



Devlet ve Mükellef Etkileşimi: Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Tipleri

Interaction of Government and Taxpayer: Types of Taxpayers Created Through Tax Sanctions and Incentives

Filiz Baloğlu¹
Nazan Susam²

REVIEW
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 20.01.2020
Revised : 04.06.2020
Accepted : 22.06.2020
Available : 24.07.2020

iThenticate similarity
score: 6%

JEL classification:

H2, H26, H30, Z10

Keywords:

Tax Compliance, Social
Interaction, Trust,
Power, Taxpayer Type,
Fiscal Sociology

ABSTRACT

The purpose of this study is to define the taxpayer types that are existing through determining the effects of tax sanctions and incentives (TSI) on taxpayer behaviors that are bonded with trust and power relations in the interaction of the society. TSIs existing in the tax system are tax policies that are used to regulate the tax world. These policies have the potential to change the relations and social interactions between government and taxpayer along with the increase in tax revenues. While the interaction derived from “clash” between government and taxpayers renders dominance and power as a prominent factor, a collaborative interaction provides more trust. In this context, establish tax compliance, together with taxpayers being homo economicus, the perspective of a social human setting forth the interaction and relations with its social environment should be taken into account as well. It could be seen that voluntarily compliant taxpayer type emerging in a modern tax system is a consequence of tax authority’s policy choices relying on relations with trust. Theoretically, the effects of new rules that TSIs’ have brought into the tax world on taxpayer behaviors presents the existence of taxpayer types that are; compulsorily compliant, compliant, and voluntarily compliant. It has been determined that strategic and compliant taxpayer types have emerged by relying on relationships with trust, while compulsorily compliant taxpayer types have emerged by relying heavily on relationships of power.

Cite this article as: Baloğlu, F. & Susam, N. (2020). “Devlet ve Mükellef Etkileşimi: Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Tipleri”, *International Journal of Public Finance*, 5(1), 144-166.

¹ Assist. Prof. Dr., İstanbul University, Department of Economics, Turkey, ORCID: 0000-0003-4400-7864, fbaloglu@istanbul.edu.tr

² Prof. Dr., İstanbul University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0003-4078-3217, nsusam@istanbul.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.01.2020

Düzeltilme : 04.06.2020

Kabul : 22.06.2020

Yayın : 24.07.2020

iThenticate benzerlik oranı: %6

JEL Kodu:

H2, H26, H30, Z10

Anahtar Kelimeler:

Vergi Uyumu,
Toplumsal Etkileşim,
Güven, Güç, Mükellef Tipleri, Mali Sosyoloji

Ö Z E T

Bu çalışmanın amacı, toplumsal etkileşimde, güven ve güç ilişkilerine bağlanan vergi yaptırım ve kolaylıkların (VYK) mükellef davranışları üzerindeki etkisini belirleyerek, oluşan mükellef tiplerini tanımlamaktır. Vergi sistemi içinde yer alan VYK'lar vergi dünyasının düzenlenebilmesi için kullanılan vergi politikalarıdır. Bu politikalar, vergi gelirlerini artırma yanında devlet ve mükellef arasında var olan toplumsal etkileşim ve ilişkileri değiştirme potansiyeline de sahiptir. Devlet ve mükellef arasında 'çatışma'ya dayanan etkileşim baskı ve gücü ön plana çıkarırken, 'işbirliği'ne dayalı etkileşim, güveni artırmaktadır. Bu kapsamda vergi uyumunun sağlanmasında mükelleflerin iktisadi insan olmalarının yanında, sosyal çevresiyle etkileşim ve ilişkilerini ortaya koyan sosyal insan perspektifi de önem kazanmaktadır. Böylece modern bir vergi sisteminde gönüllü uyumlu vergi mükellef tipinin ortaya çıkmasının vergi otoritesinin güven ilişkilerine dayalı politika seçimlerinin bir yansıması olduğu anlaşılmaktadır Kuramsal olarak, VYK'ların vergi dünyasına getirmiş olduğu yeni kuralların mükellef davranışları üzerinde yaratacağı etki 'zorunlu uyumlu', 'uyumlu' ve 'stratejik' mükellef tiplerinin varlığını göstermektedir. Stratejik ve uyumlu mükellef tipleri güven ilişkisine, zorunlu uyumlu mükellef tiplerinin ise ağırlıklı olarak güç ilişkilerine dayanarak oluştuğu belirlenmiştir.

1. Giriş

Devletin, iktisadi anlamda mal ve hizmet üretebilmesi için, egemenlik gücünü kullanarak finansman kaynağı yaratması, iktisadi işleyişin bir parçasıdır. Bu kapsamda devletin en büyük finansman kaynaklarından biri olan verginin ödenmesi, mükellefler için bir vatandaşlık görevi olarak görülür. Ancak bu tanımlama mükelleflerin vergiyi bir 'yük' olarak anlamlandırmasına yol açabilmektedir. Bu sebeple devlet, daha yüksek vergi geliri toplayabilmek için mükelleflerin vergiye gönüllülük temelinde uyum göstermelerinin zeminini hazırlamak ile sorumludur.

Vergi uyumu, "mükellefin beyannamesini ülkede uygulanan yasalara, vergi düzenlemelerine ve yargı kararlarına uygun olarak zamanında hazırlaması ve zamanında ilgili mercilere vermesi (Roth vd., 1989)" olarak ifade edilmektedir. Bu tanıma göre vergi uyumu görünür bir davranıştır ve vatandaşların büyük çoğunluğu vergisini ödemektedir. Oysa vergiye uyum ya da uyumsuzluk sadece, vergi oranları ve yakalanma olasılığının bir fonksiyonu değil aynı zamanda bireyin vergiye uyum gösterme veya vergi kaçırma istekliliğinin de bir fonksiyonudur (Bilgin, 2011: 261, Saruç, 2015).

Vergiye uyum ya da uyumsuzluk davranışını açıklamakta, özellikle ekonomistler arasında kabul görmüş mükellefi izole olmuş ve sadece rasyonel karar alan bir birey olarak ele alma eğilimi bu açıklamaları desteklemektedir. Ancak son yıllarda gerek sosyoloji gerekse psikoloji disiplinlerinin katkıları ile bu davranışın yarattığı mükellef

biçimlerinin açıklanmasında oldukça yol kat edilmiştir. Bu yaklaşımların yaygın hale gelmesinde, zorlama ve caydırıcılığa vurgu yapan ekonomik yaklaşımın vergiye uyum davranışını açıklamakta yetersiz kalmasının rol oynadığı görülmektedir. Vergilemenin mali ve iktisadi olduğu kadar sosyo-psikolojik, kültürel ve toplumsal yönünün insan davranışlarını nasıl etkilediğini görmek vergiye uyum sürecini anlayabilmek açısından önem taşımaktadır. Ekonomik ve psikolojik yaklaşımlara göre daha yeni gelişimler içeren mali sosyoloji, vergi politikalarını makro ve mikro ilişkiler çerçevesinde inceleyerek vergiye uyumun sosyolojik belirleyicileri üzerinde durmaktadır.

Literatürde yapılan pek çok çalışmada, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve mükellefin vergiye uyumunun arttırılmasında, benimsenen ekonomik yaklaşım ya da sosyal-psikolojik yaklaşıma göre farklı faktörlerin etkili olduğu ve belirleyicilerinin de değiştiği ortaya koyulmuştur. Gelir, vergi oranı, denetlenme olasılığı, vergi cezaları gibi dışsal ekonomik faktörler ile toplumsal normlar, vergi ahlaki gibi sosyal-psikolojik faktörler, vergi uyumunu ve mükellef davranışlarını etkilemektedir.

Mükellefin vergi ödeme eğilimi veya vergiye uyumu mükellef ve devlet arasında oluşan etkileşime de bağlıdır. Devlet, vergiye gönüllü uyumu iki şekilde sağlayabilir; birincisi vergi otoritelerine güvenin arttırılması, ikincisi ise vergi otoritelerinin caydırıcılık gücünün arttırılmasıdır. Her iki durumda da vergi ödemesi yapılmasına rağmen vergiye uyumun niteliği farklılık gösterecektir; vergi uyumu, isteğe bağlı veya zorunlu olacaktır (Kirchler vd. 2010: 384). Devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan bu ilişkiler, mükellefleri farklı davranmaya iterek mükellef tiplerini ortaya çıkarmaktadır.

Sosyo-psikolojik çerçevedeki bu yaklaşım kadar, mali sosyolojinin, devlet ve toplumu mali politikalar ve etkileri ile şekillendiren kurumsal ve tarihsel bağlam ile birlikte karmaşık toplumsal etkileşimlere odaklanan (Campbell, 1993: 164) yaklaşımı vergiye uyumu anlamada önem taşır. Bireylerin tüm iktisadi eylemlerinde olduğu gibi vergiye uyum ya da uyumsuzluğu da tarihsel, toplumsal, kültürel ve psikolojik faktörlerle örülmüştür. Özellikle düzenlenen vergi politikalarının her zaman niyetlenilmemiş sonuçları olabileceği düşüncesinden hareketle vergisel veya diğer faktörlerin vergi dünyasında yarattığı bir etki de söz konusudur.

Devlet ve mükellef arasında vergi uyumunun sağlanmasına yönelik etkileşim bir güç ve güven ilişkisine dayandırıldığında, formel bir kural olarak, vergi sisteminde yer alan vergisel yaptırımlar veya kolaylıklar (VYK) da güç ve güven ilişkilerinin yönünü etkileyerek farklı mükellef davranışları ve mükellef tipleri oluşturabilmektedir.

