

# TÜRKİYE’DE VERGİ KÜLTÜRÜNÜN GELİŞMESİNDE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI’NIN YERİ VE ÖNEMİ<sup>1</sup>

DOI NO: 10.5578/jeas.9022

AYLİN CESUR\* ALİ ÇELİKKAYA\*\*

## ÖZ

İlk kez Schumpeter tarafından kullanılan vergi kültürü kavramı: ekonomik, sosyal, kültürel, coğrafik faktörlerin etkisiyle toplumdaki farklılık arz etmekle birlikte, içinde birçok etmeni barındıran, zaman içerisinde şekillenen ve özlere benzeyen bir olgudur. Vergi kültürü kavramının gelişiminde; çok sayıda değişkenin yanında vergi afları ve vergi denetimlerinin sıklığı da etkili olabilmektedir. Bunlara vatandaşın devlete duyduğu güveni de eklemek mümkündür. Zira bir toplumda vergi kültürünün yerleşebilmesi devlete duyulan güvene ve bunun sonucunda oluşacak vatandaşlık bilincine de bağlıdır. Bu bağlamda vergi kültürünün oluşmasında gelir idaresine büyük görevler düşmektedir. Bunun bilincinde olan gelir idaresi vergi kültürünün istenilen düzeye çıkarılması amacıyla, yeniden bir yapılanma (modernizasyon) sürecine girmiştir. Bu çalışmanın amacı da söz konusu süreci ve bunun vergi kültürüne olan katkılarını değerlendirmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Kültürü, Vergi Ahlakı, Vergi Bilinci, Gelir İdaresi

**JEL Classification System:** H20, H22, H26

## ABSTRACT

The concept of tax culture, firstly used by Schumpeter, is a phenomenon similar with customs which includes many factors and takes form in time, and which differs among societies with the effect of the economic, sociocultural and geographical factors. Including many variables, tax amnesty and tax audit frequency are effective in shaping the concept of tax culture which has interactions and relations with other factors imbedded in cultural history of countries. It is also possible to include the reliance of the citizen on the state. Because embedding the tax culture in society also depends the reliance on the state and accordingly the citizenship consciousness. Thus, revenue administration has great responsibility for the accomplishment of tax culture in society. With this sense of mission, it has gone into reconstruction to put the tax culture to the desired level. This study aims evaluate the studies and their contributions to tax culture.

**Key Words:** Tax Culture, Tax Morality, Tax Awareness, Revenue Administration

<sup>1</sup> Bu çalışma, Doç. Dr. Ali Çelikkaya’nın danışmanlığında, Araş. Gör. Aylin Cesur tarafından hazırlanan “Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi” isimli yayınlanmamış yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\* Araş. Gör. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, e-mail: acesur@ogu.edu.tr

\*\* Prof. Dr. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, e-mail: acelikka@ogu.edu.tr

## GİRİŞ

Her toplumda aynı şekilde algılanmayan verginin aslında insan hayatını düzenlemede önemli rolü olan kültür kavramıyla yakın ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Çeşitli çalışmalarda yapılan incelemeler sonucunda toplumlarda oluşan vergi algısında; din, dil, coğrafik özellikler, toplumların gelişmişlik düzeyi gibi pek çok faktörün yanında vergi kültürünün de etkili olduğu görülmüştür (TOSUNER ve DEMİR, 2009: 10).

Oluşumunda birçok faktörden etkilenen vergi kültürü temelde, bireylerin sahip oldukları vatandaşlık bilinci, inanç ve gelenekler, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, diğer yükümlülerle ilgili düşünceler, hizmetlerin mükellef tercihleriyle uyumluluğu ve gelirlerin etkin kullanımı, vergi afları, vergi denetimi, kayıtdışı ekonomi, siyasal faktörler, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi değişkenler tarafından etkilenmektedir.

Vergi kültürünün gelişebilmesi için yasal mevzuat tek başına yeterli değildir. Bunun yanında gelir idaresinin vergi mevzuatını uygulayacak olan personelinin yeterli bilgi birikimine sahip olması gereklidir. Bu noktada personelin vergi mevzuatını doğru bir şekilde uygulayacak eğitimlerden geçirilmesi toplumda sağlam bir vergi kültürünün oluşturulabilmesine büyük katkı sağlayacaktır.

Çalışmamızda Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılma çalışmaları ve yeniden yapılandırma neticesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin vergi kültürü üzerindeki etkisi incelenmektedir. Bunun için gelir idaresinde yeniden yapılandırma sürecine gidilerek önemli bir reformun gerçekleştirildiği 2005 yılını takip eden yıldan itibaren 2006-2012 yıllarını kapsayan Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları esas alınmıştır. Bu raporlarda yer alan ve vergi kültürüne katkı yaptığı düşünülen düzenlemeler tespit edilmiş ve vergi kültürüne katkısı bağlamında değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Çalışmanın bundan sonraki işleniş planı şu şekildedir; öncelikle vergi kültürü ile ilgili teorik açıklamalar yapılmıştır. Bu kısımda vergi

kültürünün tanımı ve vergi kültürünü belirleyen içsel ve dışsal faktörler incelenmiştir. Ardından gelir idaresi başkanlığının vergi kültürüne katkısı ele alınmıştır. Bu kısımda ise sırasıyla; gelir idaresinin yeniden yapılanma sürecini tarihsel geçmişi, yeniden yapılanma sürecinin vergi gelirlerinin performansına etkisi ve yeniden yapılanma süreci sonrası vergi kültürüne yönelik çalışmalar ele alınmıştır. Bunun için gelir idaresi başkanlığının faaliyet raporları esas alınmış ve tespit edilen hususlar başlıklar halinde sıralanarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Sonuç kısmına ise çalışmanın genel bir özeti ve bulgularına yer verilmiştir.

## 1. VERGİ KÜLTÜRÜ KAVRAMI

Vergi kültürü kavramının ilk kez Schumpeter tarafından kullanıldığı bilinmektedir. Schumpeter yürürlükte olan her verginin ve vergi sistemlerinin hiçbir değişime tabi tutulmadan sonsuza dek aynı kalamayacağını ifade etmiştir (NERRE, 2001: 2)

Vergi kültürü kavramının literatürde çok değişik şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Krober’e göre, vergi kültürü öğrenilmiş ve aktarılmış reaksiyonlar ve alışkanlıklar, teknikler, fikirler, değerler ve teşvik edici davranışların bütünüdür. Panther’e göre de vergi kültürü; toplumdaki fertlerin paylaştıkları sistemin öğretilmesini ifade etmektedir (IŞIK, 2009: 854)

Vergi kültürü gerçekte “toplumu oluşturan fertlerin vergi verme gereğini vicdanlarında hissetmeleri” şeklinde tanımlanabilir (IŞIK, 2009: 856).

