

SOSYAL NORMLAR ve VERGİ UYUMU

SOCIAL NORMS AND TAX COMPLIANCE



M. Erkan ÜYÜMEZ*

ÖZ

Mükelleflerin vergi uyumu davranışı vergi idaresi ve hükümet açısından önemli bir konudur. Vergi uyumu kararı sadece gelir seviyesine, vergi oranına, denetim ihtimaline ve ceza oranına değil, sosyal normlar, ahlaki değerler, sosyal birlik, siyasi kurumlar ile vergi sistemi ve idaresine karşı tutum gibi ekonomik olmayan faktörlere de bağlıdır. Sosyal normların bireyin vergi davranışını nasıl etkilediği vergi araştırmacılarının ve vergi idaresinin ilgisini arttırmaktadır. Bu çalışmanın esas amacı sosyal normlar ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi açıklamak ve Türkiye'deki vergi idaresinin vergi uyumunu arttırmaya yönelik kampanyalarını değerlendirmektir. Bu çalışmada ilk olarak sosyal normların ve türlerinin kavramsal çerçevesi incelenmektedir. Ayrıca sosyal norm kampanyalarına ilişkin örnekler anlatılmaktadır. Daha sonra Türk vergi idaresinin vergi uyumunu arttırmaya yönelik

ABSTRACT

Tax compliance of taxpayers is a matter of great concern to tax administration and government. The decision of tax compliance depends not only on the level of income, the tax rate, the likelihood of an audit and the penalty rate, factors that are against tax system and administration, but also on non-economic factors such as social norms, moral values, social unity, political institutions and attitudes. The effect of social norms on the individual's tax behavior is widely studied by of tax researchers and administration. The main purpose of this study is to explain the relationship between social norms and tax compliance and to evaluate the tax administrations' campaigns in Turkey. In this study, firstly, the conceptual framework of social norms and genres is examined. In addition, examples with regard to social norm campaigns are revealed. Then, the campaigns and activities of the Turkish tax administration to increase tax

* Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

M.G.T.: 12.10.2016 / M.K.T.: 22.12.2016

kampanyaları ve faaliyetleri incelenmektedir. Son olarak sonuç ve tavsiyeler açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Normlar, Vergi Uyumunu, Vergi Hukuku.

compliance are examined. Finally, the results and recommendations are explained.

Keywords: Social norms, tax compliance, tax law

1- GİRİŞ

Bireylerin vergiyi hangi faktörlere bağlı olarak ödediklerinin belirlenmesi vergi uyumunu arttırmaya yönelik vergi idaresince yapılacak çalışmaların etkinliğini sağlamada önemlidir. Vergi denetimi ve yaptırımlar ile vergi gelirlerini arttırmada belli bir düzeye kadar artış sağlanabilir. Bireyin içinde bulunduğu grubun veya toplumun sosyal değerleri ve vergiye bakışı bireyin vergiye karşı olan tutumunu etkilemektedir. Sosyal normların bireylerin vergi ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerini nasıl ve ne şekilde etkilediği vergi konusunda araştırma yapanların ilgisini çekmektedir. Ayrıca sosyal normların vergi uyumunun artırılmasında etkili olması vergi idarelerinin sosyal normlara karşı olan ilgisini arttırmaktadır. Bu çalışmada sosyal norm kavramı ve türleri açıklanmış ve sosyal norm tabanlı kampanyalara örnekler verilmiştir. Ayrıca Türkiye’de vergi uyumunu arttırmaya yönelik kamuoyu politikalarından ve faaliyetlerden bahsedilmiştir.

2- SOSYAL NORM KAVRAMI

Sosyal toplumun doğru ve yanlış tanımları filozofların sosyal organizasyonu anlamada hep zihinlerini meşgul etmiştir. Aristo ve Plato vatandaşların erdemli davranış biçimlerinin toplum fonksiyonelliği için ne kadar önemli olduğunu vurgulamışlardır. Sosyal normların toplumdaki rolünün sistematik analizleri modern sosyoloji ile başlamıştır. İki farklı disiplin söz konusudur. Emile Durkheim’e göre sosyal normlar toplumun işlevselliğini ve uyumunu temin etmektedir, ayrıca sosyal normlar bireyin toplumdaki yerini ve rolünü düzenlemektedir. Buradaki işlevsellik toplumun yapısı ve işleviyle ilgilenen, toplumsal öge, parça veya kurumları toplum içinde yerine getirdikleri işlevlere göre inceleyen bir yaklaşım olarak tanımlanabilir. Karl Max ise sosyal normları, sosyal hiyerarşiyi sağlamlaştıran ve adaletsiz ikincil durumdaki aşağı sınıfları muhafaza eden yanlış bilincine katkı sağlayan bir mekanizma olarak tanımlar.¹ Ayrıca sosyal normlar, sosyal onaylama ya da ayıplama ile bireyin davranışını sınırlayan önemli sosyal kodlar olarak da tanımlanabilir.² Bu çalışmada sosyal normlar; grup üyeleri tarafından anlaşılabilir, sosyal davranışa rehberlik eden veya sınırlayan kural ve standartlar olarak ele alınacaktır.³

Sosyal ve psikolojik faktörler vergi uyumu araştırmalarına 1950’lerin sonunda Günter Schmolders’in kamu maliyesi alanındaki mali psikoloji makalesi ile konu olmaya başlamıştır. Schmolders bireylerin vergi zihniyetinin daha geniş alandaki ulusun, iş çevresinin veya sosyal sınıfın vergi zihniyetine bağlı olduğunu iddia etmiştir. Son yıllarda araştırmalar vergi uyumunun belirleyici-

¹ Diana Onu, Lynne Oats (2014). “The Role of Social Norms in Tax Compliance”, Journal of Tax Administration Vol.1:1, s.113-114.