Bu çerçevede çalışmada ilk olarak vergiye uyumu açıklayan yaklaşımlara yer verilecek daha sonra mükellef ve devlet arasında etkileşim biçimleri ele alınacaktır. Son olarak devlet- mükellef ilişkilerindeki etkileşimden hareket ederek, vergi yaptırım ve kolaylıklarının sebep olduğu güven ve güç ilişkisine dayalı mükellef davranışları ve bu davranışların yansıttığı mükellef tipleri sınıflandırılmaya çalışılacaktır.

2. Mükellefin Vergiye Uyumunu Açıklayan Yaklaşımlar ve Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Vergi uyumu, mükelleflerin kendi rızaları ile vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri veya kısaca vergi ödeme isteklilikleri olarak tanımlanırken bu yükümlülüğü yerine getirmemeleri ise vergi uyumsuzluğu olarak adlandırılır. Bu çerçevede dikkate alınması gereken nokta; vergi uyumunun herhangi bir zorlamaya gerek kalmadan yasaların ruhuna ve anlamına uygun hareket etmeyi ifade etmesidir (James & Alley, 2002: 32; Saruç, 2015: 23). Yani mükellefin herhangi bir zorlama olmaksızın gönüllü uyumu, süreklilik ve düzen sağlayan bir mekanizma olarak vergi dünyasını inşa eder. Aslında uyum, bir gönüllülük içerdiği zaman inşa sürecinin sağlıklı olduğunu aksi takdirde tarihsel olarak da toplumlar incelendiğinde uyum sürecini sürekli yeniden düzenleyen uygulamalara ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Zaten vergi yaptırım ve kolaylıkları da bu uygulamaların bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Söz gelimi bir kolaylık olarak düşünülerek çıkarılan aflar, vergisini zamanında ödeyen mükellefler üzerinde uyumu bozan bir etki yapabilir.

Bireylerin vergiye uyumu veya uyumsuzluğu yani mükellef davranışları farklı disiplinler tarafından incelenmiştir. Uyum hakkındaki literatür, büyük ölçüde caydırıcılığa vurgu yapan ekonomistler ile vergi ödeme davranışını etkileyen kritik faktörler olarak toplumsal kısıtlamalar bağlamında toplumsal normlara vurgu yapan sosyologlar tarafından geliştirilmiştir (Roth vd., 1989). Ayrıca davranışsal iktisat alanında vergi uyumu konusunda yapılan çalışmalarda da psikolojik boyuta odaklanılmaktadır (Kirchler, 2007).

Mükellefi rasyonel bir birey olarak ele alan ekonomik yaklaşımda vergiye uyum ile ekonomik faktörler arasında bir ilişki kurulmuş ve mükellefin kararını motive eden unsur fayda-maliyet analizine indirgenmiştir. Rasyonel tercih kuramı ya da caydırma kuramı olarak da bilinen bu yaklaşım, Becker'in (1968) "suçun iktisadi analizi" teorisine dayandırılarak, hükümetin zorlayıcı gücünün bireyleri yakalanma ve ceza alma korkusuna sevk ettiğini savunmaktadır (Allingham & Sandmo, 1972). Neo-klasik iktisadın benimsediği bu modelde fayda fonksiyonu sadece gelire bağlandığından, mükellefin yakalanma olasılığı karşısında beklediği ceza, gelirini olması gerekenden daha az beyan etmesi halinde vergiden beklediği tasarrufu aştığı sürece, mükellef vergiye uyum gösterecektir.

Ekonomik modelde, parasal cezalar ve denetleme olasılıklarına bağlanan, caydırıcılık unsuru ön plana çıkarılmaktadır. Ayrıca neo-klasik iktisadın benimsediği bu modelde, mükelleflerin rasyonel hareket ettikleri ve fayda fonksiyonlarının sadece gelirden ibaret olduğu varsayılmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin vergi ödeme veya ödememe yönündeki kararlarında; *gelir düzeyleri, vergi oranları, denetleme olasılığı ve cezai yaptırımlar gibi faktörler* daha etkilidir. Böylece rasyonel mükellef, gelirinin ne kadarlık bir bölümünü "vergi kaçırma" olarak adlandırılan riskli bir faaliyete ayıracağına karar vermektedir. Yani bireysel çıkarını gözeterik iktisadi insan davranışı

sergilemektedir. Böylece bu yaklaşım, yakalanma ihtimalini gösteren denetim oranı arttıkça ve vergi kaçırmaya uygulanan cezalar yani caydırıcılık faktörleri arttıkça mükelleflerin daha fazla vergiye uyum davranışını sergileyeceklerini öne sürmektedir. Bu bağlamda ekonomik yaklaşım, vergi mükelleflerinin üzerine düşen vergi sorumluluklarını yerine getirmekten kaçınacaklarını ve vergi yükünü azaltmak için vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi yollara başvuracaklarını öngörerek vergilerin zorunlu bir ödeme olarak algılanması gerektiğine işaret etmektedir (Didinmez & Seçilmiş, 2018: 107).

Ancak gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında, caydırıcılık faktörleri önemli olmakla birlikte uyum davranışını tamamen açıklamakta yetersizdir. Bu ülkelerin vergi denetleme oranları ile kaçırılan vergilere uygulanan ceza miktarları düşük olmasına rağmen mükelleflerin büyük kısmı vergilerini tam olarak beyan etmektedirler (Alm vd., 1995: 22, Feld & Frey, 2002; Saruç, 2015: 36). Ayrıca etik, adalet ve gelecek kuşaklar için taşınan kaygıların dar bir rasyonellik anlayışı içinde açıklanamayacağı düşünülduğünde, ekonomik yaklaşımın, aktörlerin tüm iktisadi davranışlarında olduğu gibi, vergiye uyum konusunda da bireyi, ekonomi dışı faktörlerden etkilenmeyen, toplumsal yaşamın dışında bir varlık olarak görmesi eleştiri konusudur (Sen, 1999: 364).

Ekonomik yaklaşım önemli bir konuya dikkat çekmekle birlikte, literatürdeki diğer çalışmalar, vergiye uyum davranışını sadece ekonomik faktörlere dayandırmanın yetersizliğine işaret etmektedir. Bu yetersizlikler, vergi uyumunda sosyolojik ve psikolojik yaklaşımların görünürlüğüne zemin hazırlamıştır. Psikolojik yaklaşımda vergi uyumu konusunda geleneksel olarak ahlaki inançlar, tutumlar ve algılar gibi bireysel sosyo-psikolojik değişkenlere odaklanılarak normların vergi uyumunda etkileri ahlaki duygular kuramı kapsamında ele alınmıştır. Diğer yandan sosyolojik yaklaşımda mükellefin içinde yaşadığı toplumda devlet ve diğer mükelleflerle olan etkileşimi (Martin, Mehrotra, & Prasad, 2009: 3) ön plana çıkmış ve bu ilişkileri belirleyen toplumsal normlar incelenmeye çalışılmıştır.

Mali sosyoloji, alanında yapılan ilk gelişmeler, makro sosyolojik bir yaklaşım sergilemektedir ve sosyolojik düşüncenin evrimiyle de örtüşmektedir. Bu çalışmalarda kurumların ve sınıfların rolü, devletin düzenleyici kapasitesi, makro düzeyde çıkarların çatışması; devletin rolü ve konumunu tanımlayan başlıca faktörler olarak ele alınmıştır. Yakın zamandaki gelişmelerde ise vergi mükelleflerinin motivasyonları ve stratejik kararları gibi mikro değişkenler ile sosyal ilişkiler ve etkileşim gibi unsurlara vurgu yapılmaktadır. Kuşkusuz mikro değişkenler bu çerçevede bireylerin vergiye uyum eğilimi ve davranışının altında yatan farklı anlamlandırmaları da kapsamaktadır.

Sosyolojik yaklaşımlar, gerek vergi ve gerekse diğer kanunlara uyumsuzluğu kontrol etmede toplumsal kısıtlamalar ve toplumsal normların önemi üzerinde durur. Sosyoloji ve kriminoloji literatüründe yer alan, Schmolders'in vazgeçirme kuramına göre bireyin davranışında dış denetim ve baskılar ve bunun neticesinde geliştirilen iç denetimin hemen hemen her şart altında yasal denetimden daha etkili olduğu

belirtilmektedir (Önder, 1992: 40-42). Bireylerin davranışlarında bilinçli hareket etmekten çok sosyalleşmenin etkisi görülür. Bireyler adeta içinde yaşadıkları çevrenin bir ürünüdürler. Bu süreçte mükelleflerin kendi duyguları ışığında ve kendi uyumlulukları açısından, neyin kabul edilebilir veya ahlaki davranış olduğu içselleştirilmiş normlar tarafından yönetilir. Böylece toplumsal kısıtlama ve normlar onay ve dışlama mekanizmaları ile işlevini yerine getirir. Normların önemi, bireylerin davranışlarına etki eden kültürel kurallar olarak belirmesinde yatar. Toplumsal normlar, değerler aracılığı ile kültürün önemli bir bileşeni olarak belli davranışların kurumsallaşmasını sağlayan bir etkidir. Toplumsal kısıtlamalar ise vergisini ödemeyen bireyi toplumdan dışlamayı getirirken iyi vatandaşa da daha fazla statü sağlayarak, diğer vatandaşlardan gelen sosyal yaptırım ve ödülleri de içerir. Bu çerçevede iki tür motivasyon söz konusudur: görev olarak algılanan içselleştirilmiş uyum motivasyonu ve saygı olarak algılanan bireye karşı diğerlerinin davranışlarından gelen motivasyon (Scholz, 1998: 140; Torgler, 2003: 18; Akerlof & Kranton, 2016: 28).