Verginin algılanma şekli toplumdan topluma değişmektedir. Bu araştırmalar ile de doğrulanmıştır. Buna göre her toplumun kendine has bir vergi kültürünün olduğu söylenebilir (TOSUNER ve DEMİR, 2009: 10).

## 2. VERGİ KÜLTÜRÜNÜ BELİRLEYEN İÇSEL FAKTÖRLER

Vergi kültürünü belirleyen içsel birtakım faktörler mevcuttur. Bunları; Devlete bağlılık ve vatandaşlık bilinci, dini inançlar ve gelenekler, eğitim ve öğretim durumu, ailenin gelir

düzeyi, mükelleflerin mükelleflerle ilgili düşünceleri ve kamu hizmetlerinin mükellef tercihleriyle uyumluluğu ve etkin kullanımı şeklinde sıralanabilir.

### 2.1. Vatandaşlık Bilinci

Vergileme devlet ve birey arasındaki ekonomik ilişkiyi baz aldığından, vergilerin haklılığı da büyük ölçüde; vatandaşın devlete bağlılığına ve ona duyduğu güvene ve nihayetinde vatandaşlık bilincine bağlı olacaktır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum davranışları, Devlete gönülden bağlılıkları ile doğrudan ilintilidir (TOSUNER ve DEMİR, 2009:2).

Mükelleflerin, Devlet ile ilgili görüşlerinin vergiye karşı davranışları üzerinde etkisi vardır. Mükellefler Devlete atfettikleri görevler veya tasarladıkları devlet imajının bir sonucu olarak Devlet faaliyetlerini değerlendirmekte ve ona vergi vermenin gerekli veya gereksiz olduğuna karar vermektedirler (ÇATALOLUK, 2008: 219). Mükellefte devletin iyi yönetilmediği, ödediği vergilerin yerinde kullanılmadığı, verimli alanlara harcanmadığı şeklinde yaygın bir ağılnın oluşması halinde, doğal olarak vergi vermekten de kaçınacaktır<sup>2</sup>. Benzer şekilde Devletin vergi konusunda adil davranmadığı, mükelleflerin haksız yere fazla vergi ödediği yönünde bir eğilim hakimse, bu verginin reddine yönelik eğilimleri artıracaktır. Dolayısı ile vatandaşların Devletlerine olan bağlılık seviyesi, onun Devlet olmanın gerektirdiği özellikleri taşımasına ve görevlerini yerine getirme düzeyine göre şekillenecektir (TOSUNER ve DEMİR, 2009: 2).

Mükellefler devletin siyasi ve ekonomik yapısında duydukları güvenle birlikte vergi verme konusunda daha istekli olacaklardır. Ters durumda yani devlete duyulan güvenin azalmasıyla birlikte mükellef vergi kaçırmanın yollarına araştırmaya başlayacaktır. Nitekim Devleti güveni sarsılan bir kişinin onun uyguladığı bir vergiyi gönüllü ve eksiksiz olarak ödemesini beklemek çok da anlamlı değildir (ÇATALOLUK, 2008: 219). Bir başka ifadeyle vatandaşların hukuk sistemine ve adalete

olan güveninin, vergi ödemedeki içsel motivasyonu artıracığını söylemek mümkündür (GENCEL ve KURU, 2012: 34).

Feld ve Frey’e göre Devlet mükellef ilişkisi, bir “psikolojik sözleşmeden” ibarettir. Dolayısıyla tarafların yükümlülükleri yerine getirmemesi, sözleşmeyi akamete uğratacak ve sistemin işleyişi bozulacaktır. Burada en temel husus tarafların birbirlerinin dürüstlüğüne inanmalarıdır. Aksi takdirde sözleşme daha ilk baştan bozulacaktır. Bu durumda taraflar arasındaki ilişkinin makul olabilmesi ve gönüllü uyumun sağlanması için Devle kurumlarına yeterince güven duyulmasına gereksinim vardır (GENCEL ve KURU, 2012: 34).

Devleti idare eden kurumların davranışları doğal olarak “mükellef ahlakını” etkiler. Mükellefin Devlete olan güveni neticesinde yüksek vergi ödemesi Devlet ile arasındaki iyi ilişkilerin bir kanıtı olup vergi ahlakını geliştirir. Vergiye ilişkin kurallar yasama organı, idare, yargı kararları ve vergi ile ilgili görevlilerin yorumları doğrultusunda sürekli güncellenir. Vergi ödeme davranışı da sürekli güncellenen bu kurallar paralelinde ortaya çıkar. Dolayısıyla vergiye uyum ya ada uyumsuzluk mükellef davranışının yanında kuralları koyan ve uygulayanların da kararlarını yansıtır. Bu itibarla vergi uyumsuzluğunun kavranabilmesi, idare ile mükellef arasındaki karmaşık ilişkilerin çok iyi bir şekilde analiz edilmesine ihtiyaç gösterir (GENCEL ve KURU, 2012: 34).

### 2.2. İnanç ve Gelenekler

Dini inançlar bireylerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri bakımından önem taşır (AKTAN, 2012: 20). Din ve kültür ilişkili iki kavramdır. Kültürel değerlerin çoğunun kaynağı dindir. Bütün dinler (semavi ve diğer) toplumların kültürel değerlerinin oluşumunda önemli birer kaynak olmuşlardır. Bu nedenle, kültürü incelerken, dini inançların da önemini belirtmek gerekir (TOSUNER ve DEMİR, 2009: 7-8).

Bu bağlamda nesiller arası davranış kalıpları olarak ifade edebileceğimiz gelenekler (örf-adet) de önemlidir. Geleneklerin vergiye iliş-

<sup>2</sup> Bu düşüncüyü destekler nitelikte bir çalışma için bkz., (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006, s. 128).

kin algılamalarda değişikliklere neden olabildiği görülmektedir (TOSUNER ve DEMİR, 2009: 9).

### 2.3. Eğitim Düzeyi

Eğitim düzeyi ve bilgiye ulaşma yeteneği arasında doğrusal bir ilişki vardır. Dolayısıyla eğitim seviyesi yüksek olanlarda, vergilemeye ilişkin bilgi birikimi artmakta ve bilgisizlik nedeniyle oluşabilecek işlem maliyetleri minimum düzeye inmektedir. Eğitim seviyesi yükseldikçe yasaları anlama kabiliyeti artmakta ve yasal değişikliklere uyum hızlanmaktadır. Ayrıca bu tür mükelleflerin şekli yükümlülükleri konusunda da daha bilinçli oldukları görülmektedir (KAYNAR, 2010: 54; SERİM ve YAĞANOĞLU, 2010: 112). Bu bağlamda eğitimli mükellefler devletin sağladığı fayda ve hizmetlerin daha çabuk farkında olacakları için vergiye yüksek uyum göstermeleri ve dolayısıyla bu tür mükelleflerin vergi ahlaklarının daha yüksek olması beklenir. Eğitimli mükelleflerin aynı zamanda eğitimli olmanın getirdiği statü ve örnek olma misyonu, kendilerini vergi kaçırma düşüncesinden vazgeçirici bir unsur olabilecektir. Netice itibarıyla eğitim düzeyinin artmasının vergi kültürünü artırıcı bir rol oynayabileceğini söylemek mümkündür (ŞAHİN, 2009: 95).

