

VERGİ AHLAKI VE ANOMİK DAVRANIŞLAR

O. Fatih ŞEHİTOĞLU*

Özet

Vergi, ekonomik yönü kadar toplumu dönüştürme gücü bakımından sosyal yönü de olan bir argümandır. Vergileme sürecinde, taraflar arasında komplike ve çoğu kez çatışma riski taşıyan ilişkiler yaşanmaktadır. Eğer sosyoloji ile verginin uyumu sağlanabilirse, yaşanan problemlerin çözümünde önemli bir basamak olacak, böylece sosyal barışın önündeki engellerden biri ortadan kalkacaktır.

Mükelleflerin vergiyle ilgili olumsuz tutumları, davranışlara uyumsuzluk olarak yansımaktadır. Bir “sapma davranışı” olarak tanımlanabilecek böylesi anomik durumlar, yerleşik bir vergi ahlakının olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu açıdan, mükellefi yeterli bilince ulaştırma adına gösterilecek gayretler doğrudan vergi gelirlerini artırıcı, dolaylı olarak da gelir dağılımını adaletli bir şekilde sokucu etkisi nedeniyle oldukça önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi ahlakı, sapma davranışı, vergi anomisi.

Abstract

Tax is an argument in economic aspect, and also conversion of society in social aspect. During the taxation process; complicated and entertaining high risk of dispute interactions between parties take place. If the coordination between sociology and taxation is facilitated, it would be an important stepping stone to solve the current problems, and thus one of the major obstacles for social peace would be removed.

Taxpayers' negative attitude towards tax reflects their acts adversely. These anomie circumstances, which can also be described as “behavioral variance”, are resulted from lack of established tax ethics. For this reason, it is considerably important to make efforts that results to raise awareness of taxpayers to increase tax income directly and also to maintain the fair income distribution indirectly.

Key Words: Tax ethic, behavioral variance, tax anomie.

* Gelir İdaresi Başkanlığı, Devlet Gelir Uzmanı, osehitoglu@gelirler.gov.tr

Giriş

Maliye politikasının en güçlü enstrümanı olan vergi, mükellefle devlet arasında tesis edilmiş karşılıklı ilişkinin hukuki bir görünümüdür. Bu ilişki doğumdan itibaren hayatın her safhasında farklı şekillerde mükellefin karşısına çıkmakla birlikte söz konusu ilişkinin sınırlarını belirleyen taraf, kamu otoritesi yani devlettir.

Bir borç-alacak ilişkisi olan vergi, karşılıksız ve zora dayalı bir özellik arz ettiğinden, potansiyel bir direncin olması gayet tabiidir. Taraflar arasında çatışmaya açık olan vergileme alanında sürecin yönetimi bu açıdan oldukça önemlidir. Vergi, devletin bakış açısıyla kamu hizmetlerini finanse etmek için egemenlik yetkisine dayanılarak zorla tahsil edilen gelir özelliği taşıyan mükellefin bakış açısıyla bir tür yük olarak algılanmaktadır. Vergiyeye yüklenilen anlam vergi ahlakının varlığını destekler nitelikte (Baloğlu, Yılmaz & Şeker, 2010: 116) olduğundan üzerinde hassasiyetle durulmalıdır. Verginin mükellefteki yük algısından ötürü ortaya çıkan olumsuz tutum, davranışlara yansımakta ve “sapma davranışı” olarak nitelendirilebilecek uyumsuzluklar yaşanabilmektedir.

İşte bilinç eksikliği sebebiyle yaşanan böylesi uyumsuzluklar, vergi ahlakının yetersiz oluşunun bir göstergesidir. Boos’a göre insanların vergi vermekten mutlu olduğu bir ülke olmadığından (Işık, 2009) hareketle, mükellefe vergi ahlakının kazandırılması doğrudan vergi gelirlerini artırmak, dolaylı olarak da gelir dağılımında adaleti sağlamak adına hayati bir önem taşımaktadır.

Klasiklere göre vergi, sadece mali saikle toplanmışken zamanla vergilemenin amacında değişiklikler ortaya çıkmıştır ki böylece devlet, "vergilemede müdahale ilkesi (*Steuerinterventionismus*)" çerçevesinde vergiyi gelir elde etme amacının yanında ekonomik ve sosyal bazı amaçlara ulaşabilmek için de kullanmıştır (Değirmendereli, 2009: 211). Haddizatında verginin sosyal amacının varlığı, normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa 73. maddede açıkça ifade edilmiştir.

