McGee (2010) ve Braithwaite, Reinhart ve Smart (2010) gibi birçok yazarın gerçekleştirdiği analiz sonucunda da gençlerin yaşlılara kıyasla vergiye daha uyumsuz olduğu, diğer bir ifade ile gençlerin yaşlılara kıyasla vergi ödemeye daha negatif yaklaştığı savını destekler bulgulara ulaşılmıştır.

Ancak çalışmalarında genel beklentinin tersi sonuçlara ulaşan akademisyenler de bulunmaktadır. Örneğin, Song ve Yarbrough (1978), Wärneryd ve Walerud (1982), Wallschutzky (1984), Abdul (2001) ile Ayas ve Saruç (2015) gerçekleştirdikleri çalışmalarda yaş ilerledikçe vergiye karşı bakış açısının negatifleştiği ve uyum düzeyinin de düştüğüne işaret eden sonuçlara ulaşılmıştır. Ek olarak, Spicer ve Lundstedt (1976), Spicer ve Becker (1980), Porcano (1988) vb. akademisyenler ise çalışmalarında ilgili iki değişken arasında herhangi bir ilişkiye rastlamamışlardır.

Mükellefin cinsiyeti, vergiye karşı tutumu etkileyebilen diğer bir bireysel unsur olabilmektedir. Cinsiyetin vergiye karşı tutum üzerindeki etkisi bağlamında genel beklenti kadınların erkeklere kıyasla vergilere daha ılımlı yaklaştıkları ve vergi uyum düzeylerinin erkeklerden yüksek olduğu yönündedir. Çünkü kadınların vicdani olarak sorumluluklarının bilincinde ve itaat etmeye erkeklerden daha eğilimli oldukları düşünülmektedir (İpek ve Kaynar, 2009). İlgili çerçevede, Mason ve Calvin (1978), Orviska ve Hudson (2002), Chung ve Trivedi (2003), Gerxhani ve Schram'ın (2006), Mocan (2008), McGee ve Cohn (2008), Torgler ve Valev (2010) ve pek çok araştırmacı çalışmalarında kadınların yasaları çiğnememek konusunda erkeklere nazaran daha hassas oldukları ve dolayısı ile vergiye bakış açılarının erkeklerden daha olumlu olduğunu ve vergiye daha uyum düzeylerinin de erkeklerinkinden yüksek olduğunu saptamışlardır.

Diğer taraftan, genel beklentinin aksine; Weeks, Moore, McKinney ve Longenecker (1999), Kirchler ve Maciejovsky'nin (2001), Torgler (2003a), McGee (2008), Gupta ve McGee (2010), McGee ve Benk (2011), Vythelingum, Soondram ve Jugurnath (2017) gibi bazı yazarlar ise erkeklerin vergi ile ilgili ödevleri konusunda kadınlardan daha özenli olduklarını, başka bir deyişle vergiye karşı tutumlarının daha pozitif olduğunu değerlendirmişlerdir.

Reckers ve diğerleri (1994), Roxas ve Stoneback'in (2004), Kasipillai ve Abdul-Jabbar'ın (2006), Williams ve Krasniqi'nin (2017) ise analizlerinde vergiye karşı tutum kapsamında kadınlar ile erkekler arasında anlamlı bir farka rastlamamışlardır.

Medeni durumları da mükelleflerin vergiye olumlu veya olumsuz yaklaşımları üzerinde etkisi bulunan etkenlerden olabilmektedir. Ancak bu etkinin yönünü tayin etmek üzere gerçekleştirilen çalışmalar birbiri ile çelişen sonuçlara ulaşmışlardır.

Feinstein (1991), Andreoni, Erard ve Feinstein (1998), Orviska ve Hudson (2002) irdellemelerinde evli bireylerin vergi uyum düzeylerinin diğer medeni duruma sahip bireylerden daha düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Başka bir ifadeyle, evli bireylerin vergi kaçırmaya daha yatkın olduğunu saptamışlardır. Buradan evli bireylerin diğer bireylere kıyasla gelire ihtiyaçlarının daha yüksek düzeylerde olması nedeniyle vergi kaçırmaya daha yatkın olduğu çıkarımı yapılabilmektedir (Çoban, 2004).

Diğer taraftan, Young (1994), Torgler ve Schaltegger (2005), Alm ve Torgler (2006), Asante ve Baba (2011), Doerrenberg ve Peichl (2013) gibi yazarlar ise çalışmalarında evli bireylerin vergi konusuna daha olumlu baktıklarını ve onların vergiye daha uyumlu olduklarını tespit etmişlerdir ki bu da; bekâr bireylerin risk alma dürtülerinin evli bireylere nazaran daha güçlü olması nedeniyle bekâr bireylerin vergiye daha uyumsuz olabilecekleri anlamına gelebilmektedir (Çoban, 2004). Öte yandan bazı çalışmalarda (Ör. Alm, Martinez-Vazquez ve Torgler, 2005; Alm ve Gomez, 2008) da medeni durum ile vergi ödeyip ödememe tutumu arasında herhangi bir ilişkinin mevcut olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

1.2. Eğitim Düzeyi ve Gelir Düzeyi

Eğitim düzeyinin mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını etkileme yönünün pozitif veya negatif olabileceği yapılan çeşitli çalışmalarda ortaya konmuştur. Literatürde, eğitilmiş mükelleflerin devletçe sunulan mal ve hizmetler hakkındaki yüksek düzeydeki farkındalıklarından dolayı vergiye daha olumlu yaklaşımları nedeniyle eğitim düzeyinin vergi uyumu üzerindeki pozitif etkisinin söz konusu olduğu analizler mevcuttur. Diğer taraftan yine eğitilmiş mükelleflerin vergi mevzuatı üzerindeki hâkimiyetlerinden

dolayı vergi kaçırma veya vergiden kaçınmanın sağlayacağı avantajların da daha fazla farkında olmalarının bir sonucu olarak vergiye olan uyumlarının düşük olduğunu tespit eden analizler de mevcuttur (Torgler ve Murphy, 2004, s. 313).

Dubin ve Wilde (1988), Chan, Troutman ve O'Bryan (2000), Richardson (2006), Bobek, Roberts ve Sweeney (2007), Barone ve Mocetti (2011), Kołodziej (2011), Daude, Gutierrez ve Melguizo (2012) gerçekleştirdikleri analizlerde eğitim seviyesi yükseldikçe mükelleflerin vergiye daha olumlu yaklaştıkları sonucuna varmışlardır. Diğer bir ifadeyle, eğitim düzeyi ile vergi uyum düzeyi arasındaki pozitif ilişkiyi tespit etmişlerdir.

Öte yandan, Torgler ve Murphy (2004), Torgler ve Schneider (2005) ve Torgler (2006) yaptıkları irdellemelerde mükelleflerin eğitim düzeyleri arttıkça vergiye olan uyumlarının azaldığı ve daha çok vergi kaçırma eğiliminde oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Ek olarak, Torgler (2003a) ve Strielkowski ve Čábelková (2015) ise çalışmalarında eğitim düzeyi ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişkinin varlığını tespit edememişlerdir.

Gelir düzeyi mükelleflerin vergiye uyum kararlarını etkileme gücüne sahip olan unsurlardan bir tanesi olarak ifade edilebilmektedir. Ancak gelir düzeyinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin yönü net olarak ifade edilememektedir. İlgili yönü tayin eden çeşitli faktörler olabilmektedir. Örneğin; vergiden kaçınmanın/vergi kaçırmanın getirisi mükellefin gelir düzeyine göre farklılık gösterebilmektedir veya yüksek gelirli daha az vergi ödemek için danışmanlık hizmeti alabilecekleri uzmanlara daha rahat ulaşabilmektedirler (Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger ve Wahl, 2007, s. 6).