² Savaş Çevik, Harun Yeniçeri, (2013). The Relationship between Social Norms and Tax Compliance: The Moderating Role of the Effectiveness of Tax Administration, International Journal of Economic Sciences, Vol. II (No.3), s.170.

³ Robert B. Cialdini, Melanie R. Trost (1998). Social Influence: Social Norms, Conformity and Compliance, The Handbook of Social Psychology, Cilt. 1 ve 2 (4th Ed.), s.152.

çerileri olarak sosyal normlar yerine caydırıcı faktörler (para cezaları, denetim olasılığı gibi) üzerine yoğunlaşmaktadır. 1990'larda sosyal normların etkileri üzerine deneysel araştırmalarda artış görülmektedir. Farklı ülkelerde yürütülen gelir vergisi uyumuna ilişkin deneylerde (Aynı ceza oranı ve denetim olasılığı altında) katılımcıların vergi uyumu ülkelere göre farklı sonuçlar tespit edilmiştir. Bu araştırmalar sosyal normların vergi uyumunda etkisi olduğunu önermekte ise de sosyal normların rolü sosyal normların doğasına, tipine; sosyal normları gizleyen veya kolaylaştıran faktörlere göre değişmektedir.⁴

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi vergi bilincini ifade ederken, vergi ahlakını ise; mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyi oluşturmaktadır.⁵ Vergi yükümlüleri vergi ödemenin sosyal bir norm olduğuna inandıkları sürece ve bu normları içselleştirmeleri durumunda vergi ödeme isteklilikleri artacaktır. Dışsal bir mahiyet arz eden sosyal normlar içselleştirilip kişisel norm haline geldiğinde vergi etiği üzerinde etkin olacaktır.⁶ Vergi uyumu araştırmalarında vergi etiği bireysel davranışları şekillendiren içselleştirilmiş sosyal normlardan oluştuğu kabul edilebilir.

Vergi ahlakı, bireylerin vergi ödeme konusundaki istekliliği ya da içsel bir motivasyon olarak ifade edilebilir. Vergi kaçırma da bireylerin davranışlarını dikkate alınırken, vergi ahlakında ise bireylerin tutumları ölçülür. Yani vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı ya da kayıt dışı ekonomi gibi bir sonuç değildir. Vergi ahlakı, vergi sorumluluklarını yerine getirmeye yönelik ahlaki bir görev ya da vergi yükümlülüklerini ifa ederek topluma katkıda bulunma inancı olarak da değerlendirilebilir. Sosyal ve psikolojik pek çok faktör vergi ahlakını etkilemektedir. Bu nedenle vergi ahlakı düzeyinin artırılması büyük ölçüde sosyal ve psikolojik faktörlere tarafından sağlanabilir. Hukuk, devletin yaptırım gücü, denetim ve ceza oranları belli bir düzeye kadar vergi ahlakı ve vergi uyumunu artırılabilir. Ancak bu düzeyden sonra vergi ahlakını arttırmak büyük ölçüde söz konusu sosyal ve psikolojik faktörler tarafından sağlanabilir.⁷

2.1- Sosyal Normların Türleri

2.1.1- Sosyal Normlar ve Kişisel Normlar

Son araştırmalar ya sosyal normlar ya da kişisel normlar üzerine odaklanmaktadır. (Bobek, Roberts ve Sweeney) çalışmalarında kişisel ve sosyal normları karşılaştırmış ve kişisel normların sosyal normlardan vergi uyumu üzerinde daha fazla etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.⁸ Daha sonraki bir çalışmada, Bobek, Hageman ve Kelliher kişisel normların vergi uyumunda doğrudan ve önemli bir etkisi olduğunu ve sosyal normların ise dolaylı bir etkiye (kişisel normları etkileyerek) sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.⁹ Kişisel normlar (kişinin doğru ve yanlış davranış standartları)

⁴ Diana Onu, Lynne Oats s. 114.

⁵ Abdurrahman Akdoğan (2014). "Kamu Maliyesi", Ankara: Gazi Kitabevi, s.192-193.

⁶ Marjorie E. Kornhauser, (2008). Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers. In 2007 Annual Report to Congress, Vol. 138, s. 138-180).

⁷ Handan Kaynar Bilgin (2011). Türkiye'de Vergi Ahlakının Belirleyicileri, Odtü Gelişme Dergisi, Sayı:38 s.167-168.

⁸ D. D. Bobek, R. W. Roberts & J. T. Sweeney (2007). The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. *Journal of Business Ethics*, 74(1), 49-64.

⁹ D.D. Bobek, A. M. Hageman, C. F. Kelliher (2013). Analysing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behaviour. *Journal of Business Ethics*, 115(3), s. 451-468.

sosyalleşmenin bir ürünüdür ve kişinin içinde bulunduğu grubun sosyal normları kişisel normları etkilemektedir. Kişisel normlar sosyal normların içselleştirilmesi olarak da tanımlanabilir. Eğer kişisel normlar sosyal normların içselleştirilmesi olarak kabul edilirse, caydırıcı faktörler vergi uyumunu arttırmada etkisiz kalmaktadır. (kişiler vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyi doğru bir davranış olarak kabullendikleri için yapmaktadırlar, ceza oranı ya da denetim olasılığı vergi uyumunda etkili olmamaktadır) Fakat sosyal normlar içselleştirilmediği zaman caydırıcı faktörler etkili olmamaktadır.¹⁰

2.1.2- Subjektif Normlar

Bireyin davranışını çevresindekilerden etkilenecek (aile, arkadaş, yakın iş arkadaşları gibi) oluşturduğu normlardır. Planlı davranış teorisi subjektif normun öneminden bahseder. Çeşitli deneysel çalışmalarda subjektif norm ve vergi uyumunun ilişkili olduğu gözlemlenmiştir. Fakat Hessing ve meslektaşlarının yaptığı çalışmada subjektif norm ve vergi mükelleflerinin hâlihazırdaki durumları arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır.¹¹