### 2.4. Gelir Düzeyi

Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarında kişi başına gelir seviyesinin de etkisi bulunmaktadır. Mükellefin medeni durumu da vergi ödeme gücünü etkileyeceğinden, yani harcanabilir geliri azaltacağından dolayı, vergiyi algılaması da farklı olabilecektir (ÇİÇEK, 2006: 64). Şöyle ki, yeterli gelir olan bekar bir mükellef için fedakarlık sayılmayacak bir durum, tam tersine evli ve çocuklu mükelleflerde bir fedakârlığa dönüşmektedir. Bu durum vergiye tepki gösterilmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla vergiye karşı gösterilen tepkiler ele alınırken, toplam gelirin yerine, ailede kişi başına düşen ağırlıklı gelirin ele alınması ve bunun kişilerin normal ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığının gözetilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle vergilemede mükelleflerin aile ölçekleri de göz önünde bulundurulmalıdır (KAYNAR, 2010: 53).

### 2.5. Diğer Mükellefler ile ilgili Düşünceler

Mükellefin, diğer mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını bilmeleri de vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Mükellef kendisinin ve diğerlerinin ödeme güçleri ile ödedikleri verginin orantılı/orantısız olmasına bakarak belirli bir görüşe sahip olurlar. Beyana tabi mükellefler, vergileri kaymakta kesilenlere göre daha esnek davranabilme olanağına sahiptirler. İkinci gruptaki mükelleflerin ödemesi gereken ile ödediği vergi arasında hiç fark olmazken, ilk gruptakilerin ödedikleri vergi gerçekte ödemeleri gerekenden düşük olabilir. Ayrıca yasalara uygun hareket eden mükellefler kanunlara aykırı hareket etmesine rağmen cezai müeyyide ile karşılaşmayanlara tanık oldukça ödedikleri vergilerin yükünü daha fazla hissedeceklerdir (ŞENYÜZ, 1995: 40).

Diğer mükellefler hakkındaki olumsuz algılar, vergiye gösterilen tepkilerin artmasına yol açar. Bunun yaygın bir kanaat haline dönüşmesi durumunda, verginin eksik ödenmesi de bir alışkanlığa dönüşür. Ardından dürüst mükellefler bundan etkilenir ve benzer davranışlar sergilemeye başlarlar (KAYNAR, 2010: 57). Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri davranışlar sadece bireysel tercihlerinin bir sonucu değildir, sosyal çevrelerinin vergi karşısındaki tutumları da etkilidir (SERİM, 2011: 70).

### 2.6. Hizmetlerin Mükellef Tercihleriyle Uyumluluğu ve Gelirlerin Etkin Kullanımı

Kamu hizmetlerinin mükellefin tercihleriyle olan uyumluluk derecesi arttıkça vergiye karşı gösterilen olumlu davranışlarda da artış gözlemlenecektir (ŞENYÜZ, 1995, 41).

Toplumda alınan vergilerin etkin harcanmadığına dair bir kanı oluştuğu takdirde vergiye karşı bir direncin oluşması kaçınılmazdır. Bu nedenle kamu harcamalarının algılanma düzeyi ile mükelleflerin vergiye yaklaşımları arasında önemli bir bağ bulunmaktadır. Gereksiz ve toplumun nezdinde lüks olarak algılanan alanlara yapılan harcamaların artması mükelleflerin gönüllü uyum derecesini azaltacaktır (GERÇEK ve YÜCE, 1998: 37). Çok önemli olan bu psikolojik faktör olarak birçok

mükellefte devlete vergi ödemek yerine, şahsen verimli gördüğü sahaya harcamanın daha uygun olacağı fikrini doğurmaktadır (ŞENYÜZ, 1995: 42). Bu sebeptendir ki, kamu harcamaları gerekli hesaplamalar yapılarak yapılmak durumundadır.

### 3. VERGİ KÜLTÜRÜNÜ BELİRLEYEN DIŞSAL FAKTÖRLER

Vergi kültürünü belirleyen başlıca dışsal faktörler; vergi afları, vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi, siyasi yapı ve vergi sisteminin karmaşıklığı şeklinde özetlenebilir.

#### 3.1. Vergi Afları

Bir haktan feragat etmek demek olan af, cezaların yetkili kurumlarca hafifletilmesi veya tamamen ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, suç oluşturan fiillere ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, hukuki bir tasarruftur (DEMİRBAŞ, 2002: 618). Böylece af ile birlikte kesinleşmiş bir cezanın ortadan kalkması veya kısmen veya tamamen uygulanması önlenmiş olmaktadır (ÖZEK, 1958: 119).

Af kavramı ceza kanunlarında detaylı olarak açıklanırken, buna karşılık mali af kavramına vergi ve ceza hukukunda yeterince yer verilmediği görülmektedir (ÇETİN, 2007: 172).

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanacak yaptırımları ortadan kaldıran vergi affı, genellikle vergi cezalarını kapsamına karşılık, bazen hem vergi cezalarını hem de verginin aslını kapsayabilmektedir (ÇETİN, 2007: 171-187). Tipik bir vergi affı, mükelleflere, daha önce ödemedikleri vergileri, inceleme yapılmadan ve ceza uygulanmadan ödemeleri için bir fırsat sunmaktadır. Bunu savunanlar, kaçakçılara karşı daha ağır cezalar ve uygulamaya yönelik daha büyük harcamalar ile birlikte, bir kerelik bir vergi affının gelecekteki uyumu artıracaklarını ileri sürerken, tam tersine bunun uzun dönemde gönüllü uyumu negatif yönde etkileyeceğini savunanlar da bulunmaktadır. Zira vergi affı öncelikle dürüst mükelleflerde vergi kaçakçıları için özel bir muamele olarak algılanacak ve kaçakçıların vergi yüklerinin azalmasına kızarak gönüllü uyumlarını azaltabileceklerdir. İkinci

olarak da affın bir kerelik bir fırsat olduğuna inanmayan mükellefler gelecekteki afların beklentisi içine girerlerse, yine uyumları azalabilecektir (GÜNER, 2008: 35-36; SAVAŞAN, 2006: 41-65).

#### 3.2. Vergi Denetimi

Denetim genel anlamda yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş bir takım kurallara (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bir değerlendirme faaliyeti olarak kabul edilebilir (TEKİN ve ÇELİKKAYA, 2009: 25-26; M.H.U.D, 1996: 98). Modern vergiciliğin temelini oluşturan beyan usulünde, yani vergilemenin mükellefin bizzat kendisi tarafından verilen bilgilere göre yapıldığı bir sistemde, vergi toplama görevini üstlenen kurumların ağırlıklı olarak denetim faaliyetlerine önem vermesi gerekmektedir.