Tablo 1: Vergi Uyumunu Açıklayan Yaklaşımlar

Vergi Uyumunu	Ekonomik Yaklaşım	Sosyal – Psikolojik Yaklaşım
Amaç	<i>Kaynak Dağılımında Etkinlik</i>	<i>Eşitlik ve Adalet Toplumsal Bütünleşme</i>
Aktör Tipi	<i>İktisadi İnsan</i>	<i>Sosyal İnsan</i>
Mükellef Davranışı	<i>Bencil</i>	<i>İyi - Diğerkam Vatandaş</i>
Modelin Çıkış Noktası	<i>Ekonomik Rasyonellik</i>	<i>Araçsal ve Özsel Rasyonelite Sınırlı Rasyonelite</i>
Motivasyon	<i>Maksimum Fayda, Minimum Maliyet</i>	<i>Ekonomik Fayda Yanında Toplumsal Fayda Normlar İşbirliği ve Güven</i>
Belirleyicileri	<i>Vergi Denetimi Vergi Cezaları Vergi Oranı Gelir Düzeyi Vergi Kaçırma Fırsatı Vergiden Kaçınma Fırsatı</i>	<i>Toplumsal Normlar Topluma Aidiyet Politik ve Sivil Katılım Sosyal İlişkiler ve Sosyal Etkileşim Vergi Adaleti Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı Vergi Usul Hukuku</i>

Toplumsal kısıtlamalar ve normlar dikkate alınarak literatürdeki çalışmalar incelediğinde, vergiye uyum davranışını kapsamlı olarak açıklayabilmek için sosyal ilişkiler, toplumsal aidiyet, vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi adaleti gibi değişkenler ön

plana çıkmaktadır³. Yapılan pek çok çalışmanın sonucunda vergi uyumunun, mükellefin gönüllü olarak vergi ödemesini sağlayan içsel bir motivasyon olduğu sonucuna ulaşılmış (Wahl, Kirchler, Kastlunger, 2010) ve vergi ödemede gerekli içsel motivasyon olarak vergi ahlakına dikkat çekilmiştir. Köln Vergi Psikolojisi Okulunun kurucusu Schmolders tarafından ilk kez gündeme getirilen vergi ahlakı, birçok bilim insanı tarafından incelenmiş ve vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde içsel motivasyonu sağladığı kabul edilmiştir (Torgler, 2005). Vergi ahlakı yüksek olduğunda vergiye gönüllü uyum da yüksek olacaktır.

Mükelleflerin vergiye uyum süreçlerinde etkili olan faktörler ekonomik yaklaşım ve sosyal/psikolojik yaklaşıma göre değerlendirildiğinde her bir yaklaşımın kendine özgü etkilerinin ve belirleyicilerinin olduğu kaçınılmazdır. Bu değişkenlerin ele alınışı, aynı zamanda sosyal ilişki ve sosyal etkileşimler gerçekleşirken "güven" in vergiye uyum üzerindeki etkisini de gündeme getirmektedir (Levi, 1988; Uslaner, 2002).

Vergiye uyum süreci devlet ve bireyler arasında geçen ilişkilerin bir bütünü olarak düşünüldüğünde ise farklı faktörler ele alınarak vergiye uyum açıklanabilir. Bu faktörlerin farklı sınıflandırmaları olmakla beraber geniş anlamda mükellef ve devlet odaklı olmak üzere, vergiye uyum sürecinin nasıl inşa olduğu görülebilir. Ayrıca bireyin eğitim düzeyi, cinsiyeti, mesleği ve yaşı gibi benzeri demografik faktörlerin de mükelleflerin vergiye uyum süreçlerinde etkili olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Mükelleflerin Vergiye Uyum Süreçlerinde Etkili Olan Faktörler

Mükellef Odaklı	Devlet Odaklı	Demografik
Vergi Ödeme Gücü/Gelir	Vergi İdaresinin Tutumu	Yaş
Vergi Bilinci, Vergi Kültürü,	Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Belirsizlikler	Cinsiyet
Vergi Ahlakı	Vergi Adaleti ve Vergi Yükü	Meslek
Devlete Bağlılık	Vergi Yasaları ve Tekniği	Aile Yapısı
Vergi Adaletine Olan İnanç	Ekonomik İstikrar	Eğitim Düzeyi
Dini inanç	Siyasi Huzursuzluklar	Medeni Durumu
Milli Gurur	Vergi Politikaları	
Siyasi İktidara Güven	Vergi Denetim ve Cezaları	
Diğer Vergi Mükelleflerinin Davranışlarını	Vergi Afları	
Kamu Hizmetlerinin Gerekliliğine Olan İnanç	Vergi Oranları	
Vergi Algısı		
Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar		

³ Bkz. Alm vd., 1995; Feld & Frey, 2002; Alm, Martinez-Vazquez, 2003, Wenzel, 2004; Murphy, 2005; Torgler, 2007, Feld & Frey, 2007; Kirchler, 2007; Nerre, 2008.

Sosyal normlardan, vergi adaletine, vergi idaresine duyulan güvenden iktisadi hayattaki gelişmelere saydığımız tüm faktörler mükellef davranışlarını etkileyerek, mükelleflerin vergi sistemine ve vergi otoritelerine karşı verdiği yanıtı, çok boyutlu ve değişebilir bir niteliğe büründürür (Braithewaite, 2002: 16). Örneğin; Weigel vd. (1987), Sigala vd. (1999) ve Torgler'in (2007) yaptığı çalışmalarda mükellef odaklı faktörlerden vergi ahlakının vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği görülürken bazı faktörlerin ise, vergi uyumu üzerindeki etkisinin iki yönlü olduğu görülmektedir. Örneğin, Collins & Plumlee (1990), Murphy (2004), Durham vd.'nin (2014) yaptığı çalışmalarda vergi cezaları, vergi uyumunu artırırken Frey & Stutzer'e (2001) göre tersine bir etki görülmüştür.

Demografik faktörlerin ele alındığı pek çok çalışmada da kadınların erkeklere göre daha uyumlu oldukları, yaşlılar ve gençlerin orta yaşlılara göre daha uyumlu oldukları anlaşılmaktadır. Eğitim seviyesi yüksek olan bireylerin vergi kanunları hakkında daha iyi bilgiye sahip olmaları vergi uyumunu artırırken bu bilgi aynı zamanda vergi kaçırmalarını da kolaylaştırmaktadır (Walsh, 2012).

Tüm faktörler ile vergi uyumu üzerinde olumlu veya olumsuz bir ilişki kurulabilir. Bu ilişkinin kaynağında ise sosyal ve psikolojik etkilerin ağırlıkta olduğu söylenebilir.

3. Vergiye Uyum Bağlamında Devlet ve Mükellef Arasındaki Etkileşim

Devlet-mükellef ilişkisinde, ekonomik ve psikolojik yaklaşımlarla beraber, iktisat sosyolojisinin getirdiği bakış açısı da dikkate alındığında, bütüncül bir perspektif yakalamak mümkün olabilir. Çünkü mükellefin bir ekonomik davranış olarak vergiye uyumunun arka planında sosyal çevresi ile bağları bulunmaktadır. Bu bağların izini de mükellefin diğer mükelleflerle, devletle ve hatta toplumun bütünüyle olan ilişkisinde ve karşılıklı etkileşimlerinde görmek mümkündür. Bu sadece ekonomik faktörlere dayandırılmayan disiplinler arası geniş bakış açısı ile vergiye uyumunu açıklamak için kategorize edilecek tiplerin oluşturulmasında da önem taşımaktadır.

Devletin vergi toplamaktaki birincil amacı her zaman mali olarak görülmekle birlikte, modern toplumlarda devlet müdahalesinin altında, kuşkusuz devletin kaynak dağılımında etkinlik, ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve adil gelir dağılımının sağlanması gibi hedeflerini vergileme ve kamu harcamaları yoluyla yerine getirmeye çalışması vardır. Vergiler zaman içinde sadece iktisadi ve sosyal amaçlarla değil farklı amaçlarla da alınmaya başlanmıştır. Uluslararası ticareti artırmak, insan sağlığını korumak, ahlaki ve sosyal tehlikeleri önlemek, dini nedenler, toplumsal farklılıklar, çevre sorunları ile mücadele gibi amaçlar için de vergiler kullanılmıştır.

Geleneksel bir bakış açısıyla vergiyi, devletin geniş anlamda kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları yerine getirmek amacıyla özel bir karşılık vaadi olmaksızın, hukuki cebir altında topladığı parasal tutar olarak tanımlamak mümkündür.

Ancak bu tanımlama devletin, yükümlülük altına girmeksizin vatandaşlarından yani mükelleflerden 'fedakarlık' beklediği anlamına gelmektedir. Tek taraflı bir yükümlülüğü içeren bu yaklaşımın, pratikte vergiye ilişkin tutum, davranışların şekillenmesinde ve vergiye uyum açısından olumsuz etki yaratacağı açıktır. Bu sebeple vergi dünyasının aktörleri arasındaki tek taraflı yaklaşım yerine karşılıklı sosyal etkileşimin göz önünde bulundurulması ve devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi önem arz eder.