2.1.3- Emredici ve Tanımlayıcı Normlar

Emredici normlar bireyin içinde bulunduğu grubun onayladığı ya da onaylamadığı davranış biçimlerini içerir. Tanımlayıcı normlar ise grup üyelerinin gerçekte yaptıkları eylemleri içerir. Emredici ve tanımlayıcı normlar genelde birlikte oluşur. Eğer birey toplumun vergi ödevlerine uyum yüzdesinin yüksek olduğunu algılasa (tanımlayıcı norm), birey toplumun vergi kaçakçılığına şiddetli bir şekilde karşı olduğunu çıkarımında bulunur (emredici norm). İki norm tipi farklı durumlarda etkili olabilmektedir. Tanımlayıcı norm belirsizlik durumunda (bireyin vergi ödevini yerine getirirken tereddütte kaldığı durumlar gibi) kişinin davranışlarını etkilemektedir. Emredici norm ise kişileri normlar daha belirgin olduğu zaman ve sosyal ayıplamanın hedefi olmamak için ihlalin diğerleri tarafından bilineceğini durumunda etkilemektedir.¹²

2.2- Sosyal Norm Tabanlı Vergi Kampanyalarına Örnekler

Son yıllarda sosyal norm ve vergi uyumu arasındaki ilişki vergi yönetimlerinin dikkatini çekmektedir. Sosyal normların vergi uyumunu arttırmada önemli bir faktör olarak kabul edilmesi norm tabanlı müdahalelerin geliştirilmesine neden olmaktadır. İlk girişim IRS (Internal Revenue Service) tarafından 1995 yılında yapılmıştır. Vergi mükelleflerine, %93 oranında insanların gelir vergilerini ödediği ve çoğu insanın beyanını doğru ve zamanında verdiğine ilişkin bir mektup gönderilmiştir. Ayrıca mektupta, vergi eksikliğinin bazı mükelleflerin küçük hesap hatalarından ve az sayıda vergi mükellef grubunun vergi kaçırmasından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Ancak kampanya çok önemli bir etki oluşturmamıştır. Orta sınıf üzerinde küçük bir artışa sebep olmuş fakat üst gelir düzeyinde ise ters bir etki meydana getirmiştir.¹³

İngiltere'de 140.000 vergi mükellefi üzerinde ulusal ve yerel normatif mesajlar içeren bir kampanyada vergi tahsilatında artış görülmüştür. Bütün normatif mesajların içerisinde "İngiltere'de kişi-

¹⁰ Diana Onu, Lynne Oats s.115.

¹¹ Diana Onu, Lynne Oats s.116.

¹² Diana Onu, Lynne Oats s.116.

¹³ Diana Onu, Lynne Oats s. 122.

lerin onda dokuzu vergilerini zamanında ödemektedir” ifadesi bulunmaktadır. Yerel normlara ilişkin mesajlarda kişilerin çoğunun vergisini ödemediği ifadesi yer almaktadır. İkinci bir kampanyada ise 1400 vergi mükellefi üzerinde ise yerel normlar içeren mektuplar gönderilerek vergi tahsilatında artış sağlanmıştır. Üçüncü bir kampanyada ise mükelleflere “kişilerin onda dokuzu vergisi zamanında ödüyor” cümlesine ek olarak “vergisini ödemeyen birkaç kişiden birisiniz” yazılmış ve vergi tahsilatında daha büyük bir artış görülmüştür.¹⁴

Avustralya Vergi Ofisince bireylerin diğer mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken ne kadar dürüst olduklarını var olan seviyeden daha düşük bir seviyede algıladıkları varsayımına dayalı olarak bir kampanya yürütülmüştür. Bu kampanyada eğer bireylere diğer mükelleflerin dürüstlüğü daha çok önem verdikleri ve algılarının yanlış olduğu söylenirse vergi uyumunun artacağı düşünülmüştür. Avustralya Vergi Ofisince yapılan bir ankette kişilere “vergi gelirlerinizi beyan ederken dürüstlüğü ne kadar değer veriyorsunuz” ve “diğer mükelleflerin dürüstlüğü ne kadar değer verdiğini düşünüyorsunuz” şeklinde sorular yöneltilmiştir. Kişilerin büyük bir kısmı kendilerini diğer mükelleflere göre daha fazla bir dürüstlük değerine sahip olduğunu söylemişlerdir. Çalışmanın ikinci safhasında rastgele seçilen 1500 kişi üç gruba ayrılmıştır. Birinci gruba anket yapılmış ve üç hafta sonra anket sonuçları açıklanmıştır. Ayrıca diğer mükellefleri olduğundan daha az dürüst değerlendirdikleri ifade edilmiştir. İkinci gruba anket uygulanmış fakat sonuçları açıklanmamıştır. Üçüncü gruba ise ne anket uygulanmış ne de sonuçları açıklanmıştır. Araştırmacılar iş ile ilgili harcamalarda ve iş ile ilgisiz harcamalarda müdahale sonrası bir azalma olacağını değerlendiriyorlardı. Ancak iş ile ilgisiz harcamalarda bir azalma söz konusu oldu. İş ile ilgili harcamalarda herhangi bir etki hissedilmedi. Bu tür kampanyalarda kişiler istenmeyen davranışın düşündüklerinden daha az yaygın olduğunu algılasa, kampanyalar ters bir etki oluşturabilir ya da etkisiz kalabilir. Bu etkiyi azaltmak için toplumda normun nasıl algılandığının araştırılması gerekmektedir.¹⁵