Denetim sayesinde potansiyel vergi kaynakları tespit edilmekte ve maksimum seviyede vergi toplanması sağlanmaktadır. Bu sayede ayrıca vergilemede karşılaşılan problemler tespit edilerek bunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilebilmektedir (IRMAK ve BİLEN, 2007: 12).

#### 3.3. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin kapsamlı bir tanımının yapılabilmesi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kapsamının oldukça geniş olması sebebiyle büyük güçlükler arz etmektedir. Bu sebeple kayıt dışı ekonomiyle ilgili gerek yerli gerek yabancı literatürde çeşitli tanımlarla karşılaşmak mümkündür (Bkz., AYDEMİR, 1995: 8; ŞEKER, 1995: 76-100; AKBULAK ve TAHTAKILIÇ, 2003: 17-41; DERDİYOK, 1993: 54-63).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin genel özellikleri; faaliyetlerin belgelendirilmemesi, buna ilişkin bazı bilgi ve belgelerin saklanması ve faaliyetlerin boyutunun tam anlamıyla kavranamaması olarak sıralanabilir. Kayıt dışı ekonomi özünde gerçekte var olan, katma değer üreten iktisadi faaliyetlerin kayıt dışında tutulması ve dolayısıyla hesaplarda gösterilmemesidir (IŞIK ve ACAR, 2003: 117-136). Bu açıdan bakıldığında kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyüklüğü gönüllü uyum

üzerinde negatif etki oluşturan dışsal bir faktör olmaktadır.

### 3.4. Siyasal Faktörler

Mükelleflerin vergiye karşı olan bakış açıları büyük ölçüde ülkelerinde uygulanan yönetim şekillerine göre değişmektedir. Otoriter yönetimlerde kolektif kararlara bir tek kişi ya da onun temsilcileri egemen durumdadır. Bu yönetim biçiminde seçim mekanizması olmadığı için, toplumu oluşturan bireyler kolektif kararlar hakkındaki değerlendirmelerini açık bir biçimde ifade edememektedirler (ŞENYÜZ, 1995: 80-81). Tam tersine demokratik yönetimlerde ise halk vergi politikalarını seçim mekanizması aracılığıyla etkileyebilmektedir. Seçmenler, kendilerine uygun olan partiyi ilgili partinin vergisel açıdan politikalarını inceleyerek belirleme yoluna gitmektedirler. Seçmenlerin vergisel açıdan kendilerine uygun olan partiyi seçmeleri sebebiyle vergiye gönüllü uyumun artacağı düşünülmektedir. (ŞENYÜZ, 1995: 81-82)

### 3.5. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi sistemi anlaşılabilir ise mükelleflerin vergiye karşı davranışlarının olumlu olması beklenmektedir. Ancak vergi miktarının saptanmasına yönelik unsurların karmaşık olması durumunda mükelleflerin bilerek yahut bilmeyerek vergi kaçırma olasılıkları artabilecektir (GERÇEK ve YÜCE, 1998: 14). Vergi kanunlarının karmaşık oluşu, mükellefleri doğru beyanda bulunmaktan alıkoyan başka bir neden olabilmektedir. Ayrıca kanunların karmaşıklığı nedeniyle denetçiler ve yargı organları da düşük beyan edilmiş matrahları ortaya çıkarmakta zorluk çekebilmektedirler (TUAY ve GÜVENÇ, 2007: 29). Tam tersine mevzuatın basitliği ve mükellefler tarafından anlaşılabilir olması, mükelleflerin vergiye yaklaşımını olumlu etkilemektedir. Çünkü mükellefler, yükümlülüklerinin önemini ve genişliğini anladıkları nispete kamu idarelerinin taleplerine uyum göstermektedirler (GERÇEK ve YÜCE, 1998: 14).

Bu anlamda 2006 yılında yapılan bir çalışmada değerlendirmeye alınan mükelleflerin %66’sı vergi kanunlarının “karmaşık” ve “anlaşılabilir” olduğunu, %64’ü “sık” değişiminin, %74,8’i ise formalitelerin çok olmasının

doğru beyanda bulunma eğilimini olumsuz yönde etkileyeceğini belirtmişlerdir (ÇELİK-KAYA ve GÜRBÜZ, 2006: 131).

## 4. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI’NIN VERGİ KÜLTÜRÜNE KATKISI

### 4.1. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılma Süreci

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile yapılan yeni düzenleme öncesinde tartışılan ve çok sayıda araştırma/rapor konusu olan (Bkz., ÇELİK, 2006: 15-28) gelir idaresi başkanlığının karşı karşıya kaldığı başlıca sorunları ana başlıklar halinde şu şekilde ifade edilmiştir:

- a) Gelir idaresinin ekonomi içindeki yerinin yeterince kavranamamış olması sebebiyle Türk Gelir İdaresine gereken önem verilememiştir (COŞAR, 2003: 63).
- b) Gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatı, ihtiyaçlara cevap verecek fonksiyonel bir örgütlenmeye gidememiştir (D.P.T, 2001: 28).
- c) Gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatı ast üst ilişkisi bağlamında örgütlenememiştir (D.P.T, 2001: 28; V.D.D, 2002: 28).
- ç) Gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumlulukları açık biçimde tanımlanmamıştır (GERÇEK, 2004: 62).
- d) Gelir idaresi, takdir yetkisini kullanmaya imkan veren, yapıcı, eğitici ve yol gösterici yapısından uzaklaşmıştır (D.P.T, 2001: 28).
- e) Gelir idaresinde performans değerlemesi ve denetimi yapılmamaktadır (V.D.D, 2002: 29).
- f) Vergi daireleri, yetki alanı içindeki mükelleflerin faaliyetlerini yakından izleyemez duruma gelmiştir (V.D.D, 2002: 29).
- g) Gelir idaresi nitelikli personel istihdam edememektedir (D.P.T, 2001: 29).
- h) Gelir idaresinde istihdam edilen personelin atanmalarında, yer değiştirmelerinde, yükseltilmelerinde ve bunlara yapılan ek ücret ödemelerinde objektif ölçütler kullanılmamaktadır (D.P.T, 2001: 29).
- ı) Gelir idaresi sürekli karşı karşıya olduğu dış etkiler, kanunların objektif ve tarafsız olarak uygulanmasını güçleştirmiştir (V.D.D, 2002: 28).

Bu eleştiriler doğrultusunda yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanunun özelliklerinden biri gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir: “5345 sayılı Kanun farklı mükellef gruplarının sorunlarının çözümlenmesi, vergi sisteminin ekonomi ve sosyal politikalara uyumunun gözetilmesi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi, etkin vergi politikası uygulamalarıyla mükelleflerin vergiye uyumunun en üst seviyeye yükseltilmesi noktasında gelir idaresine önemli sorumluluklar yüklenmiştir” (Bkz., 5345 Sayılı Kanun Gereçesi).