Mükellefin vergi ödeme eğilimi, mükellef ve devlet arasında oluşan etkileşime dayandırıldığında, Tablo 3'de görüldüğü gibi literatürde üç farklı yaklaşım üzerinden bu etkileşim analiz edilmektedir:

Tablo 3. Mükellef ve Devlet İlişkilerinde Ortaya Çıkan Yaklaşımlar

Yaklaşımlar	Tanım	Vergi Uyumunun Belirleyicileri	Literatüre Katkı Sağlayanlar
Vergi İklimi	<i>Vergi Uyumunu; Vergi idaresi, mükellef, siyasi karar vericiler, vergi danışmanları arasındaki etkileşimin bir çıktısı olarak görülür. Aktörler arasında saygı anlayış ve işbirliğinin artması vergi uyumunu artıracaktır (sinerjik vergi iklimi). Vergi idaresinin zorlayıcı tavır alması vergi uyumunu azaltır (zıt vergi iklimi).</i>	<i>Siyasi iktidarın belirlediği kanunlar Vergi idaresinin tavrı ve mükellef yanlısı olması</i>	<i>Torgler</i>
Kaygan Zemin	<i>Vergi Uyumunu; vergi idaresinin sahip olduğu güç ve vergi idaresine duyulan güvene bağlanmıştır. Vergi uyumunun güven unsuru üzerine dayanması mükellefin vergisel sorumluluklarını gönüllü olarak yerine getirmesini sağlayacaktır. Vergi idaresinin gücü yani otoriteyi artırması ise zorunlu vergi uyumunu artırır. Vergi idaresi, hizmete dayalı bir bakış açısı benimseyerek vergi mükelleflerinin kendisine güvenmesini sağlayacak politikalar geliştirmelidir.</i>	<i>Güven ve hizmet odaklılık Meşru güç ve zorlayıcı güç</i>	<i>Kirchler Hoelzl ve Wahl</i>
Psikolojik Vergi Sözleşmesi	<i>Vergi Uyumunu; devlet ve mükellef arasındaki etkileşime göre belirlenir. Bu etkileşim zımni ve ilişkisel bir sözleşme olabilir. Sözleşmenin sürdürülebilmesi için cezaların ve ödüllerin olması gerekir.</i>	<i>Teşvikler ve saygılı muamele</i>	<i>Feld ve Frey</i>

4. Devlet ve Mükellef Arasındaki İlişkiyi Belirleyen Etkileşimin Yönü Nasıl Olacaktır? İşbirliği mi Yoksa Çatışma mı, Güvene Dayalı İlişkiler mi Yoksa Güce Dayalı İlişkiler mi?

4.1. Çatışma ve İşbirliği

Devletin fonksiyonlarını yürütebilmek için ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara nasıl ulaşacağını belirleyen yol, bireyler ve devlet arasındaki ilişkinin profilini ortaya çıkarır. Bir toplumun vergi sistemine ve vergi otoritelerine karşı verdiği yanıt, çok boyutlu ve değişebilir niteliktedir, bu nedenle teknik ve idari süreçler kadar sosyal ilişkilerin de dikkate alınması gerekir (Braithwaite, 2002: 16).

Devlet, işbirliği ile bağlanmış ve sosyal olarak bir arada varolma problemlerini çözmek için şekillendirilmiş ve bunları gerçekleştirmek için demokratik ve adil davranış içinde olan, kısaca bireysel üyelerinin ortak, paylaşılan ilgi ve kaygılarına dayanan ve onları yansıtan sözleşmecî bir girişimdir (Musgrave, 1999: 30). Vergileme, devlet ile birey arasındaki bu zımnî sözleşmenin görünür olduğu alanı temsil eder ve toplumsal olarak bir arada yaşamanın ürünüdür. Devlet-mükellef ve mükellef-mükellefin arasındaki etkileşim, formel ve enformel kural, ödev ve hakları içeren vergi dünyası içinde şekillenir.

Vergileme, mükellef ve devlet arasındaki dinamik bir ilişki olarak ele alındığında, bu ilişki daima bir çatışma potansiyeli taşır. Bu çatışma devlet-mükellef ilişkilerinin, örtülü/gizli bir düzensizlik altında işlemesinden kaynaklanır. Bu nedenle devlet, mükelleflerin uyumsuzluk sürecini yönetebilmek için daima yeni kural arayışına girmiştir. Modern dünyada sosyal düzenin garantörü olan devlet otoritesi, bu örtülü çatışma potansiyeline, vergilemenin yeni biçim ve yeni kuralları ile cevap arar (Martin vd., 2009: 3). Vergi yaptırım ve kolaylıkları da sürekli değişen kuralların yeni biçimleri olarak ele alınabilir.

Diğer yandan farklı mükellefler ve farklı devlet yöneticileri de mükellef-devlet ilişkisini, kendi avantajlarına olacak şekilde yeniden müzakere etmek için arayış içindedirler. Bu sebeple vergi yükümlülüklerinin şekli daima değişir (Martin vd., 2009: 3). Yeniden müzakere süreçleri öncelikle çatışmadan işbirliğine doğru ilişkinin yönünü belirleyebilir. Çatışmadan işbirliğine doğru yönelim arttıkça ve mükellef üzerinde hissettiği baskıyı azaltarak güven duygusunu artırır bu da vergi uyumunu kolaylaştırır.

Tablo 3’de yer alan vergi iklimi yaklaşımı da verginin aktif süjesi olan mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiyi açıklarken işbirliğine dikkat çekmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki saygı, anlayış ve işbirliği artarsa sinerjik vergi iklimi oluşmakta ve vergi uyumu artmaktadır (Muehlbacher vd., 2011: 90). Vergi idaresi işbirliğine gittiği sürece vergi mükellefleri de görevlerini yerine getirmek konusunda sorumluluk duyar ve vergi idaresine güvenleri de artar.

Vergi mükelleflerinin vergi idaresi tarafından zorlandığı durumlarda ise zıt vergi iklimi oluşur (Kirchler vd., 2008: 211) ve mükelleflerin idareye olan güvenleri sarsılır (Didinmez & Seçilmiş, 2017: 114).

4.2. Güven ve Güç

Vergiye uyum konusunda mükellef ve devlet arasındaki diğer bir unsur ise güven ve güç ilişkilerine bağlanmaktadır. Bu ilişki içinde ağırlıklı olarak gücü elinde bulunduran devletin güveni tesis etmekte daha somut ve görünür bir rolü olduğu söylenebilir. Ancak etkileşimin gerçekleşmesinin tek yönlü olamayacağından hareketle mükellefin de güven bağlamında rolünü ihmal etmemek gerekir.

Kirchler vd. (2008) vergiye uyumda güven ve güç faktörlerinin etkisini Tablo 3'de yer alan kaygan zemin yaklaşımı çerçevesinde incelemiştir:

- Mükellefler ile devlet arasında, hem güven hem de güç unsuru asgari düzeyde ise, vergi ödemelerinin düşük olduğu varsayılır. Vergi mükellefleri, vergiden kaçınarak kendi kârlarını maksimize etmeye çalışırlar.
- Devlete duyulan güven ve güç artarsa, vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinin de artacağı varsayılır. Ancak bu durumda elde edilen uyumun kalitesi farklılık gösterecektir. Güven unsuru, mükellefin vergi ahlakına bağlı içsel motivasyonunu artırarak, vergiye gönüllü uyumu sağlarken, güç unsuru zorunlu vergi uyumunu artırmaktadır.

Aynı zamanda vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasındaki karşılıklı güven sinerjik bir vergi iklimine yol açmaktadır. Devlet, vergi mükelleflerinin güvenini sağlayacak politikalar geliştirdiği sürece, ilişkinin yönü işbirliğine doğru kaymakta ve vergi uyumu da artmaktadır (Braithwaite, 2009)⁴.

Devlete güven ile kanunlara gönüllü olarak uyma isteği arasında pozitif bir ilişkinin kurulduğu düşünüldüğünde (Norris, 1999: 265), mükelleflerin, vergi kanunlarının meşruluğuna inanmaları ve gönüllü olarak uyum göstermeleri ihtimali de yüksek olmaktadır.

Vergiye uyum konusunda güvenin kilit rol oynaması, devlet ve mükellef arasında, zımni sözleşmenin varlığı ile ilişkilendirilmektedir. Mükelleflerin uyumsuzluğu, ekonomik çıkarlardan daha fazla vergi idaresine olan güven eksikliğine bağlanarak, sosyal ilişkilere ve adil muameleye dayanan güvenin, vergiye uyumda önemli rol oynadığı belirtilmektedir (Murphy, 2004).

Bu çerçevede vergi uyumu, güven unsuru açısından değerlendirildiğinde sosyo-psikolojik etkiler ön plana çıkmakta ve vergi idaresine güvenin belirleyicileri olarak adalet, şeffaflık, süreçlerdeki kolaylıklar, sistemin açık ve anlaşılır olması, mükellefin

⁴ Bkz. Wahl, I., Kastlunger, B., Kirchler, E., (2010); yapılan çalışmalarda da vergi uyumu ile vergi otoritelerine duyulan güven arasında pozitif ilişkinin olduğu görülmektedir (Torgler, 2003). Torgler & Schneider, 2005; Fjeldstad, 2004; Hammar vd., 2009; Richardson, 2008).

haklarının belirlenmesi ve mükellefin dinlenmesi gibi konular esas alınmaktadır. Torgler'e göre, söz gelimi vergi kanunları şeffaf olmadığında mükellefler, indirim, istisna ve muafiyet yönündeki çabalar ile ilgili çok özel beceriler geliştirilebilmektedir. Bu sebeple şeffaflık, mükellefler ile vergi yönetimi arasındaki, yakınlık ve güveni ortaya çıkarmaktadır (Torgler, 2003: 39).