3- VERGİ UYUMUNU ARTTIRMAYA YÖNELİK KAMUOYU POLİTİKALARI

Vergi ahlakının tesisi bir sosyal psikoloji konusudur. Toplumsal normun oluşma sürecinde birey vergiye karşı içinde bulunduğu topluluğun vergi karşısında geliştirdiği tutuma göre hareket edecektir. Dolayısıyla farklı bölgelerde, farklı mesleklerde, farklı sektörlerde değişik vergi ahlakı kalıplarının oluşması da bununla açıklanabilir. Vergiye karşı sergilenen tutum ve davranışlar için yeni bir norm geliştirmek vergi ödememenin çeşitli yaptırımlara tabi tutulması ile gerçekleşemeyecektir. Yaptırımlar ancak ortaya konan normun veya kuralın ihlal edilmesi sonucunda devreye girmelidir. Vergi kanunlarında vergi ödememenin çeşitli yaptırımlara tabi tutulması bir şey ifade etmez. Bu yasal kural toplumsal kabul görmediği sürece uygulamada başarısız olur. Bireylerin vergiye karşı uyumsuzluğunun cezalandırılması, vergi ödememenin bir norm olarak kabul edilmediği sürece vergi uyumunu arttırmayacaktır. Vergi yasalarında vergi ödememenin yaptırımının bulunması, vergi ahlakının tesisinde diğer değişkenler ile uyumlu bir şekilde kullanıldığında etkinliği artmaktadır.¹⁶

¹⁴ Diana Onu, Lynne Oats s.123.

¹⁵ Diana Onu, Lynne Oats s. 124

¹⁶ Özgür Saygın, Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (doktora tezi), Eskişehir, 2013, s. 209.

Toplumsal tutum ve davranışların olumlu yönde değişmesi kolay değildir. Bir kuralın ortadan kaldırılması toplum tarafından kolaylıkla kabul edilebilirken yeni bir kural tesis etmek daha zor kabul edilmektedir. Örneğin 1984 yılına kadar ülkemizde döviz bulundurma yasağı uygulanmıştır. Bu tarihten sonra yasağın kaldırılması ile döviz ekonomik hayatta hızla yerini almıştır. Döviz kullanımını tekrar yasaklansa, bu kurala uyum sağlama toplum için daha zor bir süreç olacaktır. Toplumsal alışkanlıkları, tutumları değiştirmek kolay olmamaktadır. Dolayısıyla vergi ödememeye alışmış bir toplumun veya topluluğun vergi uyumunu arttırmak da zor olacaktır. Vergi ahlakının ve vergi uyumunun arttırılması toplumsal tutum ve davranışların değişmesiyle olabilir. Toplumun genel kanaati bireyin tutum ve davranışlarında etkili olacaktır. Vergi uyumunun arttırılmasında toplumun konuyu benimsemesi ve sahip çıkması oldukça önemlidir.¹⁷

Vergi idaresi için vergi ahlakını ve vergi uyumunu arttırmak önemlidir. Vergi idaresinin kamuoyu oluşturmak amacıyla çeşitli kampanyalar yürütmesi veya faaliyetlerde bulunması önem arz etmektedir. Özellikle televizyon, internet, telefon, radyo gibi iletişim araçları kullanılarak; verginin toplumsal bir ödev olduğu, kamu harcamalarının boyutu, çeşitliliği ve önemi, vergilerin nasıl kullanıldığının bireylere anlatılması vergi hakkında belirli bir kanaatin oluşmasını sağlayabilir. Ülkemizde vergi reklamları, vergi sloganları, vergi haftası etkinlikleri, vergi iletişim merkezi mükelleflerin vergi bilincini ve vergi uyumunu arttırmaya yönelik faaliyetlerdir. Ayrıca denetim imkanlarının kısıtlı olması sorununun aşmada vergi idaresinin denetim şekillerini etkin bir şekilde belirlemesi ve denetimin şekillerinin eğitici yönünün olması önemlidir.

3.1- Vergi Eğitimi

Vergi mükellefinin en temelde vergiye dair bir eğitim sürecinden geçmesi gerekmektedir. Vergi yükümlülüğüne ilişkin bilginin mükellefin içsel motivasyonunu arttırarak veya mükellefte vergiye karşı bir değer yargısı oluşturarak vergi ahlakını olumlu yönde etkilemelidir. Vergi ahlakı bu yönüyle bilginin içselleştirilmesi ve sahiplenilmesidir. Vergi uyumu ise kişiye ait olan ve kişiden kişiye farklılık gösterebilen bu temel değerlerin uygulama sonuçlarını oluşturmaktadır. Vergi ödeme davranışının mükelleflerce benimsenmesi için algı-bilgi sürecinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi bireyin ihtiyaç güdüsüyle aradığı ve uyum sağladığı bir davranış değildir. Bireyin vergi ödemesi gerekliliği bir açıklama veya eğitim ile mutlaka öğretilmelidir. Vergi ödeme davranışının gönüllülük esasına dayalı ve sürdürülebilir bir davranış olarak devam etmesi öğrenme sürecine bağlıdır.¹⁸

Vergi uyumunun ilk aşaması eğitim ile alakalıdır. Eğitimin vergi uyumu ile ilişkisi iki noktada ele alınabilir. Birincisi vergi uyumunun bireyin genel eğitim düzeyi ile ilgili olan kısmıdır. İkincisi ise özel olarak vergi eğitimi alan kişilerin vergi uyumu seviyeleridir. Vatandaşların aldıkları genel eğitim ile vergi uyumu arasında pozitif bir bağ olduğu yapılan çalışmalarda ortaya konulmuştur. Bu bağlamda yapılan çalışmalarda ilköğretim eğitimi ile sınırlı kalan mükelleflerde diğer eğitim kademelerine nazaran vergiye karşı daha az bir uyum olduğu söylenebilir. Bu açıdan eğitim arttıkça vergi uyumunun da arttığı söylenebilir.¹⁹Mali konulardaki bilgisizlik vergilere karşı tutumu olumsuz etkilemektedir, çünkü mali konulara ilişkin bilginin azlığı vergilere sadece yük olarak bakılmasına ve kamusal mal ve

¹⁷ Özgür Saygın, s. 210

¹⁸ Özgür Saygın, s.205.