Bazı teorisyenler yaptıkları çalışmalarda gelir düzeyi ile vergi uyum düzeyi arasındaki negatif yönlü ilişkiye ulaşmışlardır. Örneğin; Slemrod (1985), Weck-Hannemann ve Pommerehne (1989), Collins ve Plumlee (1991), Lang, Nöhrbaß ve Stahl (1997), Ali, Cecil ve Knoblett (2001), Anderhub, Giese, Güth, Hoffmann ve Otto (2001), Hanousek ve Palda (2002), Kirchler, Maciejovsky ve Schneider (2003), Torgler (2003a), Lago-Peñas ve Lago-Peñas (2010), Strielkowski ve Čábelková (2015) vb. çalışmalarında, artan gelir düzeyinin daha düşük vergi uyumunu beraberinde getirdiği sonucuna ulaşmışlardır.

Diğer taraftan, Alm, Jackson ve McKee (1992), Christian (1994), Fishlow ve Friedman (1994), Alm, Martinez-Vazquez ve Torgler (2006), Yurdakul (2013) gibi araştırmacılar ise gelir düzeyi ile vergi uyum düzeyi arasındaki pozitif yönlü bir ilişkinin varlığını tespit etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin gelir düzeyleri arttıkça, vergiye daha yüksek uyum düzeyine erişmektedirler.

Wärneryd ve Walerud (1982), Porcano (1988), Feinstein (1991) ve Park ve Hyun (2003) ise yaptıkları analizlerde gelir düzeyi ile vergi uyum düzeyi arasında herhangi bir bağlantıya rastlayamayan araştırmacılarıdır.

1.2. Çalışma Şekli

İstihdam şeklinin vergi uyum düzeyi üzerindeki etkisine dair ilgili literatürdeki genel görüş serbest meslek sahibi, diğer bir deyişle kendi işinin patronu olan mükelleflerin vergi kaçırmak kapsamında daha çok fırsata sahip olmaları nedeniyle vergiye daha uyumsuz oldukları argümanına dayanmaktadır (Torgler ve Murphy, 2004). Ayrıca serbest meslek erbapları için vergi uyum maliyetleri de daha yüksek olduğu için onların vergileri bir yük olarak hissetme düzeyleri de daha yüksek olmaktadır (Lewis, 1982).

Genel beklentiye paralel şekilde Aitken ve Bonneville (1980), Groenland ve Voldhoven (1983), Houston ve Tran (2001), Torgler ve Schneider (2005), Torgler, Schaffner ve Macintyre (2007), Marino ve Zizza (2012), Cyan, Koumpias ve Martinez-Vazquez (2017), Gaber ve Gruevski (2018) vb. yazarlar gerçekleştirdikleri çalışmalarda, diğer istihdam türlerine kıyasla serbest meslekle uğraşan mükelleflerin vergi uyumsuzluğu gösterme olasılıklarının daha yüksek düzeylerde olduğunu değerlendirmişlerdir.

1.4. Demokrasi Taraftarlığı, Hükümete ve Siyasilere Duyulan Güven

Demokrasi taraftarlığı konusunda yapılan çalışma ve analizlerin büyük çoğunluğunda, en basit tanımıyla halkın kendi kendisini yönetme şekli olan demokrasi taraftarlarının vergiye daha uyumlu oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Çünkü bireylerin aktif katılımıyla elde edilen kurallar; kurallara itaati, işbirliği yapma ve kararlaştırılan kurallara göre hareket etme isteğini arttırmaktadır. Kuralların oluşturulmasına ne kadar çok birey katılırsa, yükümlülük duygusunun da o kadar güçlü olacağı düşünülmektedir (Lempert, 1972; McEwen ve Maiman, 1986). Zira vergi kanunları ve vergi oranları üzerinde söz hakları olan mükelleflerin vergiye dair algılarının da pozitif olacağına bunun da yüksek vergi uyum düzeyini beraberinde getireceğine yönelik değerlendirmeler ağırlıkta bulunmaktadır (Feld ve Frey, 2002, s. 89). Bu minvalde, Alm, Jackson ve McKee (1993), Pommerehne ve Weck-Hannemann (1996), Knack ve Keefer (1997), Frey (1997), Feld ve Kirchgassner (2000), Torgler (2002), Feld ve Tyrann (2002), Torgler ve Schneider (2007), Hug ve Spörri (2011), Andriani (2015) ve birçok yazar/araştırmacı/akademisyen çalışmalarında mükelleflerin yönetime direkt katılma hakkı olduğu takdirde vergiye bakış açılarının daha olumlu olduğu; diğer deyişle, vergi uyum düzeylerinin daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.

Mükelleflerin ülkelerini yöneten güç olan hükümetlere ve siyasilere olan güvenleri veya güvensizlikleri de onların vergi ödeme istekliliklerini etkileyebilmektedir. Genel kanı,

hükümetin ve siyasilerin vatandaşların güvenlerini kazanacak politikalar yürütmesinin karşılığı olarak mükelleflerin de vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeye daha istekli olacakları yönündedir. Zira hükümetlerine güvenen bireyler, onun politikalarını destekleyecek ve vergiye tabi gelirlerinin tamamını beyan edeceklerdir (Torgler, 2012). Örneğin, Elffers, Weigel ve Hessing (1987), Alm, McClelland ve Schulze (1992), Wearing ve Headey (1997), Scholz ve Lubell (1998), Torgler (2003a), Torgler (2003b), Alm, Martinez-Vazquez ve Torgler (2006), Frey ve Torgler (2007), Kirchler, Hoelzl ve Wahl (2008), Richardson (2008), Hammar, Jagers ve Nordblom (2009), Levi ve Sacks (2009), Abdieva, Pirimbaev ve Özdil (2011) gibi akademisyenler analizlerinde hükümete ve siyasilere duyulan güven düzeyi arttıkça vergiye uyum düzeyinin de arttığı sonucuna ulaşmışlardır. Diğer bir ifadeyle, hükümete ve siyasilere güven duymanın mükellefler üzerinde vergi ödeme konusundaki pozitif etkisini işaret etmektedirler.

1.5. Dini İnanç

Dini inanç insanların hayatını düzenleyen ve genel anlamda ahlaklı olmayı öğütleyen önemli müşevviklerdendir. Bundan dolayı vergi ödevleri konusunda da toplumun bir parçası olan insanları dürüst ve ahlaklı olmaya yönlendirmektedir (Avcı, Taşdemir ve Kılıç, 2022). İlgili yazında yapılan çalışmaların hemen hemen hepsi dine bağlılığın vergi uyumu üzerindeki pozitif etkilerini işaret etmektedir. Grasmick, Bursik ve Cochran (1991), Torgler (2003a), Torgler ve Schneider (2007), Feld ve Torgler (2007), Torgler, Demir, Macintyre ve Schaffner (2008), Trüdinger ve Hildebrandt (2012), Palil, Akir ve Ahmad (2013), Mohdali ve Pope (2014), Sa, Martins ve Gomes (2015), Strielkowski ve Čábelková (2015), Leonardo ve Martinez-Vazquez (2016) vb. çok sayıda teorisyen dindarlığın vergi uyumu üzerindeki pozitif etkilerini değerlendirmişlerdir. Diğer bir deyişle, dindarlık düzeyi ile vergi uyum düzeyi arasındaki pozitif ilişkiye işaret etmektedirler.