Mükellefin devlete ve vergi otoritelerine güveni, karşılıklılığı sağlayarak sistemin sağlıklı işlenmesini güvence altına almaktadır. Eğer vatandaşlar, devletin uygulamalarının adaletli olduğuna ve kendi çıkarlarını gözettiğine yani güvenin karşılıklılık esasına dayandığına inanırlarsa vergiye uyum gösterirler. Böylece 'şartlı uyum' olarak nitelendirilen bu uyum, karşılıklılık düzleminde sağlanan işbirliğine bağlanır (Martin vd., 2009: 143).

Karşılıklılık ekseninde devletin mükelleflere karşı, "hizmet ve müşteri" yaklaşımı ile hareket etmesi, yaptırımlara dayalı "polisler ve soyguncular" yaklaşımıyla hareket etmesinden daha çok güven sağlayacaktır (Kirchler, 2007; Torgler, 2011). Böylece mükelleflerin vergi idaresine karşı saygısı artacak ve vergi kaçırmak yerine "doğru olanı yapma" davranışı ile hareket edeceklerdir. Buna bağlı olarak yapılan çalışmalarda, güven konusunda üst sıralarda yer alan ülkelerin vergi kaçırma oranlarının da düşük olduğu görülmektedir (La Porta vd., 1997: 335-6'dan Uslaner, 2002: 244).

Diğer yandan vergi mükellefi, devlete güven duysa bile diğer vergi mükellefleri hakkındaki düşünceleri, işbirliğini bozabilir. (Levi, 1998: 91; Martin vd., 2009: 143; Cullis vd., 2010: 40). Mükellef ve diğer mükellefler arasındaki güven bağlamındaki etkileşim de bu noktada devreye girmektedir. Vergileme bir 'sosyal davranış'tır. Vergi mükellefleri de vergilerini diğer vergi mükelleflerinin sosyal davranışlarına bağlı olarak öderler. Diğer mükellefler ne kadar dürüst olarak algılanırsa vergi ödeme o kadar gönüllü gerçekleştirilir (Frey & Trogler, 2004).

Güç unsuru, vergi idaresinin denetim ve cezalandırma potansiyeline göre belirlenmekte, mükellefin bu gücü hissetme derecesi, vergisel yaptırımlar, incelenme olasılığı, ceza alma olasılığı ve alacağı cezanın şiddeti ile ilişkilendirilmektedir. Bu çerçevede vergi idaresinin gücünün en temel göstergesi uyguladığı yaptırımlardır (Tyler, 2001: 233-234). Sadece yaptırım odaklı bir idare ancak zorunlu uyum hususunda başarı gösterebilir (Braitwaite, 2009). Yaptırımların yoğun olarak hissedildiği bir idare anlayışında, mükellefler vergiden kaçınma yollarını deneyeceklerdir. Bu nedenle güç unsurunun mükellef ile devlet arasındaki etkileşime etkisi, vergi idaresinin gücünün kullanım şekline göre değişecektir. Zorlayıcı güç yani denetim ve cezaların kullanımı mükelleflerin vergi idaresine karşı güvenini azaltırken, meşru güç ise kabul edilmiş bir otoritenin gücü olarak algılanarak, mükelleflerin vergi uyumunu gönüllü olarak artıracaktır. Diğer yandan zorlayıcı gücün, toplumların gelişmişlik/demokratiklik seviyelerine göre güvenin etkin olmasında rol oynayabileceği argümanı da ileri sürülmektedir. Levi (1988), devlet tarafından 'zorlamanın kullanılması' ile demokratik toplumlarda güvenin arttırabileceğini savunmaktadır. Demokratik toplumlarda devletin

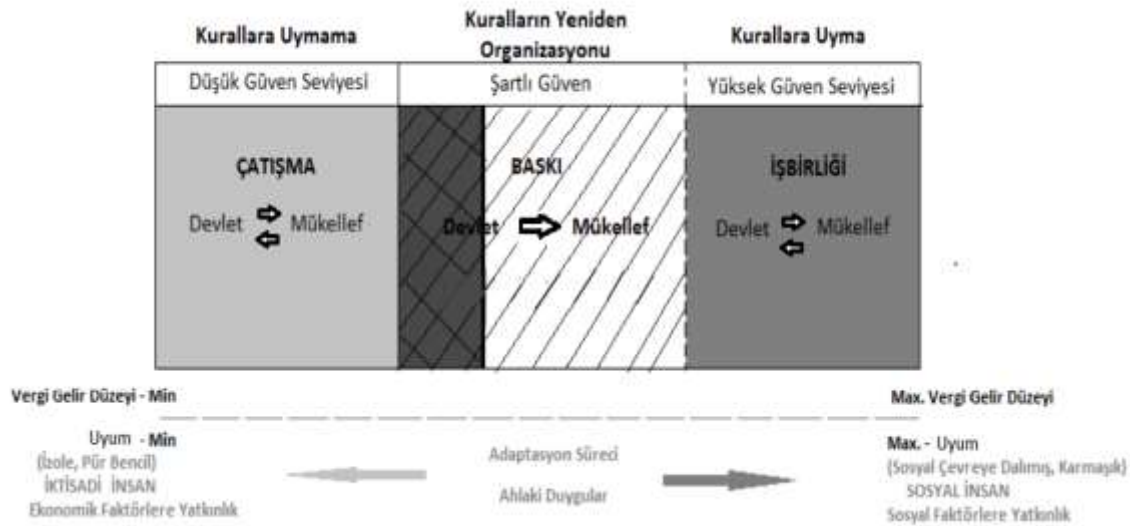
zorlayıcı gücünü kötüye kullanmayacağı ve sınırlamada daha etkin olacağı için güveni büyütebileceği belirtilmektedir (Uslaner, 2003: 3).

Devlet ve mükellef arasındaki çatışma ve işbirliği etkileşimini güven ve güç ilişkisine dayandırdığımızda, Şekil 1 de gösterildiği gibi;

- Sosyal faktörlerin belirleyici olduğu, vergisel kolaylıklara dayalı işbirliği arttığı sürece, devlet ve mükellef arasındaki güven unsuru daha yüksek seviyede olacak, mükellefin kurallara uyma eğilimi arttığı için vergi gelir düzeyi de artacaktır.

Ekonomik faktörlerin belirleyici olduğu vergisel yaptırımlar ve çatışma ön plana çıkarıldığında, devlet ve mükellef arasındaki güç unsuru artacak, güven seviyesi daha düşük olacak, mükellefin kurallara uymama eğilimi arttığı için vergi gelir düzeyi de düşecektir.

Şekil 1: Vergi Uyumunda Sosyal Etkileşim



Kaynak: Şekil yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

5. Devletin Uyguladığı Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi

Schumpeter'e göre, devlet tarafından elde edilen vergi gelirlerinin bileşenleri, ekonomik organizasyon, sosyal yapı, insan ruhu, kültürü ve milletlerin kaderi üzerinde çok büyük bir etkiye sahiptir ([1954] 1996). Bu sebeple devletin vergileme konusunda aldığı her karar aslında aynı zamanda toplumu şekillendiren bir mekanizmadır. Bu bağlamda devlet, vatandaşların vergiye uyumunu sağlamak için çeşitli vergisel yaptırım ya da kolaylıklara başvurabilir.

Tablo 3: Devletin Sunduğu Vergisel Yaptırımlar ve Kolaylıklar (VYK)

Yaptırımlar	Kolaylıklar
Parasal Yaptırımlar (Maddi Cezalar/ Vergi Kabahatleri) <ul style="list-style-type: none">Vergi Ziyatı (Verginin Tahakkuk Ettirilmemesi veya Eksik Tahakkuk Ettirilmesi)Genel Usulsüzlük CezalarıÖzel Usulsüzlük Cezaları	Vergi Afları <ul style="list-style-type: none">Matrah ArtırımıYurtdışında Gizlenen Fonların Getirilmesi (Varlık Barışı)Diğer Vergi Afları (Stok Affı, Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi ve Diğerleri)
Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar (Hapis Cezası) <ul style="list-style-type: none">KaçakçılıkVergi Gizliliğine Uymama SuçuYükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçu	Uzlaşma <ul style="list-style-type: none">Tarhiyat Öncesi UzlaşmaTarhiyat Sonrası UzlaşmaDinlenme Talebinde Bulunma (Rapor değerlendirme komisyonlarında)
Hak Mahrumiyeti Yaptırımı (Vergi Borcunu Ödemeyenler İçin) <ul style="list-style-type: none">Yurt Dışına Çıkış Yasağı	Pişmanlık ve Diğer Telafi Mekanizmaları <ul style="list-style-type: none">Pişmanlıkla BeyanKendiliğinden BeyanCezalarda İndirimİzaha davet
İsimlerin Kamuoyuna Açıklanması (Vergi Borcunu Ödemeyenler İçin) <ul style="list-style-type: none">Vergi borcunu ödemeyenlerin duyurulması	Para ve Mal Hareketlerinin Otomasyonla İzlenmesi <ul style="list-style-type: none">Banka KayıtlarıTapu KayıtlarıMahkeme Kayıtları, Araç Kayıtları vd.
	Diğer <ul style="list-style-type: none">Vergi İndirimleriVergi Muafiyet ve İstisnalarıTransfer Fiyatlandırması Anlaşmaları (İdare-Mükellef Arasında)Vergi ErtelemesiVergi Denetim Raporlarının OkunmasıZamanaşımıHataların DüzeltmesiÖzelge Alma Hakkı (mukteza-tek taraflı)Yanılma (Cezasız tarhiyat)

Türk vergi sisteminde mükellefe, vergi sorumlusuna ya da ilgili taraflara uygulanacak olan yaptırımlar, parasal yaptırımlar (maddi cezalar), hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar, hak mahrumiyeti yaptırımı ve isimlerinin kamuoyuna açıklanması şeklinde yer almaktadır (Şanver, 2017: 93-94). Son iki yaptırım türü vergi suç ve kabahatlerine uygulanmamakta sadece vergi borcu olup da ödemeyenler için ödemeye zorlamak amacıyla yapılmaktadır. Vergi kolaylıkları da vergi afları, uzlaşma, pişmanlık, vergi indirimleri, muafiyet ve istisnaları, vergi erteleme, zamanaşımı gibi başlıklar altında ele alınabilir. Bütün bu uygulamalar mükellef ile devlet arasındaki etkileşimde vergi uyumunun artırılmasına yönelik çabalar olarak düşünölmektedir.