¹⁹ Özgür Saygın, s.206.

hizmetlerin faydasının küçümsemesine neden olmaktadır. Yüksek eğitim düzeyi vergi kaçırma yöntemleri konusunda bilginin artmasını sağlayarak vergi uyumunu olumsuz etkileyebilir.²⁰

Vergi uyumunun eğitimle artırılmasına yönelik olarak vergi idaresinin mükellefi vergi yükümlülükleri hakkında bilgilendirmesi gerekmektedir. Ülkemizde mükellef herhangi bir vergi eğitimi almadan işletmesini kurabilmektedir. Türkiye’de ticaret odaları veya meslek kuruluşları vergi idare birimleriyle mükelleflere yönelik vergi eğitimleri düzenleyebilir. Bu tür eğitimleri akademisyenler, mali müşavirler, vergi müfettişleri verebilir. Çalışma hayatının başında mükelleflerin zihinleri karıştırılmadan doğru ve sade bir şekilde vergi konusu anlatılmalıdır. Mükelleflerin vergi ödememesi vergi yasalarına uyum sağlayamamaktan daha çok neden vergi ödeyeceklerini bilmemeleri ve vergi idaresinin bu açıklamaları yapamaması ile ilgilidir.²¹

3.2- Vergi Reklamları

Televizyon gibi görsel medya aracılığı ile yapılan yayınlarda mükelleflere vergi konuları hakkında temel bazı bilgilerin tanınmış isimlerle ve tebessüm ettirici mizansenlerle anlatılması önemlidir. Dolayısıyla vergi idarelerinin ünlüler veya komedyenlerle hazırladıkları tanıtıcı ve öğretici reklamlar vergi ahlakının ve vergi uyumunun gelişmesinde önemli katkı sağlayabilir. Ünlü isimlerin ve komedyenlerin reklamlarda oynaması reklamların izlenirliğini ve akılda kalıcılığını arttırmada fayda sağlamaktadır. Reklamlarla ilgili bir araştırmada katılımcıların %50’si en çok akılda kalan reklamlarda oynayan ünlülerin komedyenler olduğunu belirtmişlerdir. Ünlülerin, özellikle komedyenlerin oynadığı reklamlar daha akılda kalıcı olmakta ve reklamın izleyici tarafından daha çok beğenilmesini sağlamaktadır.²²

Türk Vergi İdaresinin ilk reklam filmi çalışması 80’li yıllarda “önce alışveriş sonra fiş” sloganıyla yayınlanan Ali Atik ve Ayşegül Atik çiftinin oynadığı reklamdır. Önce alışveriş sonra fiş reklamının etkili olabilmesi için reklamda ünlü kişiler oynatılmış ve bu kişilerin komedyen olmasına dikkat edilmiştir. Reklam ilk karede 1 dakika başlığıyla başlamaktadır. Ayrıca 4 dakikayı aşan reklamın komedi içerikli bir mizansenle hazırlanması reklamın izlenirliğini ve akılda kalıcılığına olumlu etki yapmıştır. Sinirli patron ve “saf kız” çalışan, sekreter karakterleriyle sunulan reklam filmi vergi ile alakalı mesajı mizahi bir üslupla vererek vergi idaresinin arzu ettiği tüm mesajları etkili bir şekilde verebilmektedir.²³

Vergilerin ünlü kişiler vasıtasıyla anlatılması veya tanıtılmasına ilişkin bir diğer reklam da Cem Yılmaz’ın oynadığı reklam filmidir. Cem Yılmaz, gayrimenkul sermaye iratları için önceden hazırlanmış beyanname sistemi ile kira beyannamelerinin internet üzerinden doldurulabileceğine ilişkin bir bilgilendirme videosunda yer almıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu sistem ile mükelleflere gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin kira beyanname doldurmada kolaylık sağlamayı hedeflemiştir.

Cem Yılmaz’ın yer aldığı bu video komik bir reklam olma özelliğinden daha çok bilgilendirme amacı taşıyan bir tanıtım filmi olarak değerlendirilebilir. Reklamda ünlü bir komedyenin kullanılması verilen mesajların akılda kalıcı olması açısından etkilidir. Sanatçı burada bir mizansen hazırlayıp bir gösteri şeklinde konuya dair mesajlar vermek yerine Gelir İdaresi Başkanlığını temsilen önceden hazırlanmış beyanname sistemi hakkında vergi mükelleflerine sağlanan kolaylıkları anlatmaktadır.

²⁰ Naci Tolga Saruç, (2015) Vergi Uyum: Teori ve Uygulama. Seçkin Yayıncılık, Ankara s. 120.

²¹ Özgür Saygın, s. 208-209.

²² Sinem Çardaklı, Televizyon Reklamlarında Tanınmış Kişilerin Kullanılmasının Reklamın Hatırlanması Üzerindeki Etkisi Konusunda Bir Pilot Araştırma, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yüksek lisans tezi), 2008.

²³ Özgür Saygın, s. 217.

Cem Yılmaz'ın yer aldığı reklam ile Ali Atik- Ayşegül Atik'in rol aldığı reklam karşılaştırılacak olursa “önce alışveriş sonra fiş” reklamı daha iyi kurgulanmış, mizahi yönü olan, KDV ile ilgili mesajı etkili bir şekilde veren çalışmadır. Cem Yılmaz'ın yer aldığı çalışma ise sadece teknik bir konu hakkında bilgilendirme amacı taşıyan bir çalışmadır. “Önce alışveriş sonra fiş” reklamı akılda daha kalıcı ve vergi idaresinin mesajlarını daha etkili bir şekilde veren bir reklam filmidir. Bu tür reklam filmleri vergi idaresinin vergi bilinci ve ahlaki sağlamada, geniş kitlelerce kabul edilmiş bir ünlüyü kullanarak vergi mesajını etkili bir şekilde vermesini sağlamaktadır. Her iki reklamda da verginin sıkıcı bir konu olmaktan çıkarılmaya çalışılarak vergi mesajları topluma verilmeye çalışılmıştır.