2. Bireysel Olmayan Unsurlar

Bireysel olmayan unsurlar, mükelleflerin vergiye uyum gösterip göstermeme sürecinde kararlarını verirken etkili olan vergi denetimi ve ceza, vergi oranları, vergi yükü, vergi adaleti, kayıt dışı ekonomi, vergi sisteminin karışıklığı ve vergi afları gibi bireyin kendi inisiyatifi dışında oluşan gelişen unsurlardır.

2.1. Vergi Denetimi ve Ceza

Vergi uyumu araştırmaları kapsamında literatürdeki öncü çalışmalardan bir tanesinin Allingham ve Sandmo'nun (1972) gerçekleştirdiği çalışma olduğunu ileri sürmek yanlış olmayacaktır. İlgili çalışmada yazarlar, insanların kâr maksimizasyonu peşinde koşan bencil ekonomik birimler olduğunu ifade etmektedirler. Bu çalışma bağlamında, vergi denetimine tabi olma ve akabinde ceza alma ihtimalinin bireyleri vergilerini ödemeye iten en önemli unsurlar

olduğunu belirtmektedirler. Friedland, Maita ve Rutenberg (1978), Tittle (1980), Klepper ve Nagin (1989), Alm (1991), Grasmick ve Scott (1982), Witte ve Woodbury (1985) Beron, Tauchen ve Witte (1990), Dubin, Graetz ve Wilde (1990), Andreoni, Erard ve Feinstein (1998), Slemrod, Blumenthal ve Christian (2001), Slemrod ve Yitzhaki (2002), Blackwell (2007), Hasseldine, Hite, James ve Toumi (2007) vb. yazarlar Allingham ve Sandmo'nun (1972) çalışmasını destekler nitelikte sonuçlara ulaşmışlardır. Diğer bir deyişle, denetim ve ceza unsurlarının mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirmesindeki temel unsurlar olduğunu değerlendirmişlerdir.

Ancak, öte yandan ülkelerin deneyimledikleri yüksek vergi uyum düzeyleri dikkate alındığında; denetim ve ceza mekanizmasının tek başına yeterli olamayacağı gözlemlenmektedir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018). Spicer ve Lundstedt (1976), Zira, Dean, Keenan ve Kenney (1980), Lewis (1982), Friedland (1982), Roth, Scholz ve Witte (1989), Graetz ve Wilde (1985), Elffers, Weigel ve Hessing (1987), Alm, McClelland ve Schulze (1992); Pommerehne ve Frey (1992), Varma ve Doob (1998), Slemrod, Blumenthal ve Christian (2001), Feld ve Frey (2002), Güth, Levati ve Sausgruber (2005), Alm ve McKee (2006) ile Bergman ve Nevarez (2006), Cullis, Jones ve Lewis (2007) çalışmalarında Allingham ve Sandmo'yu (1972) desteklemeyen bulgulara ulaşmışlardır. Bu çalışmalarda yüksek denetim ve ceza oranlarının her zaman yüksek düzeyde vergi uyumunu da beraberinde getirmeyeceği tespit edilmiştir.

2.2. Vergi Oranları, Vergi Yükü, Vergi Adaleti ve Kayıt Dışı Ekonomi

Vergi oranlarıyla ilgili olarak literatürdeki çalışmaların büyük çoğunluğunda araştırmacılar vergi oranları arttıkça vergi uyum düzeyinin düşeceği sonucuna ulaşmışlardır. Çünkü vergi oranları düştüğü zaman, bireylerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyi bir görev olarak görme düzeyleri yükselecektir. Vergi idaresinden gizledikleri gelirlerini de beyan etme eğilimine gireceklerdir (Scholz ve Lubell, 1998). Örneğin, Friedland, Maital ve Rutenberg (1978), Clotfelter (1983), Crane ve Nourzad (1986), Collins ve Plumlee (1991), Alm, Bahl ve Murray (1993), Park ve Hyun (2003), Papp ve Takats (2008), Molero ve Pujol (2012), Atawodi ve Ojeka (2012), Bernasconi, Corazzini ve Seri (2014), Bernasconi, M., Corazzini, L. ve Seri, R. (2014), Alasfour, Samy ve Bampton (2016) vb. yazarlar vergi oranlarıyla vergi uyumu arasındaki ters ilişkiyi tespit etmişlerdir.

Ancak diğer taraftan Yitzhaki (1974), Feinstein (1991), Christian ve Gupta (1993), Kamdar (1995), Alm, Sanchez ve DeJuan (1994), Scholz ve Lubell (1998), Bernasconi ve Zanardi (2004) çalışmalarında -genel vargıların aksine- vergi oranları yükseldikçe vergiye uyumsuzluğun azaldığı neticesine ulaşmışlardır.

Vergi oranlarının vergi uyumu ve dolayısı ile vergi hasılatı üzerindeki etkileri söz konusu iken Laffer eğrisi de gündeme gelmektedir. Laffer eğrisi, en basit şekliyle, vergi oranlarının vergi hasılatına etkilerinden bahsetmektedir. Laffer eğrisi, vergi oranlarının bir noktaya kadar artırılmasının vergi hasılatındaki artışı beraberinde getireceğini; ancak ilgili noktadan sonra vergi oranlarının arttırılmaya devam edilmesinin vergi hasılatı üzerinde artık negatif etki yaratmaya başlayacağını belirtmektedir. Zira belli bir oranın üstüne yükseltilecek vergi oranları, bireyleri çalışmamak/üretmemek yönünde teşvik edecek ve gelir olmazsa alınabilecek vergi de olmayacaktır (Laffer, 2004). Mükelleflerce algılanan vergi yükü arttığı bir durumda, mükellefler gelirlerindeki azalışı daha fazla hissederek vergi yükümlülüklerinin bir kısmından veya tamamından kaçma ve/veya kaçınma yoluna başvurmayı tercih edebileceklerdir (İpek ve Kaynar, 2009). Yazında, artan vergi yükünün vergi uyumu üzerindeki etkilerine ilişkin ulaşılan genel vergi; artan vergi yükünün vergi kaçakçılığındaki artışı da beraberinde getirmesidir. Muter, Sakınç ve Çelebi (1993), Pommerehne ve Weck-Hanneman (1996), Bayraklı, Saruç ve Sağbaş (2004), Torgler, Demir, Macintyre ve Schaffner (2008), Lago-Peñas ve Lago-Peñas (2010), Li (2010) vb. teorisyenler analizlerinde vergi yükü ile vergi uyumu arasındaki negatif yönlü ilişkinin varlığını tespit etmişlerdir. En basit haliyle hakka ve hukuka uygunluk olarak tarif edilebilecek olan adalet kavramı, vergilendirme ve vergi uyumu hususlarında da önem ifade etmektedir. Bireylerin vergi sisteminin adil olup olmadığına dair algıları onların vergi ödevleri ile ilgili kararlarını etkileme gücüne sahip unsurlardan olduğu ileri sürülebilmektedir. Bu konudaki genel beklenti, mükellefin vergi sisteminin adaletsiz olduğuna dair kanısının vergi uyum düzeyindeki düşüşü kaçınılmaz kılmasıdır. Literatürde de genel beklentiye paralel vargılara ulaşan pek çok çalışma bulunmaktadır. Örneğin; Spicer ve Becker (1980), Dean, Keenan ve Kenney (1980), Cowell (1992), Hite ve Roberts (1992), Moser, Evans III ve Kim (1995), Barth, Cappelen ve Ognedal, T. (2006), Richardson (2006), Fortin, Lacroix ve Villeval (2007), Helhel ve Ahmed (2014), Niesiojedzka (2014), Alasfour, Samy ve Bampton (2016), Erdoğdu ve Geyik (2021) gibi yazarlar çalışmalarında vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşüncesine sahip olan mükelleflerin vergi kaçırma eylemine daha ılımlı yaklaştıklarını tespit etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle, vergi sisteminin adaletsiz olduğu algısının mükelleflerin vergi uyum düzeyleri üzerinde negatif yönlü bir etkiye sahip olduğunu değerlendirmişlerdir.