Sosyoloji, “cemiyetteki karşılıklı sosyal münasebetleri inceleyen ve cemiyeti hareket halinde bulunan bir bütün olarak ele alan bir ilim” olarak tanımlanmakta, sosyolojinin üzerine düşen görevin Fındıkoğlu’na göre “cemiyetin hukuki hayatını gösteren malumat ve malzeme içinde normal (sağ, salim, tabii) olanlarla anormal (hasta, sakim, patolojik) olanları ayırmak” (Kurtkan, 1968: 8-29) olduğu dile getirilmektedir. Olayların arka planındaki yapısal etkenlerin rolü ve yönlendirici kimliği hesap edilmeden yapılan müdahaleler, karşılaşılan problemleri derinlik boyutundan

uzaklaştırarak çözümsüzlüğe itmektedir (Türkdoğan, 2008: 8). Bu anlamda toplumun hareketli bir bütün şeklinde ele alınması zorunluluğundan ötürü sosyoloji, zaruri olarak ihtisaslaşma yoluna gitmelidir (Kurtkan, 1968: 9) ki Türkdoğan'a göre günümüz Türk sosyolojisinin önemli bir sorunu sapkın (deviant) sosyoloji alanıdır ve bu yeni yan disiplin alanında sosyal bilimler metodolojisine dayalı incelemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Zira hiçbir bilimsel araştırma, yapısal dinamiklere eğilmeden ülke genelinde cereyan eden olaylara çözüm getiremeyecektir. Dolayısıyla sosyoloji alanında gelişme ve ilerleme, bu tür araştırmaya dayalı metot ve teknikleri kullanmak suretiyle başlatılan çalışmalar yoluyla sağlanacaktır (2008: 9, 200).

Bu çerçevede, toplumsal yaşamda vergileme alanında ortaya konulacak sosyolojik yaklaşımın, yaşanan problemlerin tespitinde ve çözümünde önemli bir basamak olacağı ve ufuk açıcı öneriler sunabileceği açıktır. Eğer mükellef tepkileri sağlıklı bir şekilde ortaya konulabilirse, öngörülebilirlik sebebiyle vergi politikalarının uygulanabilirliğinde ve başarısında önemli mesafelerin alınacağı muhakkaktır. Özetle bu çalışma, konuyla ilgili yapılmış araştırmalardan elde edilen çıkarımlar ışığında mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışlarını sosyolojik zeminde anlamayı hedeflemektedir.

1. Vergi Bilinci

Descartes “Cogito, ergo sum” yani “Düşünüyorum, öyleyse varım” derken insanın varlık sebebini dile getirmiştir. Bu yönüyle insan, diğer varlıklardan farklı olarak düşünebilme yetisiyle kendinin farkına varır ve bir bilince ulaşır. Ancak bilinç her ne kadar bireysel bir görünüm arz ediyor gibi olsa da, bilincin toplumsal yönü gözlerden irak tutulmamalıdır. Zira bireyselle toplumsal iç içe ve kuvvetli bir etkileşim halindedirler.

Örneğin, işsizlik kişisel bir problemmişçesine değerlendirilebilir fakat artan işsizlik oranları ve muhtemel yansımaları, işsizlik problemini bambaşka mecralara taşıyabilmektedir. Veya kişinin boşanması kişisel bir durum olarak düşünülebilir ancak bir ülkede boşanma oranı her geçen gün artıyor ise konu artık toplumsal bir boyut kazanmış demektir ve çözüm önerilerinin de sosyolojik olarak ortaya konulması gerekmektedir.

1.1. Bilinç

En genel anlamda bilinç, *TDK Sözlüğünde* “insanın kendisini ve çevresini tanıma yeteneği, şuur” olarak ve *Felsefe Sözlüğünde* ise “insanın nesnel dünyayı ve kendi kişisel varlığını anlamasına etkin biçimde katılan zihinsel süreçler toplama” (Frolov, 1997: 59) şeklinde tanımlanmaktadır. Yani psikolojik anlamda bilinç, bireyin bireysel ve toplumsal gerçeklerin farkına varması ve bu farkındalık sürecinde aktif olarak yer alması demektir.