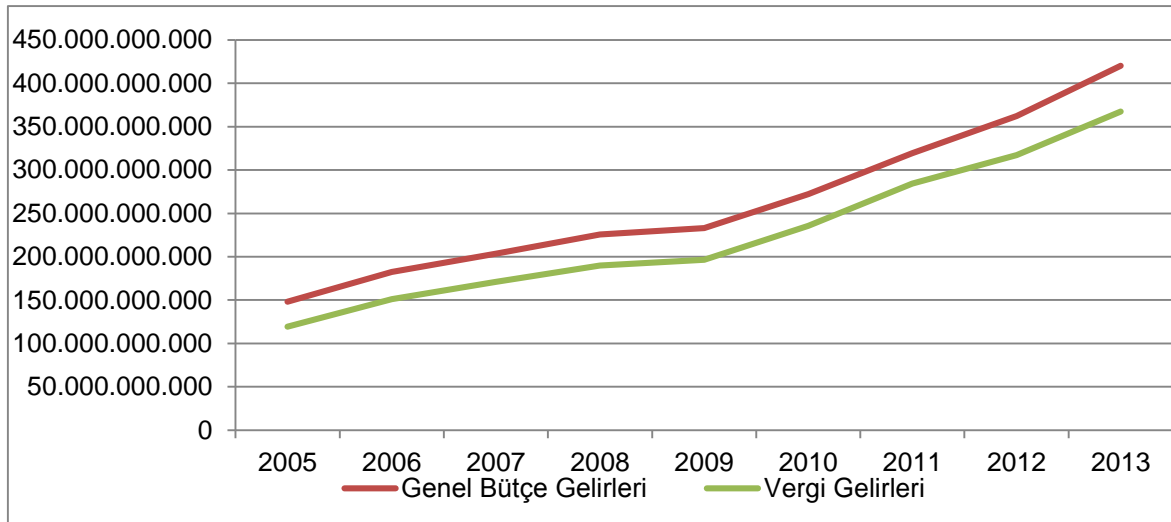
Buradan çıkan sonuç 5345 sayılı Kanun ile birlikte gelir idaresinin vergi kültürünün gelişmesine katkı sağlayacak bir yapılanma içerisinde girdiği ve bu yönde değişikliklerin süratle hayata geçirileceği yönündedir. Aşağıda gelinen nokta itibarıyla bu hedefe ne kadar ulaşılabildiğine dair değerlendirmeler yer almaktadır.

## 4.2. Yeni Yapılanma Sonrası Vergi Gelirlerinin Performansı

### 4.2.1. Vergi Gelirlerinin Oransal Gelişimi

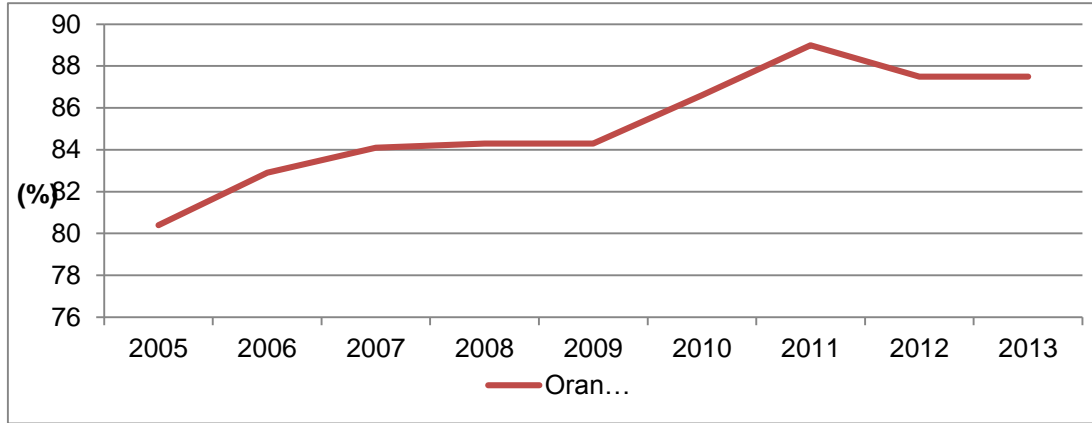
Yeniden yapılanma süreci sonrası vergi gelirleri tahsilatında gözle görülür bir artış yaşanmıştır. Grafik 1’den de görüleceği gibi genel bütçe gelirleri 2005 yılında 150 milyar TL iken, bu tarihten sonra sürekli artış göstererek 2013 yılında 350 milyar TL’yi aşmıştır. Benzer şekilde genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı da aynı dönemde 100 milyar TL’den 300 milyar TL’ye ulaşmıştır. Grafik 2’den de bu gelişimin “yüzde olarak” ifadesi görülebilmektedir. Buna göre yeniden yapılanma faaliyetlerinin henüz başlangıç aşamasında olduğu 2005 yılında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı oransal olarak %80,4 iken, 5345 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 2006 yılından itibaren bu oran artmaya başlamış ve en son 2012-2013 döneminde sırasıyla; %89,0 ve %87,5 olarak gerçekleşmiştir. Bir başka deyişle Gelir İdaresinden yeniden yapılanma sürecinin başlangıcından itibaren genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı oransal olarak artış göstermiştir.

Grafik 1: Yıllar İtibarıyla Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (TL)



Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

**Grafik 2: Yıllar İtibariyle Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirlerinin Oranı**



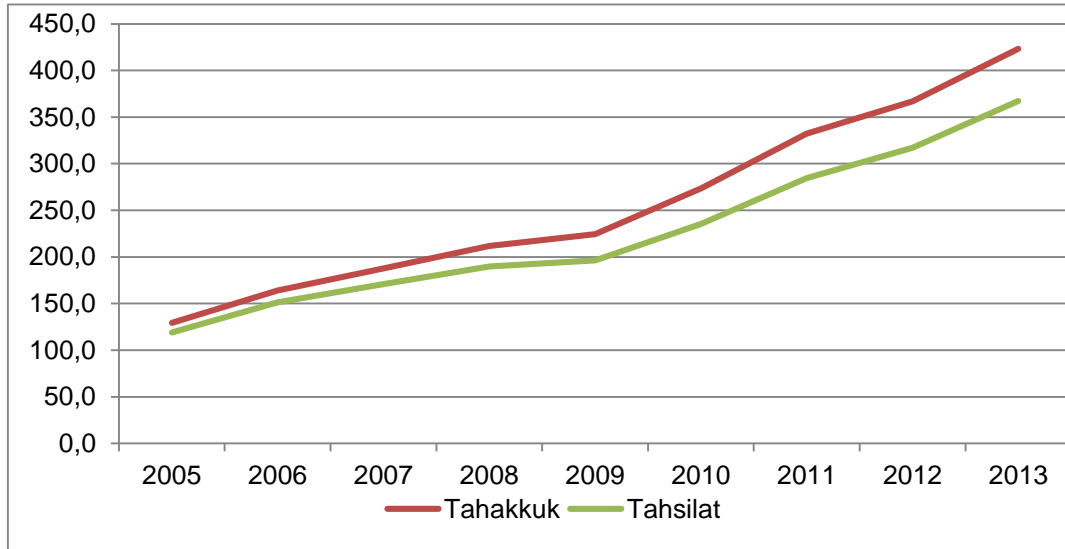
**Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.**