Ancak Nietzsche'nin işaret ettiği gibi "belli eylemler otorite tarafından meşrulaştırılır ve bu daha fazla sonuçlar daha doğrusu niyetlenilmemiş sonuçlar

doğurur" (Aspers, 2007: 495). Her zaman vergisel yaptırımlar ve kolaylıklar beklenen sonuçları ya da arzu edilen uyumlu mükellef tipinin yaratılmasını sağlamayabilir.

VYK'ların sistem içindeki yeri, uygulanma aralığı ve değişim sıklığı devlet ve mükellef arasındaki etkileşimin yönünü belirleyecektir. Eğer sosyal organizasyon, kurumların yapısı, gündelik hayatın medeni ve teknik çevresi, sürekli ve dengeli ise değişim durumlarında bunlar sadece kademeli olarak, düzenli bir biçimde ve tahmin edilebilir bir yönde işlemeye devam ediyorsa, güven kültürü ve buna bağlı olarak vergi uyumunun ortaya çıkması muhtemeldir (Sztompka, 1997: 13). Aksine vergi aflarında ve vergi indirimlerinde görüldüğü gibi sık yapılan değişimler ve tekrarlar güven kültürünün kaybolmasını hızlandırır.

VYK'da vergisel kolaylıklar içinde yer alan vergi afları, toplumda en fazla beklenti yaratan ve görünür olan uygulamalardır. Vergi afları, vergiden kaçınmayı teşvik ederek, en azından 'nasıl olsa sonra öderim' anlayışının, sosyal pratik olarak yerleşmesini sağlar (Baloğlu & Baloğlu, 2010). Sık sık çıkarılan vergi aflarının, mükellefleri vergi yasalarını ihlal etmeye yönelttiğı, vergi gayretlerini azalttığı, vergi yasalarına olan güvensizliği artırdığı, vergi adaletini bozduğı ayrıca vergi hasılatını da düşürdüğü görülmektedir.

Türkiye'de Cumhuriyetin kuruluşundan 2018 yılına kadar 34 kez vergi affı çıkarılmıştır⁵. Vergi aflarının sık sık tekrarlanması nedeniyle, af çıkacağına dair tahmin ve beklentiler ile bireylerin beyan ettikleri gelir arasında tersine bir ilişki oluşmuştur (Malik & Schwab, 1991). Vergi afları zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükelleflere, cesaret kaynağı olmaktadır. Yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler, iki üç yılda bir vergi affının çıkacağından emin olarak, rahat hareket etmekte, vergi kaçırmakta ya da beyan ettikleri gelirin vergisini ödememektedir. Çünkü karşı karşıya oldukları yegâne risk bir iki yıl içerisinde vergi incelemesine tabi tutulmaktır. Bu risk de son derece düşük olduğu için vergi ödememenin güçlü bir yaptırımı kalmamaktadır. Bu bağlamda vergi afları vergisini ödeyen mükellefleri mağdur durumda bırakarak, vergi adaletini bozmaktadır. Ayrıca bireylerin vergi ödeme istekleri azaldığı için vergiye gönüllü uyum da azalacaktır.

Benzer şekilde VYK'da vergisel yaptırımlar içinde yer alan vergi denetim ve vergi cezaları da mükelleflerin vergiye uyumunu etkilemektedir. Genel kanı, ceza alan mükelleflerin daha dikkatli ve daha çok kurallara uymaya başladıkları yönündedir. Ancak yapılan pek çok deneysel araştırmada özellikle yüksek vergi cezalarının mükellefleri vergi kaçırmaya yönelttiğı tespit edilmiştir. Vergi kayıplarındaki artışların temel nedenleri arasında, dünyanın birçok ülkesinde, vergi cezalarının yeterince rasyonel olmaması sayılmakta ve etkin bir şekilde uygulanmaması ileri sürülmektedir. Hatta 'belirsiz ve yoruma açık eylemler' söz konusu olduğunda cezalar bile yoruma açık hale gelmektedir. Allingham & Sandmo (1972)'de, rasyonel ceza miktarı ile ilgili olarak,

⁵ 1924'den 1960'a kadar geçen süre zarfında (35 yıllık süre), 7 adet, 1960'tan 1980'e kadar geçen sürede (20 yıllık) 9 adet, 1980'den 2000'e kadar geçen sürede (20 yıllık) 10 adet ve 2000'den 2018 yılına kadar (18 yıl) ise, 8 adet vergi affı yürürlüğe girmiştir.

"cezalar yükseldikçe, uygulama şansı daralır ve aynı suçu işleyip sadece bazı kişilerin cezaya tabi olması da toplumu tedirgin eder" görüşüne sahiptir.

6. Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Biçimleri

Bir ülkenin vergi sistemi ve sistemin içinde barındırdığı VYK'lar, yukarıda açıklandığı üzere ekonomik ve sosyo-psikolojik yaklaşımların belirlediği bir takım faktörlere bağlanarak, mükellefler üzerinde vergiye karşı bir takım tepki ve davranışların oluşmasına neden olmaktadır. Mükellef davranışlarının ortaya çıkardığı sonuçlar ise farklı yöntemlerle kategorize edilerek, vergi mükellef biçimleri (tipolojileri) sınıflandırılmaktadır.

Genelde ön plana çıkan iki davranış söz konusudur, bireyler ya vergiye uyum sağlayacaklardır ya da vergiye karşı geleceklerdir. Bu kapsamda mükellef tiplerinin sınıflandırılmasına ilişkin ilk çalışma Vogel (1974) tarafından yapılmıştır. Daha sonra Braithwaite (2002) ve Torgler (2003) tarafından vergiye uyum sürecinde farklı mükellef biçimleri oluşturulmuştur.

Vogel ortaya koyduğu mükellef tipolojilerini, Herbert Kelman'ın (1961) geliştirdiği; uyum, özdeşleşme ve içselleştirme (özümseme) ayrımını ele alarak çıkarmıştır (Vogel, 1974: 509). *Uyum*; bireyin pozitif tepki göstermesi için diğer insanların veya grubun etkisini kabullenerek belli bir şekilde davranması ile gerçekleşir. Uyumcular için caydırıcılık faktörleri önemlidir. *Özdeşleşme*; birey diğer kişilerin veya grubun davranışları doğrultusunda hareket eder çünkü bu davranış kişinin kendini tanımlar ve tatmin eder, böylece sosyal normlar ön plana çıkar. *İçselleştirme* ise kişinin diğer kişi ve gruptan etkilenmesinin grubun davranışlarının kendi değer yargıları ile uyumlu olduğu durumda mevcut olur. Özümseyicilerde algılanan adalet kavramı ve vergi sistemine inanç önemli kavramlardır (Saruç, 2015 : 56). Bu üç grubu ayrıca uyum gösterenler ve aykırı davrananlar olmak üzere iki başlık halinde toplamıştır.

Braithwaite (2002)'e göre, vergi mükellefleri vergiye ve vergi idaresine karşı farklı tepkiler gösterebilir; birinci olarak mükellef bağlılık (commitment) gösterir, bu cezalardan korktuğu için değil yasalara uymanın doğru bir davranış olduğuna inandığı içindir. İkinci olarak mükellef *şartlı tepki* (capitulation) gösterir, mükellefler vergi idaresine ve yasalarına karşı olumlu bir tutum içindedirler, idareyi meşru-erk olarak kabul ederler ve iyi niyetli bir güç olarak dikkate alırlar. Üçüncü olarak mükellefler *direnç* (resistance) gösterir, mükellefler vergi idaresinin tutumu hakkında şüphelidirler ve idareye bir karşı koyma duruşu sergilerler. Dördüncü olarak mükellefler *düş kırıklığı* (disenchantment) yaşarlar ve olumsuz bir tutum içindedirler. Düş kırıklığı, mükelleflerin idareden uzak durmasına yol açar ve idare ile veya vergi sistemi ile herhangi bir etkileşimden kaçınmalarına neden olur. Beşinci olarak mükellef *ilişkisini kesme* (disengagement) durumu içinde olabilir. Bu durum kasti olarak kanunlara karşı gelme duruşunu yansıtır. Kanunların kişinin amacı doğrultusunda farklı görülmesine neden olur. Vergi denetim elemanlarını polis gibi algılamaya başlarlar (Braithwaite 2002: 18-

20). Ancak en yaygın tepki vergiye uyum ve kabul etmek yerine, vergiyi reddetme ve benimsememektir.

Torgler (2003) ise vergi mükelleflerinin gösterdiği davranışlar sonucunda dört mükellef tipi ortaya koymuştur: Her şart altında üzerine düşen vergisel yükümlülükleri yerine getirmekten kaçınan *vergi kaçakçısı*, hiçbir caydırıcı faktörü dikkate almadan ödemesi gereken zamanda ve yerde vergisini ödeyen gönüllü *dürüst mükellef*, içsel motivasyona dayanarak vergi ödemesi gerektiği inancını taşıyan ve vergi ödeme zorunluluğu duymasa da vergi ödeyen *içsel mükellef*, sosyal normlara fazla değeri atfeden ve toplumdaki diğer bireylerin davranışlarından etkilenen *sosyal mükelleftir*.