3.3- Vergi Sloganları

Mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkilemeye yönelik çalışmalardan biri de vergi sloganlarıdır. Vergi idaresinin yapabildiği reklamlar oldukça sınırlıdır. Vergi idaresi reklam yoluyla yapamadıklarını çeşitli kamu binalarına, ilan panolarına, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına astığı afiş veya açık hava mekânlarında oluşturduğu görsellerle yapmaya çalışmaktadır. Bu manada birçok durak, istasyon veya kamu binalarında vergilemenin ehemmiyetini ifade eden ilanlar, sloganlar bulunmaktadır. Kullanılan sloganlardan bazıları;

- Vergilendirilmiş kazanç kutsaldır.
- Borç değil, vergi.
- Vergiyi tabana yayacağız.
- Kayıt dışı ekonomiye son vereceğiz.
- Vergi kayıp ve kaçığı önlenecektir.
- Herkes kazandığı kadar vergi ödeyecektir.
- Kazanca orantılı vergi almak hedefimizdir.
- Az kazanan az, çok kazanan çok vergi ödeyecek.
- Ödediğiniz vergiler size hastane, yol, su, elektrik olarak geri dönecektir.
- Vergi alamayan devlet borç alır.
- Vergi geleceğimizin teminatıdır.
- Vergilerimiz ile büyüyoruz.
- Türkiye bilgi, sevgi, vergi ile kalkınıyor.
- Verginle güvendesin.
- Verginin meyvesi hizmettir.
- Verginiz varsa, adınız var.
- Vergi geleceğimize.
- Vergilendirilmiş kazanç ile daha iyi bir yaşam daha iyi bir Türkiye.

Sloganların kamuoyunda vergiye karşı duyarlılığı arttırmada belirli bir katkısı olduğu söylenebilir. Fakat sloganların sadece “vergi kutsaldır, yararlıdır” şeklinde alışagelmış sloganlarla sınırlı kalması sosyal normları içeren mesajlarda vermesi gerekmektedir. Doğrudan vergi ile ilgili bir tanım, dilek veya takdir yerine duygusal öğelerin veya toplumsal değerleri ifade edebilecek mesajların kullanılması gerekmektedir. Vefa, güç, toplumsal dayanışma, paylaşma, güven vb. öğeler vergi sloganı ile birlikte uyumlu bir şekilde kullanılırsa daha kalıcı etkiler kazanacaktır. Ayrıca sloganların geniş kitlelere ulaşmasını sağlayacak şekilde televizyon, radyo ve internet gibi iletişim araçlarının kullanılması gerekmektedir. Slogan çalışmaları tek başına vergi bilincinin gelişmesinde etkili bir yöntem

değildir, fakat bir bütün içerisinde etkili bir araç olarak kullanılabilir. Eğitim, reklam gibi kamuoyu oluşturma yöntemlerinin uyumlu bir şekilde kullanılması sağlanmalıdır.²⁴

3.4- Vergi Haftası

Verginin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının artırılmasına yönelik olarak her yıl şubat ayının son haftası vergi haftası olarak kutlanmaktadır. Vergi Haftası kapsamında, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında kamuoyuna, mükelleflere ve öğrencilere yönelik olarak çeşitli etkinlikler düzenlenmektedir. Bu etkinlikler kapsamında; mükellef işyerleri ziyaret edilmekte, kamuoyuna ve öğrencilere yönelik olarak vergi konulu konferanslar düzenlenmektedir. Ayrıca vergi sloganlarının yer aldığı afişler çeşitli kurumlara dağıtılmakta ve ilan panolarına, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına asılmaktadır. Resmi kurum ve kuruluşlar, sivil toplum örgütleri ve meslek kuruluşları verginin önemi hakkında bilgilendirmeye yönelik ziyaretler yapılmaktadır. Yerel televizyon ve radyolarda verginin önemi hakkında yayınlar yapılmakta, internet sitelerinde reklam ve yerel gazetelerde vergi konulu yazılar yayınlamaktadır.²⁵

Her yıl şubat ayının son haftasında yapılan vergi konulu etkinlikler genellikle her sene aynı kapsam ve şekilde devam etmektedir. Vergi haftasında yapılan etkinliklerde ne kadar mükellefe ulaşıldığı ve etkinliklerin vergi uyumunu ne kadar arttırdığına ilişkin herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Vergi haftasında yapılan etkinlikler vergi algısını geliştirmede ve vergi uyumunu arttırmada fayda sağladığı söylenebilir. Ancak vergi haftasında benzer etkinliklerin her yıl rutin bir şekilde yapılması kişilerde bıkkınlığa ve duyarsızlığa sebep olabilir. Etkinliklerin toplumun dikkatini çekecek ve verginin sıklığı unutturacak bir şekilde yapılması gerekmektedir. Ulusal kanallarda yayınlanan dizi, komedi gösterileri ve haber programlarında vergi konusunun işlenmesi toplumda vergi algısının gelişmesine katkı sağlayabilir. Sadece Maliye Bakanlığı çalışanlarınca düzenlenen vergi haftası etkinlikleri vergi algısını geliştirmede yeterli olması çok zordur.