#### 4.2.2. Tahakkuk ve Tahsilat Oranlarının Gelişimi

Benzer şekilde inceleme döneminde yıllar itibariyle hem tahakkuk eden vergi gelirlerinin tutarı hem de tahsilatı gerçekleştirilen vergi

gelirlerinin tutarlarında artış gözlemlenmektedir. Grafik 3’de tahakkuk eden ve tahsilatı gerçekleştirilen genel bütçe vergi gelirlerinin parasal olarak tutarlarının gelişimi yer almaktadır.

**Grafik 3: Yıllar İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)**



**Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından derlenmiştir**

Grafik 3’ten de görüldüğü gibi 5345 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 2006 yılından itibaren tahakkuk ve tahsilat oranları sürekli artmıştır. Şöyle ki; 2006 yılında 164.096.235 Bin TL olan tahakkuk miktarı, sonraki yıllarda sürekli olarak artmış ve en son 2013 yılında 423.397.275 Bin TL olmuştur. Benzer şekilde aynı dönemde tahsilat oranları da sırasıyla;

151.265.721 Bin TL’ den 2013 yılında 367.473.551 Bin TL’ye ulaşmıştır.

#### 4.3.Yeniden Yapılandırma Sonrası Vergi Kültürüne Yönelik Çalışmalar

Çalışmanın bu kısmında GİB’nin Faaliyet Raporları esas alınarak 2005 yılından bu yana yapılan ve vergi kültürüne katkı sağladığı düşünülen çalışmalar değerlendirilecektir.



#### 4.3.1. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’nın Kurulması

Gelişmiş ülkelerde kamu hizmetlerinin kalitesini yükseltmek için mükellef odaklı bir anlayışa geçilmesine paralel olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı da yeniden yapılanma sürecinde “mükellef odaklı” bir yapıya kavuşturulmuştur. Geçmiş dönemlerde etkin ve kaliteli hizmet sunulamayan, dağınık ve uyumsuz bir şekilde faaliyet gösteren mükellef hizmetleri yeni yapıda Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ana hizmet birimlerinden biri olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından yürütülmeye başlanmıştır (G.İ.B, 2007: 122)

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’nın temel faaliyet öncelikleri arasında; mükelleflerin vergi mevzuatı hakkında bilgilendirilmeleri, vergi ile ilgili yükümlülükleri ve hakları konusunda aydınlatılmaları, yükümlülüklerini yerine getirirken işlem sürecinin kolaylaştırılması çalışmaları yer almaktadır. Bu bakış açısının ısrarla sürdürülmesi mükelleflerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun benimsenmesi bakımından son derece faydalı olacaktır.

#### 4.3.2. Bilgilendirmeye Yönelik Rehberler Hazırlanması

Mükelleflerin bilgiye en kısa yoldan ulaşmalarını sağlamak amacıyla yazılı ve sesli rehberler hazırlanması çalışmaları başlatılmıştır (G.İ.B, 2006: 170.)

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesinden de kolayca ulaşılabilen bu çalışmalara örnek olarak; Beyanname Düzenleme Rehberleri, Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi, Vergi Rehberleri, Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama, İş Bırakma, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler Broşürü, Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde, İşe Başlama, İş Bırakma, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler Broşürü, Özürlüler İçin Vergi Rehberi, Vergisel İşlemlerle İlgili Çeşitli Konularda Bilgilendirme Yayınları, verilebilir. Hazırlanan bu rehberler ve broşürler sayesinde, mükelleflerin doğru bilgiye kısa sürede ulaşmalarının yolu açılmıştır. Bu aynı zamanda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artmasına da katkı sağlamaktadır.

#### 4.3.3. Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemine Geçilmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın mükellef odaklı hizmetlerinin bir parçası olarak ücretsiz e-posta sistemi Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Bu sayede vergi uygulamalarına yönelik güncel bilgiler abonelere ücretsiz ve eşzamanlı olarak gönderilmektedir (G.İ.B, 2006: 170.)

Mükelleflerin kendilerine ulaştırılan güncel bilgiler sayesinde hata yapma olasılıkları azalacağından, bu durum vergiye karşı tutum ve davranışlarına olumlu yansımaktadır.

#### 4.3.4. Mükellef Hakları Bildirgesinin Yayınlanması

Vergi mükelleflerine talep hakkı sunan ve bu hakkın ihlal edilmesi halinde de hukuki güvence sağlayan (ÇETİN ve GÖKBUNAR, 2010: 25), haklara kısaca mükellef hakları denilmektedir (EGELİ ve DAĞ, 2012: 132).

Maliye Bakanlığı tarafından mükellef haklarını ve gelir idaresinin sorumluluklarının açıkça belirlemek amacıyla bir Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır (G.İ.B, 2006: 123.)

Mükellef Hakları Bildirgesiyle mükelleflerin de kendilerine tanınan hakların farkında olmaları sağlanarak, gönüllü olarak verginin ödenmesine katkı sağlamaktadır.

#### 4.3.5. Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sayfasının Oluşturulması

Maliye Bakanlığının internet sitesi; mükellefiyet ile ilgili işlemlerin en kısa sürede yapılmasını ve bilgiye süratle ulaşılmasını sağlamak amacıyla farklı dillerde (Türkçe, İngilizce, Almanca, İspanyolca) hizmet vermektedir (G.İ.B, 2008: 117). İnternet sitesinde en çok karşılaşılan mevzuata ilişkin sorular ve bunlara ilişkin cevaplara yer verilmektedir. Mevzuat başlığı altında kanunlar güncel değişiklikler ve ilgili yan düzenlemeleri (Bakanlar Kurulu Kararları, Yönetmelikler, Genel Tebliğler, Genelgeler, Sirkülerle gibi) ile birlikte yer almaktadır.

Bu uygulama mükelleflerin bilgiye ulaşma sürelerini kısaltmıştır. Bunun vergi kültürüne olumlu yansımaya muhakkaktır.

#### 4.3.6. Genç Nesillere Yönelik Yapılan Çalışmalar

Milli Eğitim Bakanlığı tarafından hazırlanan ilköğretim ders kitaplarında; gençlerde vergi kavramını yerleştirmek ve vergi bilincini küçük yaşlarda oluşturmak amacıyla hazırlanmış bilgilere yer verilmeye başlanmıştır (G.İ.B, 2007: 127). Buna ilaveten Gelir idaresi ilköğretim okullarında “vergi” konulu resim, şiir, slogan yarışması gibi etkinlikler düzenlenmektedir (G.İ.B, 2008: 117.)