Bir ekonomideki kayıt dışı ekonominin boyutu ile vergi uyum düzeyi arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmaların çoğunluğunda, bu iki unsur arasındaki negatif yönlü bağlantının varlığının tespit edildiğini ileri sürmek yanlış olmayacaktır. Örneğin; Alm, Martinez-Vazquez ve Schneider (2004), Alm ve Torgler (2006), Alm, Martinez-Vazquez ve Torgler (2006), Schneider ve Torgler (2007), Abdieva, Pirimbaev ve Özdil (2011), Mróz (2012) vb. araştırmacılar yaptıkları çalışmalarda bir ekonomideki kayıt

dışılık arttıkça mükelleflerin vergiye olan uyumlarının azaldığı sonucuna ulaşmışlardır. Öteki deyişle, kayıt dışılık düzeyi ile bireylerin vergi kaçırma davranışları arasında aynı yönlü ilişkinin olduğunu değerlendirmişlerdir.

2.3. Vergi Sisteminin Karışıklığı ve Vergi Afları

Karmaşık ve mükelleflerce anlaşılabilen bir vergi sistemi mükellefleri vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi vergi uyumsuzluğu türlerini gerçekleştirmeye itebilmektedir. Ek olarak vergi sisteminin açık ve anlaşılır olması gerekliliği, işler bir vergi sisteminin üzerine oturtulması gereken vergilendirme ilkelerinden bir tanesidir. Yazında da karmaşık vergi sistemlerinin vergiye olan uyumu azalttığını tespit eden pek çok çalışma bulunmaktadır. Peek ve Wilcox (1984), Richardson (2006), Hazman (2009), Abdieva, Pirimbaev ve Özdil (2011), Atawodi ve Ojeka (2012), Olowookere ve Fasina (2013) karmaşık ve anlaşılması güç vergi yasalarının mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azalttığı sonucuna ulaşmış çalışmalardan bazılarıdır.

Vergi gelirini arttırmak, vergi idaresinin iş yükünü azaltmak, kayıt dışı mükellefi kayıt altına alarak takibini kolaylaştırmak vb. sebeplerle çıkartılan vergi aflarının da mükelleflerin vergi ödeyip ödememe hakkındaki düşüncelerini etkilemesi söz konusu olabilmektedir (Alm, 1998, s. 4). Ancak vergi aflarının vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getiren dürüst ve iyi niyetli mükellefi cezalandırıp; getirmeyenleri ödüllendirmek anlamına gelebileceğinden dolayı; vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisinin negatif olacağını beklemek yanlış olmayacaktır (Çetin, 2007). Bu konuda yapılan analizlerin hemen hepsinde aynı doğrultuda sonuçlara ulaşılmıştır. Örneğin; Alm, McKee ve Beck (1990), Das-Gupta, Lahiri ve Mookherjee (1995), Çetin (2007), Tekin, Tuncer ve Sağdıç (2013), Erdoğan ve Geyik (2021) vb. akademisyenler-teorisyenler analizlerinde vergi aflarının vergi uyumu üzerinde olumsuz etkileri olduğunu belirlemişlerdir.

SONUÇ

Tarihin ilk uygarlıkları ile birlikte ortaya çıkan vergiler, bu süreçte içerik ve nitelik olarak çeşitli değişikliklere uğrayarak da olsa günümüze kadar gelmiştir. Hatta vergilerin günümüzde -coğrafyadan bağımsız olarak- tüm dünya ülkelerinin en önemli gelir kaynaklarından bir tanesi olduğunu ileri sürmek yanlış olmayacaktır.

Tarih sahnesine bir arada yaşamak durumunda olan insanların örgütlü bir üst otorite ihtiyacı neticesinde ortaya çıkan öncül devlet yapılanmalarında, devletler sadece beslenme, barınma ve güvenlik gibi temel ihtiyaçları karşılama görevini üstlenmekteydi. Ancak artan insan nüfusu, vatandaşlarının devletlerinden bekledikleri mal ve hizmet sayılarında artışları da beraberinde getirmiştir. Devletlerin ise bu artan beklentileri karşılayabilmek ve sağladığı mal ve hizmetleri sürdürebilmek üzere gereksinim duyduğu gelir düzeyi de yükselmiştir. Artan gelir ihtiyacı,

vergileştirilebilir yeni unsurlar bulmanın yanı sıra, hâlihazırdaki vergilerin de eksiksiz olarak toplanması gereğini gündeme getirmiştir. İlgili çerçevede, vergi gelirlerinin planlanan şekilde toplanabilmesi bağlamında mükelleflerin vergiye gösterdikleri uyum düzeyi de önemli hale gelmektedir. İşte mükelleflerin vergi ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirme; diğer bir ifadeyle vergiye uyum gösterme kararları üzerinde etkili olan çeşitli unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurları bireyin kendi şahsi özellikleri ile ilgili olan bireysel unsurlar ve bireyin kendi şahsi özellikleri dışında kalan etkenlerle ilgili olan bireysel olmayan unsurlar şeklinde iki temel başlık altında irdelemek olanaklıdır.

Bu çalışmada ele alınan analizler toplulaştırıldığında açıkça görülmektedir ki; bireysel veya bireysel olmayan unsurlar mükelleflerin vergi ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirip getirmeme kararları üzerinde etkili olabilmekte ancak herhangi bir unsurun bu karar üzerindeki etkisinin yönünü net olarak ifade etmek mümkün olamamaktadır. Zira mükelleflerin vergi uyum kararları üzerinde etkili olan unsurlara dair gerçekleştirilen çalışmalarda birbirini destekleyen sonuçlar olduğu gibi birbiri ile çelişen sonuçlara da ulaşıldığı aktarılan örneklerden açıkça görülmektedir. Ek olarak; bazı unsurlar için yapılan çalışmaların büyük çoğunluğunda aynı yönde etkinin tespit edildiği de olabilmektedir. Örneğin, demokrasi taraftarlığı, hükümete ve siyasilere duyulan güven, dini inanç ve vergi sisteminin adil olduğuna dair algı değişkenleri için yapılan hemen hemen tüm analizlerde ilgili değişkenler ile vergi uyumu arasındaki pozitif yönlü ilişkiler tespit edilmiştir. Öte yandan serbest meslek erbabı olma, vergi yükü, kayıt dışı ekonomi, vergi sisteminin karışıklığı ve vergi afları değişkenleri için yapılan hemen hemen tüm analizlerde ise ilgili değişkenler ile vergi uyumu arasındaki negatif yönlü ilişkiler tespit edilmiştir. Sonuç olarak, herhangi bir unsurun vergi uyumuna etkisinin yönünü belirleyebilmek için belirli bir şehir, bölge, ülke ya da ülke grubu seçilerek araştırmanın sınırları çizilmeli ve ilgili sınırlar dahilinde analizler gerçekleştirilmelidir.