Bilincin, sosyolojik bir olgudan çok psişik görünüme sahip olduğu düşüncesi, toplumsal boyutunun ihmal edilmesine sebep olmaktadır. Hâlbuki birey-toplum etkileşimi öylesine sıkı bir ilişki içindedir ki, Durkheim bu durumu “toplumun geri kalan bölümü bizdeki merkezkaç eğilimleri sınırlamak için üzerimizde ağırlığını duyuruyor ve biz de kendi açımızdan başkaları üzerindeki bu ağırlığa katılarak onların bizim üzerimizdeki ağırlığını etkisiz kılmaya çalışıyoruz” (1992: 327-329) cümlesiyle dile getirmektedir. Merton’a göre ise bilinç, toplumsal bağlantının bir sonucudur (Ergun, 1982: 82). Bu demektir ki, toplumsalın inşasında bireyin önemi ne anlama geliyor ise bireyin kararlarında da toplumun etkisi o anlama gelmektedir.

Toplumbilim Terimleri Sözlüğünde bilinç, “toplumsal ilişkiler sürecinde insanın nesnel çevresini ve kişisel varoluşunu anlamasını sağlayan düşünsel süreçlerin tümü” (Ozankaya, 1984: 21) olarak ifade edilmekte ve toplumsal ilişkiler yaklaşımının merkezine alınarak bilince sosyal gerçeklik hüviyeti kazandırılmaktadır. Demek ki sosyolojik bakış açısından bilinç, toplumsal yaşamı anlayabilmekte fonksiyonel bir konumda yer almaktadır. Birey kendi bilincinde var olanlar sebebiyle, toplumun gözüyle görmekte ve öyle davranmaktadır.

Tutum, bireye dayandırılmakta ve “bireyin psikolojik objeyle ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını oluşturan eğilim” şeklinde tanımlanmaktadır (Kağıtçıbaşı, 2004: 114). Bir tutumu içeren bilinçlenme ise (Ergun, 1982: 28) bireyin bilinci, yaşadığı kişisel deneyimler ve sosyo-kültürel etkenlerin yoğunlaşmasıyla oluşmaktadır. Bireye rehberlik eden bilinç, tutum ve davranış olarak gün yüzüne çıkmaktadır. İşte toplumsallaşma süreci denilen bu devrede izafi yönü de olan toplumsal bilinç, bireye içinde yaşadığı toplumun ortak alanlarını sunmaktadır. Burada kast edilen ortak alanlar, bireysel bilinçten farklı ve ötesinde bir anlam taşımaktadır. Tönnies’in ortak irade (Kösemeihal, 1989: 204), Durkheim’in ise kolektif bilinç dediği toplumsal bilinç, bireysel bilinçten önce gelmekte ve birey üzerinde zorlayıcı bir etki yapmaktadır (Tolan, 1991: 24) yani müeyyide

gücüne sahip bulunmaktadır. Bu anlamda birey toplumsal olanla ne kadar uyum içindeyse yani toplumsal normlar ne kadar özümsemişse toplumsal baskı o derece az hissedilmektedir.

Bilincin sistematik incelenmesini konu alan fenomenolojik yaklaşımda (Marshall, 2009: 241), Husserl geliştirdiği fenomenoloji kavramını “insan duyuları ile doğrudan kavranacak şeylere ilgi” şeklinde tanımlanmaktadır yani fenomenolojide kişi dünya ve gerçekliklerin nasıl yorumlandığıyla ilgilenmektedir. Aynı ekolden Schutz içinse, bireyin günlük hayat durumlarına atfettiği anlam çok önemlidir. Schutz projektörü bireyin kendi durumuna çevirmekte ve böylece toplumsal ve kültürel olan üzerinde durmaktadır. Gerçekliğin toplumsal inşası anlamında Berger ve Luckmann da toplumsal düzene süregelen bir insan üretimi olarak bakmakta, toplumsal düzeni “geçmiş insan etkinliğinin sonucu” saymakta ve insan etkinliğinin ancak onu üretmeye devam ettiği sürece var olabileceğini dile getirmektedirler (Wallace & Wolf, 2004: 298, 325).