Bu ve benzeri çabaların artarak devam etmesi genç yaşlarda vergi bilincinin aşılması ve vergiye olan bakış açısının değişmesi bakımından son derece faydalıdır. Bu yönde geç de olsa adım atılmış olmasının vergi kültürüne etkisi olumlu olacaktır.

#### 4.3.7. Mükellef Odaklı Dönüşüm Projeleri Gerçekleştirilmesi

Mükellef Odaklı Dönüşüm Projesi kapsamında personelin rahat koşullarda çalışmalarının sağlanması ve bu bağlamda mükelleflere daha hızlı hizmet sunmaları amaçlanmaktadır (G.İ.B, 2007: 131).

Proje kapsamında; il bazında pilot vergi dairelerinde yapılan anket çalışmaları ile vergi dairelerine kimlerin geldiği, en çok hangi işlemlerin talep edildiği ve işlemler üzerinde ne kadar süre harcandığı konuları üzerinde durulmaktadır. Ayrıca mükelleflerin soru ve sorunlarına hızlı bir şekilde yanıt alabilmeleri amacıyla, Vergi İletişim Merkezi (VİMER) kurulmuştur. (G.İ.B, 2007: 130-131).

Mükellef Odaklı Dönüşüm Projesinin amaçları; personelin daha rahat koşullarda çalışmasını sağlamak, görev tanımları ve bu görevlerin yerine getirilebilmesi için sahip olmaları gereken temel bilginin belirlenmesini sağlamak ve aynı zamanda mükelleflere hızlı bir şekilde hizmet sunarak, vergi verme konusundaki tutumlarını tespit etmektir. Bir başka deyişle çalışmanın bir amacı da mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumlarını sağlamaktır.

#### 4.3.8. Çalışanların Bilinçlendirilmesi Eğitimlerine Önem Verilmesi

Gelir idaresi tarafından çalışanların bilinçlendirilmesine yönelik eğitimler verilmektedir. Bu mükellef odaklı idareye dönüşüm süreci-

nin önemli basamaklarından biri olarak değerlendirilebilir. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinden seçilen 20 eğitime Ankara Üniversitesi tarafından eğitim verilmiş ve buna ilişkin çeşitli dökümanlar hazırlanmıştır. Benzer şekilde OECD Eğitim Merkezinde Ankara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Müdürlüğü tarafından sekreterlere yönelik eğitimler verilmiştir. İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı Eğitim Merkezi Müdürlüğüne düzenlenen Vergi Denetmenleri Temel Mesleki Eğitim Kurslarında Mükellef Hizmeti ve Toplam Kalite konularında eğitim verilmiştir. Vergi İletişim Merkezi Çalışmaları kapsamında personel temini ve görev alacak personel için eğitim programı çalışması yapılmıştır (G.İ.B, 2008: 113). Düzenlenen tüm bu eğitimlerle Gelir İdaresi personelinin de bilinçlendirilmeleri sağlanmaktadır.

#### 4.3.9. Vergi Haftası Etkinlikleri Düzenlenmesi

Maliye Bakanlığı tarafından 2006 yılından itibaren her yılın Şubat ayı sonu itibarıyla kamuoyunda sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması ve toplumun tüm kesimlerine bunun benimsetilmesi amacıyla “vergi haftası etkinlikleri” düzenlenmektedir. Bu kapsamda seçilen sloganlar ve düzenlenen afişler ile mükelleflerde vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmaktadır (G.İ.B, 2008: 116).

Bu kapsamda; belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara afiş dağıtılması, vatandaşların yoğun olarak kullandığı alanlara afiş asılması, sivil toplum kuruluşlarına ve meslek odalarına ziyaretler yapılması, yerel kanallardan yayınların yapılması vergi bilincini artırıcı son derece faydalı çalışmalardır.

Son dönemde bu çalışmaların kapsamı daha da genişletilmiştir. Şöyle ki; PTT ile işbirliği yapılarak vergi haftası boyunca yurtiçi posta gönderilerinde vergi ile ilgili söylemlere yer verilmeye başlanmıştır. Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü ile irtibata geçilerek Milli Piyango çekilişine ait biletler üzerinde Vergi Haftasına ilişkin mesajlara yer verilmeye başlanmıştır. Futbol müsabakalarında takımların vergi konulu afişlerle sahaya çıkmaları sağlanmıştır. Büyük illerdeki sinema salonlarında reklamlar, yerel televizyonda, internet sitelerinde banner reklamları yayınlanmaya

başlamış, hava alanlarında televizyonlardan banner reklamları yapılmaya başlanmıştır. Bunlara ilaveten Türkiye genelinde mükellef memnuniyeti anketleri yapılmaya başlanmıştır (G.İ.B, 2013: 42-43; G.İ.B, 2011: 99-100;

G.İ.B, 2009: 108). Bütün bu olumlu ve geç kalmış gelişmeler vergi kültürünün geliştirilmesi adına atılmış önemli adımlardır.

## SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Mükelleflerin Devlet algıları aynı zamanda vergiye karşı tutum ve davranışlarını da etkileyebilmektedir. Şöyle ki, Devletin iyi idare edilmediğini ve alınan vergilerin kamum hizmetlerine kullanılmadığını yani israf edildiği düşünen mükellefler doğal olarak vergi verme konusunda büyük direnç göstereceklerdir (ÇATALOLUK, 2008: 219).

Mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyum davranışları devlete olan bağlılıkları ile yakından ilişkilidir (TOSUNER ve DEMİR, 2009: 2). Dolayısıyla vatandaşların devlete duydukları güveni arttırabilmenin bir yolu da gelir idaresinin yükümlülere karşı olumlu bir tutum ve davranış içine girmeleridir. Bir başka ifadeyle vergi kültürünün şekillenmesinde gelir idaresi faaliyetlerinin de etkili olduğu görülmektedir.

Bu amaçla Türk gelir idaresi 2005 yılından itibaren bir yeniden yapılanma süreci içine girmiştir. Bunun temel sebepleri arasında; yapıcı, eğitici ve yol gösterici iç denetim anlayışından uzaklaşılması, performans denetimi yapılamaması, mükellef faaliyetlerinin yakından takip edilememesi, teknolojinin imkanlarının etkin kullanılmaması, nitelikli personel eksikliği gibi hususlar yer almaktadır. Dolayısıyla gelir idaresinde gözlenen bu tür eksiklikler vergi kültürünü olumsuz yönde etkilemiş ve gelir idaresinde değişiklik arayışı başlamıştır.