3.5- Vergi İletişim Merkezi

Vergi İletişim Merkezi (VİMER), mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel, doğru ve hızlı bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmalarını sağlamaktadır. VİMER yıllar itibarıyla danışmanlık hizmetinin yanı sıra "İhbar Bildirimlerinin Alınması", "Motorlu Taşıtlar Vergisi Plaka Tescil Tarihi Sorgulama", "İngilizce e-posta Yanıt Sistemi", "Gayri Menkul Sermaye İradı Beyannamesine İlişkin Randevu Taleplerini Alma", "Mükellefi Geri Arama" ve "Borç Bildirim Hizmeti" ile hizmet alanını genişletmiştir. İhbar bildirimleri 2014 yılında www.gib.gov.tr adresi üzerinden de alınmaya başlanmıştır. VİMER'de cevaplanan çağrı sayısı yıllar itibarıyla artmış, 2013 yılında 463.630 olan çağrı sayısı 2014 yılında yaklaşık %65,63 oranında artarak 767.944'e ulaşmıştır.²⁶

VİMER, mükellef ile doğrudan telefon ile iletişime geçerek mükellefin vergi ile alakalı konularda bilgi almasını sağlayan önemli bir hizmettir. VİMER ile mükellefin vergi ile ilgili konularda hızlı bir şekilde bilgilendirilmesi sağlanarak vergiye gönüllü uyumu arttırmak amaçlanmaktadır. Kurulduğu yıl-

²⁴ Özgür Saygın, s. 222

²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu (www.gib.gov.tr) Erişim Tarihi: 14 Aralık 2015.

²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu.

dan bu yana VİMER'e gelen çağrılarının artması mükelleflerin VİMER'i daha aktif bir şekilde kullandığını göstermektedir. VİMER, mükellef ile vergi idaresi arasındaki iletişim kanallarından biri olması itibariyle vergi uyumunu arttırmada katkı sağlayabileceği düşünülebilir. Ayrıca Mükelleflere vergi ile ilgili konularda mevzuata bağlı kalarak yüz yüze danışmanlık, beyanname kabulü ve sorgulama gibi hizmetleri vermek üzere kurulan Mükellef Hizmetleri Merkezi, SMS (1189) ve Mükellef Geri Bildirim Sistemi uygulaması mükellef ile vergi idaresi arasındaki iletişimi daha çok kuvvetlendireceği düşünülmektedir.²⁷

VİMER, Mükellef Hizmetleri Merkezi, Mükellef Geri Bildirim Sistemi ve SMS uygulaması mükellefin vergi ile alakalı ödevlerini daha iyi anlayarak vergiyi gönüllü ödemesini sağlama adına gerçekleştirilen hizmetlerdir. Bu tür hizmetler mükellefin vergi konuları hakkında hızlı ve güvenilir bilgi almasını sağlayarak, vergi idaresine karşı bakışını yumuşatacağı; vergi ahlakını ve vergi uyumunu arttıracacağı düşünülmektedir. Bu tür uygulamaların mükellef ile vergi idaresi arasındaki iletişimi geliştirerek vergi uyumunu arttıracacağı söylenebilir.

3.6- Denetim Şekilleri

Denetim ve inceleme işlemleri VUK'nun vergilendirme ile ilgili 1'inci kitabının 7'nci kısmında yoklama ve inceleme başlığı altında düzenlenmiştir.

VUK 127'nci maddesinde yoklamanın amacının mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu belirtilmiştir. VUK 134'üncü maddesinde ise vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.

İdarenin yoklama ve vergi incelemesi uygulamalarının yanında, bilgi edinme yoluyla mükellefleri vergi uyumuna yönlendirebileceği arama ve bilgi toplama yöntemleri de bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesine göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın amacı vergi kaybı veya vergi suçuna ilişkin delillerin toplanmasını sağlamaktır.

Bilgi toplama; VUK'nun 148-152'nci maddeleri ile idareye verilmiş bir yetkidir. VUK'un 148'inci maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Vergi incelemeleri sırasında Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 57'nci maddesine göre yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilmektedir. Bu raporlar, sonradan düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmaktadır. Vergi inceleme raporları ise Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenmektedir.

²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu.

Vergi denetiminin başlıca araştırma, sapmaları önleyici ve eğitici olma işlevleri bulunmaktadır. Araştırma işlevi, mükelleflerin vergi denetimi ile gerek mükellef ve gerekse üçüncü kişiler nezdinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini sağlamayı amaçlar. Sapmaları önleyici işlevi ise vergi matrahlarının gerçeğe aykırı olarak azaltılmasını önlemeye ve olası riskleri bertaraf etmeye yönelik faaliyetleri kapsar.²⁸

Vergi denetiminin vergi uyumunu artmasına yönelik en önemli işlevi eğitici olma fonksiyonudur. Vergi denetimleri esnasında denetim görevlileri ile mükellefler çoğu zaman yüz yüze iletişim halindedir. Denetim görevlileri ile vergi mükellefleri arasında vergi mevzuatının ve ödevlerinin öğretilmesi ve benimsetilmesi açısından önemli bir fırsat doğmaktadır. Dolayısıyla, denetimin sadece yaptırımı gerektiren fiillerin araştırılması ve tespit edilmesi fonksiyonunun yanı sıra, mükellef odaklı bir yaklaşımla; mükellefi ikaz edici ve aydınlatıcı bir fonksiyonu da olabilir. 1949 tarih ve 5432 sayılı sayılı VUK'nun vergi incelemesine yönelik genel gerekçesindeki "...mükellefin hata yapmasını önlemek üzere kendisine tavsiye ve ikazlarda bulunulacaktır. ..." ifadesi bu hususa dikkat çekmektedir. Vergi idaresi ile mükellefler arasında kurulacak verimli bir diyalogun mükelleflerin vergi uyumunu arttıracığı düşünülmektedir.²⁹