KAYNAKÇA

- Abdieva, R.; Pirimbaev, J.; Özdil, T. (2011), “Kırgızistan’da Vergi Kültürü ve Belirleyenleri”, Session 5c: Orta Asya Ekonomileri II, 335, 341.
- Abdul, M. (2001), “Personal income tax non-compliance in Malaysia”, Unpublished Doctorate Theses, Victoria University of Technology, Melbourne.
- Aitken, S. S.; Bonneville, L. (1980), “A general taxpayer opinion survey”, Washington, DC: IRS, Office of Planning and Research.
- Alasfour, F.; Samy, M.; Bampton, R. (2016), “The Determinants of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Jordan”, *Advances in Taxation*, 23, 125 - 171.
- Ali, M. M.; Cecil, H. W.; Knoblett, J. A. (2001), “The effects of tax rates and enforcement policies on taxpayer compliance: A study of self-employed taxpayers”, *Atlantic Economic Journal*, 29:2, 186 - 2002.
- Alm, J. (1991), “A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting”, *Acc. Rev.*, 66, 577-593.
- Alm, J. (1998), “Tax policy analysis: The introduction of a Russian tax amnesty”, GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper, (98-6).
- Alm, J.; Gomez, J. L. (2008), “Social capital and tax morale in Spain”, *Economic Analysis & Policy*, 38:1, 73-87.
- Alm, J.; Torgler, B. (2006), “Culture differences and tax morale in the United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology*, 27:2, 224-246.
- Alm, J.; Bahl, R.; Murray, M. N. (1993), “Audit selection and income tax underreporting in the tax compliance game”, *Journal of development Economics*, 42:1, 1-33.
- Alm, J.; Jackson, B.; McKee, M. (1992), “Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental-data”, *National Tax Journal*, 45:1, 107-114.
- Alm, J.; Jackson, B. R.; McKee, M. (1993), “Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions and Tax Compliance”, *Journal of Economic Behaviour and Organisation*, 22:3, 285–303.
- Alm, J.; Martinez-Vazquez, J.; Schneider, F. (2004), “‘Sizing’ the Problem of the Hard-to-Tax”, *Contributions to Economic Analysis*, 268, 11-75.
- Alm, J.; Martinez-Vazquez, J.; Torgler, B. (2005), “Russian tax morale in the 1990s.”, *Proceedings Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* 98, 287-292.
- Alm, J.; Martinez-Vazquez, J.; Torgler, B. (2006), “Russian Attitudes Toward Paying Taxes – Before, During, and After the Transition”, *International Journal of Social Economics*, 33:12, 832-857.
- Alm, J.; McClelland, G. H.; Schulze, W. D. (1992), “Why Do People Pay Taxes?”, *Journal of Public Economics*, 48 :1, 21-38.
- Alm, J.; McKee, M.; Beck, W. (1990), “Amazing grace: Tax amnesties and compliance”, *National tax journal*, 43:1, 23-37.
- Alm, J.; Sanchez, I.; De Juan, A. (1994), “Economic and noneconomic factors in tax compliance”, *KYKLOS*, 48, 1-18.
- Anderhub, V.; Giese, S.; Güth, W.; Hoffmann, A.; Otto, T. (2001), “Tax evasion with earned income - an experimental study”, *Finanz Archiv*, 58:2, 188-206.
- Andreoni, J.; Erard, B.; Feinstein, J. (1998), “Tax compliance”, *Journal of Economic Literature* 36:2, 818-860.

- Andriani, L. (2015), "Tax Morale and Prosocial Behaviour: Evidence From A Palestinian Survey", *Cambridge Journal of Economics*, 40:3, 821-841.
- Asante, S.; Baba, A. (2011), "Tax compliance among self-employed in Ghana: Do demographic characteristics matter?", *International Business and Management*, 3:1, 86-91.
- Atawodi, O. W.; Ojeka, S. (2012), "Factors that affect tax compliance among small and medium enterprises (SMEs) in North Central Nigeria", *International journal of business and management*, 7:12, 87-96.
- Avcı, M.; Taşdemir, Y.; Kılıç, Ö. (2022), "İslam ekonomisinde vergi uyumu: dünya değerler araştırmasından bulgular", *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi/Journal of Islamic Economics and Finance*, 8:1, 1-37.
- Ayas, I.; Saruç, N. T. (2015), "Vergi Kültürü Ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye", *Afyon Kocatepe Üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 17:2, 177-188.
- Barone, G.; Mocetti, S. (2011), "Tax Morale and Public Spending Inefficiency", *International Tax Public Finance*, 18:6, 724-749.
- Barth, E.; Cappelen, A. W.; Ognedal, T. (2006), "Fair tax evasion", *Memorandum Working Paper*, No. 2006, 07.
- Bayraklı, H. H.; Saruç, N. T.; Sağbaş, İ. (2004), "Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçakçılığının Önlenme Yöntemleri", *Antalya: 19. Ulusal Maliye Sempozyumu*.
- Bernasconi, M.; Zanardi, A. (2004), "Tax Evasion, Tax Rates, and Reference Dependence", *FinanzArchiv*, 60:3, 422-445.
- Beron K.; Tauchen H. V.; Witte A. D. (1990), "The Effects of Audits and Socio-economic Variables on Compliance", *Working paper*, University of North Carolina.
- Bernasconi, M.; Zanardi, A. (2004), "Tax evasion, tax rates, and reference dependence", *FinanzArchiv/public finance analysis*, 60:3, 422-445.
- Bernasconi, M.; Corazzini, L.; Seri, R. (2014), "Reference Dependent Preferences, Hedeonic Adaptation and Tax Evasion: Does the Tax Burden Matter?", *Journal of Economic Psychology*, 40, 103-118.
- Blackwell, C. (2007), "A Meta-Analysis of Tax Compliance Experiments", *Working Paper 07-24*, Georgia State University, International Studies Program Working Paper.
- Blumenthal, M.; Slemrod J. (1992), "The compliance cost of the U.S. individual income tax system: A second look after tax reform", *National Tax Journal* 45:2, 185-202.
- Bobek, D.D.; Roberts, R.W.; Sweeney, J.T. (2007), "The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore, and The United States", *Journal of Business Ethics*, 74:1, 49-64.
- Braithwaite, V.; Reinhart, M.; Smart, M. (2010), "Tax non-compliance among the under- 30s: Knowledge, morale or skepticism?" Torgler, B.; Alm, J.; Martinez-Vazquez, J. (Ed.), "Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance" (pp. 217-237), London: Routledge.
- Chan, C.; Troutman, C., O'Bryan, D. (2000), "An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from United States and Hong Kong", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 9:2, 83-103.
- Christian, C. W. (1994), "Voluntary compliance with the individual income tax: results from the 1988 TCMP study", *The IRS research bulletin*, 1500:9-94, 35-42.
- Christian, C. W.; Gupta, S. (1993), "New evidence on" secondary evasion"", *The Journal of the American Taxation Association*, 15:1, 72.
- Chung, J.; Trivedi, V.U. (2003), "The effect of friendly persuasion and gender on tax compliance behavior", *Journal of Business Ethics*, 47:2, 133-145.