Bunun üzerine yürürlüğe giren 5345 Sayılı Kanun “mükellef odaklı” bir hizmet anlayışı benimsemiştir. Yeni Kanunun yürürlükte bulunduğu yaklaşık on yıllık süreçte tespit edilen ve vergi kültürüne katkı sağlayacağı düşünülen gelişmeler sırasıyla şu şekildedir;

i) Mükellef odaklı bir maliye anlayışının göstergesi olarak mükellef hizmetleri daire başkanlığı kurulmuştur. Başkanlığın öncelikleri arasında; mükellefi mevzuat hakkında bilgilendirme, hakları konusunda aydınlatma, işlem sürecini kolaylaştırma yer almaktadır. Bu verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun benimsenmesi bakımından son derece faydalı olmuştur.

ii) Buna paralel olarak mükelleflerin bilgiye süratli bir şekilde ulaşmalarını sağlamak amacıyla yazılı ve sesli rehberler hazırlanmaya ve ücretsiz e-posta sistemi ile güncel bilgilendirmeler yapılmaya başlanmıştır. Gelir idaresinin internet sitesinden kolayca yararlanılabilecek bu hizmetler bilgiye kısa yoldan ulaşmanın yolunu açmış ve aynı zamanda gönüllü uyumu hızlandırmıştır.

iii) Bu konudaki en önemli gelişmelerden biri de mükellef haklarının ve gelir idaresinin sorumluluklarının açıkça belirlenmesini sağlayan “Mükellef Hakları Bildirgesinin” yayınlanması olmuştur.

iv) Bu olumlu gelişmelere ilave olarak, gençlerde vergi bilincini yerleştirmek ve bu bilinci çok daha küçük yaşlarda oluşturmak amacıyla, vergi konusunun ilköğretim ders kitaplarına girmesi, bu konuda yarışmalar düzenlenmesi, yerinde ancak geç kalınmış çabalar-  
dır. Bu ve benzeri uygulamaların geliştirilerek devam ettirilmesi yararlı olacaktır.

v) Ayrıca bir yandan da mükellef odaklı dönüşüm projesi devam etmektedir. Mükelleflere hızlı hizmet sunulmasını hedefleyen bu proje kapsamında; pilot vergi dairelerinde anket çalışmaları yapılarak vergi dairelerine en çok kimlerin geldiği, ne tür hizmetlerin talep edildiği ve bunun için ne kadar süre harcandığı gibi konular üzerinde durulmaktadır.

Netice olarak tespit edilen tüm bu çabalar Gelir İdaresinin vergi kültürünün oluşturulması konusundaki hassasiyetini göstermektedir.

Bunun sonucunda yıllar itibariyle genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin oranının artmakta olduğu gözlenmektedir.

Her ne kadar vergi gelirlerindeki bu artışın tek sebebi olmamakla birlikte, bir sebebinin de vergi kültürünün artmasına yönelik söz konusu olumlu çabalar olduğunu söylemek mümkündür. Buradan hareketle söz konusu çalışmaların artarak devam ettirilmesinde yarar olduğu görülmektedir.

## KAYNAKÇA

AKBULAK, Yavuz, TAHTAKILIÇ A. K (2003). “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”, **Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, 40.

AKTAN, Coşkun Can. “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, <http://www.ceis.org.tr/dergi/2012ocak/makale2.pdf>, (Erişim: 28.07.2014).

AYDEMİR, Şinasi (1995). **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

COŞAR, Abbas (2003). “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Alternatif Bir Çözüm Önerisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 179.

CATALOLUK, Cuma (2008). “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 20.

ÇELİK, Fikret (2006). “Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006).

ÇELİKKAYA, Ali, GÜRBÜZ, H (2006). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, **İktisat İşletme Finans Dergisi**, 247.

ÇETİN, Güneş (2007). “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 2.

ÇETİN, Güneş, GÖKBUNAR R (2010). “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 1.

ÇİÇEK, Halit (2006). “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri”, (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006).

DEMİRBAŞ, Timur (2002). **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

DERDİYOK, Türkmen (1993). “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini”, **TOBB Yayını**,13.

Devlet Planlama Teşkilatı (2001). **Sekizinci BYKR Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara.

EGELİ, Haluk, Dağ M (2012). “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 163.

GENCEL, Ufuk, Kuru E (2012). “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 20.

GERÇEK, Adnan (2004). “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli”, **Vergi Sorunları**, 190.

GERÇEK, Adnan, YÜCE, M (1998). **Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları.

GÜNER, Ümit (2008). “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008).

IRMAK, Nuh, BİLEN, Y (2007). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”, **Vergi Raporu**, 88.

IŞIK, Abdulkadir (2009). “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, 2.

IŞIK, Nihat, ACAR, M (2003). “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 21.

KAYNAR, Handan (2010). “**Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**” (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010).

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996). **Denetim İlke ve Esasları I, Vergi Mevzuatı Açısından Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul.

NERRE, Birger. “The Concept of Tax Culture”, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.198.6056&rep=rep1&type=pdf>, (Erişim: 28.11.2014).

ÖZEK, Çetin (1958). “Umumi Af”, **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 24.

SAVAŞAN, Fatih (2006). “**Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)**”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, 1.

SERİM, Nilgün (2011). “**Mükellef Tipolojilerine Göre Vergi Ahlakını Geliştirmek Olanaklı mıdır?**”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 270.

SERİM, Nilgün, YAĞANOĞLU, N. Y (2010). “**Ekonomik Yaklaşım ve Caydırıcı Değişkenler ile Ahlakî Duygu ve Tutumları Şekillendiren İçsel Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü**”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 264.

ŞAHİN, Adnan, “**Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Ahlakı Etkileşimi**”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale, 2009).

ŞEKER, Sakıp (1995). “**Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri**”, **Yaklaşım Dergisi**, 25.

ŞENYÜZ, Doğan (1995). **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa.

TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, A (2009). **Vergi Denetimi**, Ankara: Seçkin Yayınevi.

TOSUNER, Mehmet ve DEMİR, İ. C (2009). “**Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri**”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**,1.

TUAY Elif, GÜVENÇ İ (2007). “**Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**”, (Basılmamış Yüksek Lisans Programı Stajı Çalışması, ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi, Ankara, 2007).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (2006), **2005 yılı Faaliyet Raporu**, Ankara (Erişim: www.gib.gov.tr)

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2007), **2006 yılı Faaliyet Raporu**, Ankara. (Erişim: www.gib.gov.tr)

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2008), **2007 yılı Faaliyet Raporu**, Ankara. (Erişim: www.gib.gov.tr)

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2009), **2008 yılı Faaliyet Raporu**, Ankara. (Erişim: www.gib.gov.tr)

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2011), **2010 yılı Faaliyet Raporu**, Ankara. (Erişim: www.gib.gov.tr)

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2013), **2012 yılı Faaliyet Raporu**, Ankara. (Erişim: www.gib.gov.tr)

Vergi Denetmenleri Derneği (2002). **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Hakkında Rapor**, Ankara.