4- SONUÇ

Sosyal normların bireylerin vergiye karşı tavrını nasıl etkilediği ve vergi uyumunu arttırmada nasıl sonuçlar ortaya çıkardığı akademisyenlerin ve vergi idarecilerinin ilgisini çekmektedir. Vergi idaresinin denetimler ve cezalar gibi geleneksel politikaları kullanarak vergi uyumunu arttırması belli bir düzeye kadar etkili olabilmektedir. Bu nedenle vergi uyumunu arttırarak vergi ödeme istekliliğini yükseltmenin başka yolları aranmalıdır. Mükellefin vergi kararını verirken gelir, cezalar, vergi oranları, denetim ihtimali gibi faktörlerin yanında sosyal normlar, ahlaki değerler gibi ekonomik olmayan faktörler de etkili olabilmektedir. Bireyler, vergi kaçırmanın sağlayacağı ekonomik fayda ile vergi kaçırmanın bilinmesi sonucu oluşacak sosyal ayıplamanın etkisini karşılaştırarak vergi ödemeyi tercih edebilirler. Ayrıca bireyler, vergi ödemeyi ahlaki bir davranış olarak kabullenip vergi yükümlülüklerini yerine getirebilirler. Vergi ödeme bir norm olarak kabul edildiğinde denetim ihtimalinin ve ceza oranının vergi uyumu üzerindeki etkisi azalmaktadır. Sosyal normlar, bireyler tarafından içselleştirildiği zaman etkisi artmaktadır.

Türkiye'de vergi idaresinin vergi uyumunu arttırıcı faaliyetlerinde sosyal normları etkin bir şekilde kullandığı söylenemez. Vergi eğitimleri mükellef odaklı olmaktan ziyade vergi haftasında ilkökul çağındaki öğrencilere yönelik yapılan faaliyetleri içerir. Vergi mükelleflerine yönelik bilgilendirici bir eğitim söz konusu değildir. Türk vergi idaresinin mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını olumlu yönde etkileyecek eğitimler düzenlemesi gerekmektedir. Eğer mükellef vergi yükümlülüklerinin bilincinde olursa vergi uyumunun artacağı düşünülmektedir. Vergi haftasına sığdırılan etkinlikler ile toplumun geneline yönelik vergi algısının ve bilincinin gelişmesi sağlanamaz. Ayrıca vergi haftası etkinliklerinin her sene benzer şekil ve içerikte olması etkinliklere karşı duyarsızlığı arttıracaktır. Ayrıca reklam ve tanıtım filmi gibi araçların daha etkili kullanılması gerekmektedir. Vergi sloganlarının,

²⁸ Ahmet Somuncu, (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014, s. 138.

²⁹ Ahmet Somuncu, s.139.

vergiye karşı duyarlılığı veya vergi ödeme istekliliğini arttırmada etkisi sınırlı olmaktadır. Sloganların normatif mesajlar veya duygusal öğeler içermesi mükellefin iç dünyasında etkili olabilmesini sağlayabilir. Vergi iletişim merkezi gibi mükellefle doğrudan temas sağlayan uygulamaların mükellefin vergi algısını ve bilincini geliştireceği düşünülmektedir. Mükellef vergi idaresi ile temas sağladıkça vergi idaresine ve vergiye karşı olumsuz düşüncelerinin azalacağı değerlendirilmektedir. Denetim sürecinde vergi denetim elemanı sadece vergi kaybını engellemeye ya da mükellefi cezalandırmaya odaklanmamalı, mükellefi vergi konusunda bilgilendiren ve bilinçlendiren bir rol üstlenmelidir.

Ülkemizde sosyal norm tabanlı kampanyalarının başarı ile uygulanabilmesi için toplumun vergiye bakışının ve sosyal normların toplumda nasıl algılandıklarının iyi bilinmesi gerekmektedir. Vergi kampanyalarında uygun iletişim kanalları seçilerek mesajın etkili bir şekilde mükellefe ulaşması sağlanmalıdır. Kampanyanın uygulama aşamasında mesajın hedef kitleye ulaşip ulaşmadığı ve kampanyaya tepkilerin araştırılması gerekmektedir. Kampanya bittikten sonra ise kampanyanın etkisi değerlendirilerek bir sonraki kampanyanın daha başarılı olabilmesi için neler yapılabileceği tartışılmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2014). Kamu Maliyesi. Gazi Kitabevi. Ankara 2014.
- 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), s. 49–64.
- BOBEK, D. D., HAGEMAN, A. M., KELLIHER, C. F. (2013) Analysing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behaviour. *Journal of Business Ethics*, 115(3), s. 451–468.
- CIALDINI, R. B., & TROST, M. R. (1998). Social Influence: Social Norms, Conformity and Compliance, *The Handbook of Social Psychology*, Cilt. 1 ve 2 (4th Ed.).
- ÇARDAKLI, S. (2008). Televizyon Reklamlarında Tanınmış Kişilerin Kullanılmasının Reklamın Hatırlanması Üzerindeki Etkisi Konusunda Bir Pilot Araştırma. Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yüksek lisans tezi). Edirne.
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu (www.gib.gov.tr), Erişim Tarihi:14.12.2015.
- KAYNAR BİLGİN, H. (2011). Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, Sayı:38.
- KORNHAUSER, M. E. (2008). Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers. In 2007 Annual Report to Congress (Vol. 138, s. 138–180).
- ONU, D., OATS, L. (2014) The Role of Social Norms in Tax Compliance, *Journal of Tax Administration* Vol.1:1 s.113-114.
- SARUÇ, N. T. (2015). Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2015.
- ÇEVİK, S., YENİÇERİ, H. (2013). The Relationship between Social Norms and Tax Compliance: The Moderating Role of the Effectiveness of Tax Administration, *International Journal of Economic Sciences*, Vol. II (No.3).
- SAYGIN, Ö. (2013). Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (doktora tezi). Eskişehir.
- SOMUNCU, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014.