- Clotfelter, C. T. (1983), "Tax Evasion And Tax Rates: An Analysis of Individual Returns", *The Review of Economics And Statistics*, 65:3, 363-373.
- Collins, J. H.; Plumlee, R. D. (1991), "The taxpayers labor and reporting decision - the effect of audit schemes", *Accounting Review*, 66:3, 559-576.
- Cowell, F. A. (1992), "Tax evasion and inequity", *Journal of economic Psychology*, 13:4, 521-543.
- Crane, S. E.; Nourzad, F. (1986), "Inflation and tax evasion: An empirical analysis", *The Review of Economics and Statistics*, 68:2, 217-223.
- Cullis, J.; Jones, P.; Lewis, A. (2007), "Tax Compliance: Social Norms, Culture and Endogeneity", *International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University*.
- Cyan, M. R.; Koumpias, A. M.; Martinez-Vazquez, J. (2017), "The effects of mass media campaigns on individual attitudes towards tax compliance; quasi-experimental evidence from survey data in Pakistan", *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 70, 10-22.
- Çataloluk, C. (2008), "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- Çetin, G. (2007), "Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi", *Yönetim ve Ekonomi*, 14:2, 171-187.
- Çoban, H. (2004), "Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği", *Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli*.
- Daude, C.; Gutierrez, H.; Melguizo, A. (2012), "What Drives Tax Morale?", *Working Paper No. 315. OECD Development Centre*.
- Das-Gupta, A.; Lahiri, R.; Mookherjee, D. (1995), "Income tax compliance in India: An empirical analysis", *World Development*, 23:12, 2051-2064.
- Dean, P.; Keenan, T.; Kenney, F. (1980), "Taxpayers' Attitudes to Income Tax Evasion: An Empirical Study", *British Tax Review*, 1:1, 28-44.
- Didinmez, İ.; Seçilmiş, İ. E. (2018), "İdare-mükellef ilişkilerinin vergi uyumu üzerine etkileri", *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18:2, 105-128.
- Doerrenberg, P.; Peichl, A. (2013), "Progressive taxation and tax morale", *Public Choice* 155:3-4, 293-316.
- Dubin, J. A.; Wilde, L. L. (1988), "An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance", *National Tax Journal*, 41, 61-74.
- Dubin, J. A.; Graetz, M. J.; Wilde, L. L. (1990), "The effect of audit rates on the federal individual income tax, 1977-1986", *National Tax Journal*, 43:4, 395-409.
- Elffers, H.; Weigel, R.; Hessing, D. (1987), "The Consequences of Different Strategies Measuring Tax Evasion Behavior", *Journal of Economic Psychology*, 8, 311-337.
- Erdoğan, M. M.; Geyik, O. (2021), "Political Economy of Tax Compliance Behavior: An Analysis of Three Cities in Turkey", *M. M. Erdoğan; L. Batrancea; S. Çevik (Eds.), Behavioural Public Finance: Individuals, Society, and the State (1.baskı, s. 125-156). Routledge*.
- Feinstein, J. S. (1991), "An econometric analysis of income tax evasion and its detection", *The RAND Journal of Economics*, 22:1, 14-35.

- Feld, L. P.; Frey, B. S. (2002), "Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated", *Economics of Governance*, 3:2, 87-99.
- Feld, L. P.; Tyran J. R. (2002), "Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis", *KYKLOS, International Review for Social Sciences*, 55, 197-222.
- Feld, L. P.; Kirchgässner, G. (2000), "Direct Democracy, Political Culture, and the Outcome of Economic Policy: A Report on the Swiss Experience", *European Journal of Political Economy*, 16:2, 287-306
- Feld, L. P.; Torgler, B. (2007), "Tax Morale After the Reunification of Germany: Results From a Quasi-Natural Experiment", *CESifo working paper No.1921*.
- Fishlow, A.; Friedman, J. (1994), "Tax Evasion, inflation and stabilization", *Journal of Development Economics*, 43:1, 105-123.
- Fortin, B.; Lacroix, G.; Villeval, M. C. (2007), "Tax evasion and social interactions", *Journal of Public Economics*, 91:11-12, 2089-2112.
- Frey, B. S. (1997), "A constitution for knaves crowds out civic virtues", *Economic Journal*, 107, 1043-1053.
- Frey, B. S.; Torgler, B. (2007), "Tax morale and conditional cooperation", *Journal of comparative economics*, 35:1, 136-159.
- Friedland, N.; Maita, S.; Rutenberg, A. (1978), "A Simulation Study of Income Tax Evasion", *Journal of Public Economics*, 10:1, 107-116.
- Gaber, S.; Gruevski, I. (2018), "The influence of tax culture in improving the tax compliance", *Journal of Economics*, 3:2, 80-88.
- Gerxhani, K.; Schram, A. (2006), "Tax evasion and income source: A comparative experimental study", *Journal of Economic Psychology* 27:1, 402-422.
- Grasmick H.; Scott W. J. (1982), "Tax Evasion and Mechanisms of Social Control: A Comparison with Grand and Petty Theft", *J Econ. Psychol.*, 2, 213-230.
- Grasmick, H. G.; Bursik, R. J.; Cochran, J. K. (1991), "'Render unto Caesar What Is Caesar's': Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat", *The Sociological Quarterly*, 32:2, 251-266.
- Grasso, L. P.; Kaplan, S. E. (1998), "An examination of ethical standards for tax issues", *Journal of Accounting Education*, 16:1, 85-100.
- Groenland, E.; Veldhoven, G. M. (1983), "Tax Evasion Behavior: A Psychological Framework", *J. Econ. Psychol.*, 3, 129-144.
- Gupta, R.; McGee, R. (2020), "Study on Tax Evasion Perceptions in Australasia", *Australian Tax Forum*, 25, 507-34.
- Güth, W.; Levati, V.; Sausgruber, R. (2005), "Tax Morale and (De-)centralization: An Experimental Study", *Public Choice*, 125:1/2, 171-178.
- Hammar, H.; Jagers, S. C.; Nordblom, K. (2009), "Perceived tax evasion and the importance of trust", *The Journal of Socio-Economics*, 38:2, 238-245.
- Hanousek, J.; Palda, F. (2002), "Why People Evade Taxes in the Czech and Slovak Republics: A Tale of Two Twins", *Discussion Paper, CERGE-EI*.
- Hasseldine, J.; Hite, P.; James, S.; Toumi, M. (2007), "Persuasive communications: Tax compliance enforcement strategies for sole proprietors", *Contemp Account. Res.*, 24, 171-194.