Bu çalışmada oluşturmaya çalıştığımız mükellef tipleri ise VYK'lara bağlı olarak aktörler arasında oluşan etkileşim ve bu etkileşimi destekleyen belirleyicilere dayanarak her bir durum karşısında mükellefin gösterdiği davranışlara göre belirlenmiştir.

Tablo 4: VYK Bağlı Etkileşim Yönü ve Mükellef Biçimleri

VYK	Etkileşim Yönü		Yaklaşım/Faktörler	Mükellef Davranışı	Mükellef Tipi
Parasal Yaptırımlar	Çatışma	Güç ↑ Baskı	DO-EY	Ödeme	Zorunlu Uyumlu
Hürriyeti Bağlayıcı cezalar	Çatışma	Güç ↑ Baskı	DO-EY	Ödeme veya Kaçakçılık	Zorunlu Uyumlu/Uyumsuz
Hak Mahrumiyeti	Çatışma	Güç ↑ Baskı	DO-EY	Ödeme	Uyumlu
İsminin Kamuoyuna Açıklanması	İşbirliği Çatışma	Güç ↑ Baskı Güven ↑↓	DO-EY-SPY	Ödeme	Uyumlu
Vergi Afları	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme/Ödememe	Uyumlu/Uyumsuz/ Stratejik
Uzlaşma	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme	Uyumlu /Stratejik
Vergi İndirimleri	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme/ Ödememe	Uyumlu/Stratejik
Vergi Muafiyet ve İstisnaları	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO-EY-SPY	Ödeme	Uyumlu
Zamanaşımı	Çatışma	Güç ↓	DO-MO-EY-SPY	Ödememe/Kaçırma	Uyumsuz/Stratejik
Pişmanlık	İşbirliği	Güven ↑	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu
Hataların Düzeltilmesi	İşbirliği	Güven ↑	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu
Özelge Alma Hakkı	İşbirliği	Güven ↑	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu
Yanılma	İşbirliği Çatışma	Güç ↑↓ Güven ↑↓	DO-MO- SPY	Ödeme	Uyumlu

Not: *EY: Ekonomik Yaklaşım, SPY: Sosyal- Psikolojik Yaklaşım, DO: Devlet Odaklı, MO: Mükellef Odaklı

Tablo 4'de mükellef davranışlarını belirleyen etkileşim süreci, çatışma-işbirliği-güven-güç ve baskı unsurlarına dayandırılmıştır. Çatışma ve işbirliği devlet ve mükellef arasındaki etkileşim biçimini belirlemektedir. Çatışma sosyal hayatın olağan bir parçasıdır. Toplumda aktörler kaynaklar için rekabet ettiklerinden kendi çıkarları, norm ve değerlerden çok çatışma içinde düzenlenir. Çatışma zıt görüşlerin varlığını ortaya koyduğu için olumsuz gibi görünse de vergi sistemindeki kuralların değişmesine olanak sağlayarak etkileşimin yönünü işbirliğine de dönüştürme potansiyeline sahiptir.

Güven ve güç unsurları ise bu etkileşimi düzenleyen sosyal mekanizmalardır. Devlet ve mükellefler kendi çıkarlarını gözettikleri için aralarında sürekli bir güç mücadelesi var olur. Güçlü olan aktörler diğerleri üzerinde diğer bir etkileşim biçimi olan baskıyı kullanarak avantaj sağlayabilirler.

Tablo 4'de oluşturulan mükellef tiplerine göre vergisel yaptırımlar çatışma ortamı yaratarak güç unsurunu ön plana çıkarmakta ve mükellefler baskı hissederek daha çok ödeme eğilimine girmekte ancak **zorunlu uyumlu** bir mükellef tipi oluşturmaktadır.

Devlet mükellef arasındaki etkileşimde vergisel yaptırımlarından kolaylıklara doğru bir kayış söz konusu olduğunda mükellef odaklı anlayışın geliştiği işbirliği ortamı yaratılarak güven unsuruna dayalı **uyumlu mükellef** tipi ortaya çıkmaktadır.

Vergi afları, vergi indirimleri gibi uygulamalar ise çatışma ve işbirliği ortamlarını bir arada yaratarak hem güç hem güven unsurlarının birlikte işlemesine neden olmakta ve beklentilerine göre hareket eden **stratejik mükellef tipi** ortaya çıkmaktadır.

Bu uygulamalar, her ne kadar sistem dışında kalan vergi borçlularını sistem içine almayı amaçlasa da piyasada vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergisini zamanında ve belirli zorluklarla yüksek bir maliyet bedeliyle ödemiş olan vergi mükellefleri, kendilerine haksızlık yapıldığı, adil davranılmadığı, hatta cezalandırıldıkları duygusuna kapılmaktadırlar.

Vergi yaptırımlarının vergi uyumu üzerindeki olumlu etkisini arttırabilmek için yasal kuralların parametreleri ile birlikte, mükellef, devletle olan ilişkisinde bir zorlama değil, bir alışveriş içinde olduğunu hissetmelidir (Wintrobe, 2001: 1-23). Devletin sahip olduğu gücü çatışma yaratmayacak bir etkileşim mekanizması olarak kullanması, devlet mükellef arasında güven ilişkisi yoluyla, mükellefin işbirliği alanına yönelmesini sağlayabilir. Vergi sisteminde yer alan kurumlar içinde mükellef haklarının açık ve anlaşılır olarak belirlendiği kurumlar işbirliğini arttırmaktadır.

7. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada kuramsal olarak vergi yaptırım ve kolaylıkları ile devlet-mükellef etkileşimleri arasında bir ilişki kurulmuştur. Bu çerçevede çatışma ve işbirliği etkileşim alanlarının güç ve güven bağlamında mükellef tiplerini nasıl şekillendirdiği ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Vergi yaptırım ve kolaylıklarının türüne göre uyumlu, zorunlu

uyumlu ve stratejik mükellef tipleri belirlenmiştir. Vergi yaptırımlarından vergi kolaylıklarına doğru gidildikçe işbirliği içinde gönüllü uyumlu bir mükellef tipinin şekilleneceği görülmektedir.

Güven bağlamında işbirliğine dayalı bir etkileşimin ortaya çıkabilmesi için aktörlerin karşılıklı beklentilerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. *Uyumlu* bir mükellef, vergiye tabi gelirlerini tam olarak beyan etmesi, vergi usulüne ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesi, vergi borcunu doğru olarak hesaplaması beklentilerine cevap verir. Modern vergi sisteminde, mükelleflerden istenen bu yükümlülüklerin devlet müdahalesi olmadan içsel motivasyonla yani gönüllü olarak yerine getirilmesidir. Diğer taraftan mükelleflerin de adalet, karşılıklılık, etkinlik gibi devletten birçok beklentisi vardır. Vergilerin adil olduğuna ya da karşılığının alındığına ilişkin devlete duyulan güven uyumlu mükellefin ortaya çıkmasında rol oynar. Vergi yaptırım ve kolaylıkların bu beklentileri karşılamaı uyumlu mükellef tipini destekleyecektir. Aynı zamanda vergi gelirlerinin de hedeflenen düzeye çıkarılmasını sağlayacaktır.

Bu noktada devlete güveni sağlayacak olan en önemli husus, vergi mükelleflerinin isteklerinin iyi değerlendirilmesidir. Birçok otoriter hükümetin etkin olamamasının en temel sebeplerinden birisi, insanların tercihleri hakkındaki bilgi eksikliği olduğu belirtilmektedir. Ne kadar fazla baskı unsuru kullanılırsa, hükümetler vatandaşlarının tercihleri ve hükümet hakkındaki görüşleriyle ilgili o kadar az bilgiye sahip olmakta ve buna bağlı olarak vatandaşlarla bir güven ilişkisini inşa etmek o kadar daha zorlaşmaktadır. Çünkü insanlar veya kurumlar, hükümetin kendi isteklerine cevap vereceğine inanmadıkları sürece, dürüst olsalar bile vergi yükümlülüklerinden kaçınmaya teşebbüs etmektedir. Bu nedenle isteklere cevap verebilmek için vatandaşların devletin sağlamaı istediğı hizmetler hakkında hükümetlerin bilgiye ihtiyacı vardır ve onların temin edileceğine dair bir motivasyon gereklidir (Wintrobe, 2001: 13).

Literatürdeki yapılan tüm çalışmalarda da görülmüştür ki; vergi uyum politikalarında mükellef biçimlerinin dikkate alınması uygulanacak politikaların etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. Mükellef biçimlerinin oluşturulmasındaki temel amaç mükellef ile devlet arasındaki ilişkilerin istenen düzeyde sürdürülebilmesi için uygun vergi politikalarının belirlenebilmesidir. Güven ilişkisine dayalı mükellef odaklı politikalar vergi idaresi ile mükellef arasında işbirliğini arttırmakta ve aynı zamanda vergiye uyum da sağlanmaktadır. Zorunlu uyumlu ya da stratejik mükellef tiplerinde ise uyumlu mükellef tipine göre en önemli ayırım gönüllü uyumun kaybolması ya da zayıflamasıdır. Bunun anlamı etkileşimin yönünün işbirliğinden çatışmaya yönelmesi ve güven ilişkilerinin yerini gücün ortaya çıkardığı baskıya bırakmasıdır. Zorunlu uyumda etkileşimin yönü tamamen çatışmaya dönerken baskı zorunlu ödemeyi getirmektedir. Stratejik uyumda ise mükellefler kendi içinde buldukları durumu değerlendirerek işbirliğine dönük de hareket etme potansiyeline sahiptir. Bu mükellef tiplerinin uyum eğilimlerinin farklılığı güç ve baskının etkisiyle vergi gelirlerinin yine artışını sağlama

kapasitesine sahiptir. Ancak etkileşimin güvensizlik zemini üzerine oturması her zaman bu baskıdan kurtulmanın fırsatlarının aranması anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede yeni kurallar devletin vergi gelirlerini artırmak için seçtiği bir yoldur. Ancak bu yeni kuralların işbirliği yerine çatışma yaratma potansiyeli devletin planlamadığı sonuçları da doğurma potansiyeline sahiptir. Böylece politikaların uygulandığı dönemde bir başarı elde edilmiş olsa bile vergiye uyumu gönüllü olarak gerçekleştirecek tarihsel koşulların inşası engellenmektedir.