- Hazman, G. G. (2009), "Vergi bilincini etkileyen muhtemel dışsal etkenlerin lojistik regresyon analizi ile tespiti", *Akademik İncelemeler Dergisi*, 4:1, 53-71.
- Helhel, Y.; Ahmed, Y. (2014), "Factors affecting tax attitudes and tax compliance: a survey study in Yemen", *European Journal of business and management*, 6:22, 48-58.
- Hite, P. A.; Roberts, M. L. (1992), "An analysis of tax reform based on taxpayers' perceptions of fairness and self-interest", *Advances in Taxation*, 4:1, 115-137.
- Houston, J.; Tran, A. (2001), "A Survey of Tax Evasion Using the Randomized Response Technique", *Adv. Taxation*, 13: 69-94.
- Hug, S.; Spörri, F. (2011), "Referendums, Trust, and Tax Evasion", *European Journal of Political Economy*, 27:1, 120-131.
- İpek, S.; Kaynar, İ. (2009), "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları", *Maliye Dergisi*, 157:3, 116-130.
- Kasipillai, J.; Abdul-Jabbar, H. (2006), "Gender and ethnicity differences in tax compliance", *Asian Academy of Management Journal*, 11:2, 73-88.
- Kirchler, E.; Maciejovsky, B. (2001), "Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession", *Journal of Economic Psychology* 22:2, 173- 194.
- Kirchler, E.; Hoelzl, E.; Wahl, I. (2008), "Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework", *Journal of Economic psychology*, 29:2, 210-225.
- Kirchler, E.; Maciejovsky, B.; Schneider, F. (2003), "Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?", *Journal of Economic Psychology*, 24:4, 535-553.
- Kirchler, E.; Muehlbacher S.; Kastlunger, B.; Wahl I. (2007), "Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions", *International Studies Program, Working Paper 07-30*.
- Klepper, S.; Nagin, D. (1989), "The anatomy of tax evasion", *The Journal of Law, Economics, and Organization*, 5:1, 1-24.
- Knack, S.; Keefer, P. (1997), "Does social capital have an economic payoff? A cross-country investigation", *The Quarterly journal of economics*, 112:4, 1251-1288.
- Kołodziej, S. (2011), "The role of education in forming voluntary tax compliance", *General and Professional Education*, 1, 22-25.
- Laffer, A. B. (2004), "The Laffer curve: Past, present, and future", *Backgrounder*, 1765:1, 1-16.
- Lago-Peñas, I.; Lago-Peñas, S. (2010), "The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries", *European Journal of Political Economy*, 26:4, 441-453.
- Lang, O., Nöhrbaß, K.-H.; Stahl, K. (1997), "On income tax avoidance: the case of Germany", *Journal of Public Economics*, 66:2, 327-347.
- Lempert, R. (1972), "Norm-making in social exchange: A contract law model", *Law & Society Review*, 7:1, 1-32.
- Leonardo, G.; Martinez-Vazquez, J. (2016), "Politicians, Bureaucrats, and Tax Morale: What Shapes Tax Compliance Attitudes?" *International Studies Program Working Paper 16-08*, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies.
- Levi, M.; Sacks, A. (2009), "Legitimizing Beliefs: Sources and Indicators", *Regulation & Governance*, 3:4, 311-333.
- Lewis, A. (1982), "The Psychology of Taxation", Martin Robertson Publ., Oxford.

- Li, S. X. (2010), "Social Identities, Ethnic Diversity, and Tax Morale", *Public Finance Review*, 38:2, 146-177.
- Marino, R.; Zizza, R. (2012), "The personal income tax evasion in Italy: an estimate by taxpayers' types", in Pickhardt, M.; Prinz, A. (Eds), "Tax Evasion and the Shadow Economy", Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK, pp. 33-60.
- Mason, R.; Calvin, L. D. (1978), "A study of admitted income tax evasion", *Law & Soc'y Rev.*, 13:1, 73-89.
- McEwen, C. A.; Maiman, R. J. (1986), "In search of legitimacy: Toward an empirical analysis", *Law & Policy*, 8:3, 257-273.
- McGee, R. (2008), "Opinions on Tax Evasion in Asia" in R. McGee (Eds), "Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies", New York: Springer, 2008, pp. 309-20.
- McGee, R.; Benk, S. (2011), "The ethics of tax evasion: A study of Turkish opinion", *Journal of Balkan and Near Eastern Studies*, 13:2, 249-262.
- McGee, R.; Cohn, G. (2008), "Jewish perspective on the Ethics of tax evasion", *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 11:2, 1-32.
- Mocan, N. (2008), "What determines corruption? International evidence from micro data", *Economic Inquiry*, 46:4, 493-510.
- Mohdali, R.; Pope, J. (2014), "The influence of religiosity on taxpayers' compliance attitudes", *Accounting Research Journal*, 27:1, 71-91.
- Moser, D. V.; Evans III, J. H.; Kim, C. K. (1995), "The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions", *Accounting Review*, 70:4, 619-634.
- Mróz, B. (2012), "The shadow economy and systemic transformation: the case of Poland" in Pickhardt, M.; Prinz, A. (Eds.), "Tax evasion and the shadow economy", Cheltenham ve Northampton: Edward Elgar Publishing. pp. 127-155
- Muter, N. B.; Sakınç, S.; Çelebi, A. K. (1993), "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması", Celal Bayar Üniversitesi Maliye Bölümü.
- Niesiobedzka, M. (2014), "Relations Between Procedural Fairness, Tax Morale, Institutional Trust and Tax Evasion", *Journal of Social Research & Policy*, 5:1, 41-52.
- Olowookere, J. K.; Fasina, H. T. (2013), "Taxpayers' education: A key strategy in achieving voluntary compliance in Lagos State, Nigeria", *European Journal of Business and Management*, 5:10, 146-154.
- Orviska, M.; Hudson, J. (2002), "Tax evasion, civic duty and law abiding citizen", *European Journal of Political Economy*, 19:1, 83-102.
- Palil, M. R.; Akir, M. R.; Ahmad, W. F. B. W. (2013), "The perception of tax payers on tax knowledge and tax education with level of tax compliance: A study the influences of religiosity", *ASEAN Journal of Economics, Management and Accounting*, 1:1, 118-129.
- Papp, T. K.; Takats, E. (2008), "Tax Rates Cuts and Tax Compliance- The Laffer Curve Revisited", IMF Working Paper WP/08/7.
- Park, C. G.; Hyun, J. K. (2003), "Examining the determinants of tax compliance by experimental data: a case of Korea", *Journal of Policy Modeling*, 25:8, 673-684.
- Peek, P.; Wilcox, J. A. (1984), "The Degree of Fiscal Illusion in Rates: Some Direct Estimates", *American Economic Review*, 74, 1061-1066.
- Pommerehne, W. W.; Weck-hannemann, H. (1996), "Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland", *Public Choice*, 88:1-2, 161-170.

- Porcano, T. M. (1988), "Correlates of tax evasion", *Journal of Economic Psychology*, 9:1, 47-67.
- Richardson, G. (2006), "Determinants of tax evasion: A cross-country investigation", *Journal of international Accounting, Auditing and taxation*, 15:2, 150-169.
- Richardson, G. (2008), "The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17:1, 67-78.
- Reckers, P. M.; Sanders, D. L.; Roark, S. J. (1994), "The influence of ethical attitudes on taxpayer compliance", *National Tax Journal*, 47:4, 825-836.
- Roth, J. A.; Scholz, J. T.; Witte, A. D. (1989), "Taxpayer Compliance: An Agenda for Research", Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Roxas, M.L.; Stoneback, J.Y. (2004), "The importance of gender across cultures in ethical decisionmaking", *Journal of Business Ethics* 50:2, 149-165.
- Sa, C.; Martins, A.; Gomes, C. (2015), "Tax Morale Determinants in Portugal", *European Scientific Journal*, 11:10, 236-254.
- Scholz, J. T.; Lubell, M. (1998), "Adaptive political attitudes: Duty, trust, and fear as monitors of tax policy", *American Journal of Political Science*, 903-920.
- Schneider, F.; Torgler, B. (2007), "Shadow economy, tax morale, governance and institutional quality: a panel analysis", Working paper No. 0701.
- Slemrod, J. (1985), "An empirical test for tax evasion", *The Review of Economics and Statistics* 67:2, 232-238.
- Slemrod, J.; Yitzhaki, S. (2002), "Tax Avoidance, Evasion and Administration", in A. J. Auerbach; M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics*, 3, pp. 1423-1470.
- Slemrod, J.; Blumenthal, M.; Christian, C. (2001), "Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota", *Journal of Public Economics*, 79:3, 455-483.
- Song, Y.; Yarbrough, T. E. (1978), "Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey", *Public Administration Review*, 38:5, 442-452.
- Spicer, M.; Becker, L. (1980), "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach", *National Tax Journal*, 33:2, 171-175.
- Spicer, M.; Lundstedt, S. (1976), "Understanding tax evasion", *Public Finance*, 31:2, 295-305.
- Strielkowski, W.; Čábelková, I. (2015), "Religion, culture, and tax evasion: Evidence from the Czech Republic", *Religions*, 6:2, 657-669.
- Tekin, A.; Tuncer, G.; Sağdıç, E. N. (2013), "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", *Sakarya İktisat Dergisi*, 2:2, 1-26.
- Tittle, C. (1980), "Sanctions and social deviance: The question of deterrence". New York, NY: Praeger.
- Torgler, B. (2003a), "To evade taxes or not to evade: That is the question", *The Journal of Socio-Economics*, 32:3, 283-302.
- Torgler, B. (2003b), "Tax morale, rule-governed behaviour and trust", *Constitutional Political Economy*, 14, 119-140.
- Torgler, B. (2006), "The importance of faith: Tax morale and religiosity", *Journal of Economic Behavior and Organization*, 61:1, 81-109.