Kaynakça

- Akerlof, G.A. & Kranton, R.E. (2016). *Kimlik İktisadı*, Efil Yayınevi, Ankara.
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics*, 1 (3/4), 323-338.
- Alm, J., Sanchez, I. & De Juan, A. (1995). "Economic and Non-Economic Factors In Tax Compliance", *Kyklos*, 48 (1), 3-18.
- Alm, J. & Martinez-Vazquez, J. (2003). "Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries", *Public Finance in Developing And Transition Countries: Essays in Honor of Richard Bird*, (Der.) Alm J. & Martinez – Vazquez J., Edward Elgar, Cheltenham, 146-178.
- Aspers, P. (2007). "Nietzsche's Sociology", *Sociological Forum*, 22 (4), 475-499.
- Baloğlu, B. & Baloğlu, F. (2010). *Toplumsal Yapı ve Verginin Toplumsal Bileşenleri*, İTO Yayını, İstanbul.
- Becker, G. S. (1968). "Crime And Punishment: An Economic Approach", *Journal of Political Economy*, 22, 169-217.
- Bilgin, H. K. (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi", *Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-278.
- Braithwaite, V. (2002). "Dancing With Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions", *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, (Der.) Braithwaite V., Ashgate, Aldershot, 15-40.
- Braithwaite, V. (2009). *Defiance in Taxation and Governance*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Campbell, J. L. (1993). "The State and Fiscal Sociology", *Annual Review of Sociology*, 19, 163-185.
- Collins, J.H. & Plumlee, R.D. (1990). "The Taxpayer's Labor and Reporting of Decision: The Effect of Audit Schemes?", *The Accounting Review*, 66(3), 559-576.

- Cullis, J., Jones, P. & Lewis, A. (2010). "Tax Compliance: Social Norms, Culture and Endogeneity", *Developing Alternative Frameworks For Explaining Tax Compliance*, (Der.) Alm J., Martinez-Vazquez J. & Torgler B., Routledge, London and New York, 35-55.
- Didinmez, I. & Seçilmiş, E. (2018). "İdare Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri", *AİBO. SBE. Dergisi*, 18(2), 105-128.
- Durham, Y., Manly, T.S. & Ritsema C. (2014). "The Effects of Income Source, Context, and Income Level on Tax Compliance Decisions in a Dynamic Experiment", *Journal of Economic Psychology*, 40, 220-233.
- Feld, L.P. & Frey, B.S. (2002). "Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated", *Economics of Governance*, 3, 87-99.
- Feld, L.P. & Frey, B.S. (2007). "Tax Compliance as a Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", *Law & Policy*, 29(1), 102-120.
- Frey, B. & Torgler, B. (2004). *Taxation and Conditional Cooperation*, Working Paper, 2004-20.
- Frey, B.S. & Stutzer, A. (2001). "Economics and Psychology: From Imperialistic to Inspired Economics", *Philosophie Economique*, 2, 5-22.
- James, S. & Alley, C. (2002). "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Kelman, H. C. (1961), "Processes of Opinion Change," *Public Opinion Quarterly*, 25(1), 57-78
- Kirchler, E., (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, UK.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). "Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope Framework", *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- Knack, S. & Keefer, P. (1997). "Does Social Capital Have an Economic Payoff? A Cross Country Investigation", *The Quarterly Journal of Economics*, 112(4), 1252-1288.
- La Porta, R., Lopez-Silanes, F., Schleifer, A. & Vishney, R.W. (1997). "Trust in Large Organization", *American Economic Review Papers and Proceedings*, 87, 333-38
- Levi, M. (1988). *Of The Rule and Revenue*, University of California Press, Los Angeles.
- Malik, A.S. & Schwab, R.M. (1991). "The Economics of Tax Amnesties", *Journal of Public Economics*, 46(1), 29-49.
- Martin, I.W., Mehrotra, A.K. & Prasad, M. (2009). "The Thunder of History: The Origins and Developments of The New Fiscal Sociology", *The New Fiscal Sociology, Taxation in Comparative and Historical Perspective*, (Der.) Martin I.W., Mehrotra A.K., & Prasad M., Cambridge University Press, Cambridge, 1-27.

- Muehlbacher, S., Kirchler, E. & Schwarzenberger, H.,(2011). "Voluntary Versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence For The "Slippery Slope" Framework", *European Journal of Law and Economics*, 32, 89–97.
- Murphy, K., (2004). "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders", *Law and Human Behavior*, 28(2), 187-209.
- Murphy, K., (2005), "Regulating More Effectively: The Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy and Tax Non-Compliance", *Journal of Law and Society*, 32, 562-589.
- Musgrave, R.A. (1999). "The Nature of The Fiscal State: The Roots of My Thinking", *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of The State*, (Der.) Buchanan J. M. & Musgrave R. A., MIT Press, Cambridge, 29-49.
- Nerre, B. (2008), "Tax Culture: A Basic Concept For Tax Politics", *Economic Analysis and Policy*, 38 (1), 153-167.
- Norris, P. (1999). "Conclusion: The Growth of Critical Citizens and Its Consequences", *Critical Citizens, Global Support For Democratic Governance*, (Der.) Norris P., Oxford University Press, Oxford, 257-272.
- Önder, İ. (1992). "Vergi Ahlakı, Verginin Altyapısı ve Yasal Çerçeve ile Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası", *Türkiye 1. Vergi Kongresi*, 14-15 Ocak, Ankara.
- Özgüdenli, V.A., (2018). "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları", *Gaziantep University Journal of Social Sciences Etik Özel Sayısı*, 17, 34-46.
- Özpehriz,N. (2005). "Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler", *Vergi Dünyası*, 283, 90-94.
- Roth, J., Scholz, J.T. & Witte, A.D. (1989). *Taxpayer Compliance: An Agenda For Research*, Vol. I, University of Pennsylvania Press, Philadelphia.
- Saruç, T. (2015). *Vergi Uyum Teori ve Uygulama*, 2. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara.
- Scholz, J.T. (1998). "Trust, Taxes and Compliance", *Trust and Governance*, (Der.) Braithwaite J. & Levi M., Sage, New York, 135-166.
- Schumpeter, J.A. ([1954] 1996). "The Crisis Of The Tax State", *Economic Sociology*, Edward Elgar Publishing, Vermont, 115-128.
- Sen, A. (1999). *Özgürlükle Kalkınma*, (Çev.) Alogan Y., Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Sigala, M., Burgoyne, C. & Webley, P. (1999). "Tax Communication and Social Influence: Evidence from a British Sample", *Journal of Community and Applied Social Psychology*, 9(3), 237-241.
- Sztompka, P. (1997). "Trust, Distrust and The Paradox Of Democracy", Wissenschaftszentrum Berlin Für Sozialforschung Ggmbh (Wzb) Reichpietschufer 50, P97-003, D-10783, Berlin, Http: //Bibliothek.Wz-Berlin.De/Pdf/1997/P97-003.Pdf, 3-13, (23.12.2007).

- Şanver, C. (2017). "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması", <https://www.researchgate.net/publication/329013696>, (24.8.2019)
- Torgler, B. (2003). "Tax Morale: Theory And Empirical Analysis of Tax Compliance", Phd Thesis, Der Universitat Basel, Basel.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham ve Northampton.
- Torgler, B., (2011). *Tax Moral and Compliance – Review of Evidence and Case Studies For Europe*, Policy Research Working Paper, 5922, World Bank.
- Tyler, T.R. (2001). "Public Trust and Confidence in Legal Authorities: What Do Majority and Minority Group Members Want From The Law and Legal Institutions?", *Behavioral Sciences and The Law*, 19(2), 215–235.
- Uslaner, E. (2002). *The Moral Foundations of Trust*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Uslaner, E. (2003). "Tax Evasion, Trust, and The Strong Arm of The Law", *The Conference of Tax Evasion, Trust, And State Capacity, Switzerland: University of St. Gallen*, St. Gallen, October 17-19.
- Vogel, J. (1974). "Taxation And Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data", *National Tax Journal*, 27, 499-513.
- Weigel, R. H., Hessing, D. J. & Elffers, H. (1987). "Tax Evasion Research: A Critical Appraisal and a Theoretical Model", *Journal of Economic Psychology*, 8(2), 215-235.
- Wintrobe, R. (2001). "Tax Evasion and Trust", *Uwo Department Of Economics Working Paper*, University of Western Ontario, Department of Economics, 200111, 1-23.
- Wahl, I., Kastlunger, B. & Kirchler, E. (2010). "Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the "Slippery Slope Framework"", *Law & Policy*, 32(4), October 201, 383-406.
- Walsh, K. (2012). "Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities For Tax Administration", *The Economic and Social Review*, 43(3), 451–475.
- Wenzel, M. (2004). "An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 25, 213-228.