- Torgler, B. (2012), "Attitudes Toward Paying Taxes in the USA: An Empirical Analysis", in W. McGee (Eds.) "The Ethics of the Tax Evasion (Perspectives in Theory and Practice)", Springer, North Miami
- Torgler, B.; Murphy, K. (2004), "Tax Morale in Australia: What Shapes It and Has It Changed Over Time?", *Journal of Australian Taxation*, 7:2, 298-335.
- Torgler, B.; Schaltegger, C.A. (2005), "Tax morale and fiscal policy", Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper No. 2005 – 30,
- Torgler, B.; Schneider, F. (2005), "Attitudes towards paying taxes in Austria: An empirical analysis", *Empirica*, 32:2, 231-250.
- Torgler, B.; Schneider, F. (2007), "What Shapes Attitudes toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries", *Social Science Quarterly*, 88:2, 443-470.
- Torgler, B.; Valev, N.T. (2010), "Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion", *Contemporary Economic Policy*, 28:4, 554-568.
- Torgler, B.; Demir, I. C.; Macintyre, A.; Schaffner, M. (2008), "Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation", *Economic Analysis and Policy*, 38:2, 313-339.
- Torgler, B.; Schaffner, M.; Macintyre, A. (2007), "Tax compliance, tax morale and governance quality", CREMA Working Paper No. 2007-17.
- Trüdinger, E.-M.; Hildebrandt, A. (2012), "Causes and Contexts of Tax Morale: Rational Considerations, Community Orientations, and Communist Rule", *International Political Science Review*, 34:2, 191-209.
- Vogel, J. (1974), "Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data", *National Tax Journal* 27:4, 499-513.
- Vythelingum, P.; Soondram, H.; Jugurnath, B. (2017), "An assessment of tax morale among mauritian taxpayers", *Journal of Accounting and Taxation*, 9:1, 1-10.
- Wallschutzky, I. G. (1984), "Possible causes of tax evasion", *Journal of Economic Psychology* 5:4, 371- 384.
- Williams, C. C.; 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.
- Yitzhaki, S. (1974), "A Note on "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, 36:2, 201-202.
- Young, J. C. (1994), "Factors associated with noncompliance: evidence from the Michigan Tax Amnesty Program", *The Journal of the American Taxation Association*, 16:2, 82-96.
- Yurdakul, A. (2013), "Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği", Bursa: Dora Yayıncılık.
- Wärnerud, K.; Walerud, B. (1982), "Taxes and economic behaviour: some interview data on tax evasion in Sweden", *Journal of Economic Psychology*, 2:3, 187-211.
- Wearing, A.; Headey, B. (1997), "The Would-Be Tax Evader: A Profile", *Australian Tax Forum*, 13:1, 3-17.
- Weck-Hannemann, H.; Pommerehne, W. (1989), "Einkommenssteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische Analyse". *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, 125:4, 517-556.
- Weeks, W.; Moore, C.; McKinney, J.; Longenecker, J. (1999), "The effects of gender and career stage on ethical judgment", *Journal of Business Ethics*, 20:4, 301-313.

Witte, A.; Woodbury, D. (1985), “The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax”, *National Tax Journal*, 38:1, 1-13.

EXTENDED ABSTRACT

From ancient times to the present, from primitive state structures to today's modern understanding of the state, taxes are one of the most important events that bring the states against their citizens, regardless of their management styles. In the historical process, the evolution of the structure of taxes from voluntary payments to compulsory payments has brought the dimension of this relationship between states and their citizens to become more serious. Because taxes can be obtained in the most effortless way for the states, therefore; it is an indispensable source of income, which has the largest share among the incomes. On the other hand, there are taxpayers who are obliged to be under the tax burden, while they can spend their income on alternative goods and/or services. Taxes are also a fiscal policy tool that governments use to intervene in the economy. Reaching full employment through taxes, ensuring effective resource allocation, eliminating fluctuations in the economy, establishing justice in income distribution, supporting economic growth and development, etc. aims are sought to be achieved. In the relevant framework, the importance attributed to taxes is increasing even more. On one hand, considering the large share of taxes in public revenue sources, the dependence of states on this revenue and their role as a fiscal policy tool, reaching the highest possible tax revenue level is one of the primary goals of governments. On the other hand, as a natural reaction; taxpayers, prefer to spend their income other than taxes in line with their own demands and needs, and they want to pay the least possible amount of tax. Taxpayers have two options regarding their tax duties. First, to be tax compliant by fulfilling tax duties fully and on time; and the second is to be tax non-compliant by trying to get rid of a part or all of their tax duties. In this study, the factors that have an impact on the taxpayers' tax compliance or non-compliance decision processes are considered as individual factors and non-individual factors.

Age, gender, marital status, education level, income level, employment status, advocacy of democracy, trust in government and politicians, religious belief can be listed as individual factors. On the other hand, tax audit possibility and penalty, tax rates, tax burden, tax justice, shadow economy level, complex taxation system and tax amnesties can be listed as non-individual factors.

When the analyzes mentioned in this study are aggregated, it is clearly seen that, within the scope of individual or non-individual factors, it is not possible to express clearly the direction of the effect of any factor on tax compliance decisions of taxpayers. Because, it is clearly seen from the cited examples that there are results that support each other as well as contradictory results in the studies carried out on the factors that affect the tax compliance decisions of taxpayers. However, it should be noted that, it may also be that the majority of the studies conducted for some elements have found the same effect. For example, in almost all analyzes made for the variables of advocacy of democracy, trust in government and politicians, religious belief and the perception of the fairness of the tax system, positive relationships were found between the relevant variables and tax compliance. On the other hand, in almost all analyzes made for the variables of being self-employed, tax burden, shadow economy level, the complexity of the tax system and tax amnesties, negative relationships were found between the relevant variables and tax compliance.

As a result, in order to determine the direction of the effect of any element on tax compliance, a certain city, region, country or country group should be selected and the boundaries of the research should be drawn and analyzes should be carried out within the relevant boundaries.