1.2. Vergi Bilinci

Kimse kamu hizmetlerinden ve bu hizmetlerin gerektirdiği fedakârlıktan vazgeçemez ve hatta gereken fedakârlıkta bulunmuyor ise bu hizmetlerin faydasından da mahrum edilemez (Türk, 2002: 10). Kamusal mallarda toplumun bilinçaltına yerleşmiş bulunan “devletin malı deniz ..” anlayışı, vergi bilincinin olmayışı/eksikliği ile açıklanabilir. Bireysel teşebbüsün liberal politikalarla desteklendiği günümüz ekonomik hayatında, kamu malına karşı sergilenen bu vurdumduymazlığın üzerinde ciddi olarak durulması gerekmektedir.

Aslında günümüzde vergi sistemimizin temelinde vergi tarhiyatının beyana dayalı olması vardır ve bu uygulama kanun koyucunun mükellefe duyduğu güvenin de bir göstergesidir. Bazı mükelleflerin kanunlara aykırı davranma olasılığı dikkate alınarak, insana saygı duyan ve ona güvenen çağdaş bir sistemden vazgeçilmesi düşünülemez (Akdoğan, 2011: 62). Demek ki problemin çıkışı noktası mevcut vergi sistemiyle ilgili değildir, insan kaynaklı olarak yaşanan bu problemin çözümü de ancak insan unsurunu içerecek şekilde bilinçlenmeyi artırmakla mümkündür, zira sorun aslında kendi içinde çözümünü de barındırmaktadır.

İnsanın en ayırt edici özelliklerinden birisi, *kendilik bilincine* sahip olmasıdır (Giddens, 2008: 201) ki, verginin önemini bilen ve bu bilinçle hareket eden bir toplumsal davranış şekli, vergi bilincinin de temelini

oluşturmaktadır. Eğer alınan vergilerin topluma geri dönüşünün olduğu kanaati toplumda oluşmamışsa/oluşturulamamışsa yapılan yasal düzenlemelerin sürekliliğinden ve kalıcılığından bahsetmek de mümkün olamayacaktır. Her bireyin davranışı sonucun oluşumuna katkı sağlamakla birlikte vergi bilinci, bireysel bir konu olmaktan çok toplumsal bir nitelik taşımakta ve genelleşen tavır ve davranışlar da uygulamanın başarısını belirlemektedir (Akdoğan, 2007: 184). Dolayısıyla bir vergi uygulamasında başarı sağlanmasında, toplumun verginin önemini bilmesi (Akdoğan, 2011: 15) başka bir tabirle vergi bilincine sahip olması büyük önem taşımaktadır. Bu çerçevede, vergi bilincini bir algılayma ve bunun sonucunda ortaya konan davranışlara yansıma çerçevesinde ele almak gerekmektedir.

“Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine” vergi bilinci denilmektedir. Hatta vergi bilincini “yalnızca mali fedakârlıklarda bulunması öngörülen kesimlerin sahip olmaları gereken bilinç düzeyi” olarak tanımlanmanın ötesinde, kavram daha da genişletilerek “yönetme ve yönlendirme görevi verilenlerin” (Akdoğan, 2007: 183) bilinci de kavrama dâhil edilmektedir. Vergi bilinci önemlidir zira bir ülkede vergi bilinci sağlandığında kayıt dışı ekonomi önlenmekte, önemli ölçüde sosyo-ekonomik gelişmeler sağlanmakta, vergi idaresinin organizasyonları ve vergi denetimleri daha kolay, hızlı ve etkin hale gelmektedir.

Ahlak, hukuk, görgü kuralları, din, idare ve eğitim toplumsal yapının var olan ve devam eden karmaşık mekanizmalarının birer parçasıdır. Sosyal kurum, toplumsal yapının sistematigi içerisindeki sosyal ilişkiler ağını muhafaza edici ve devamlılığını sağlayıcı davranışları standardize eden biçimlerdir (Radcliffe-Brown, 2006: 24-27). Bu anlamda kültürel normlar, gelişmiş gelenekler, yaşam tarzı ve vergi oyununun aktörlerinin davranışları ve bunları etkileyen tarihi birikimler bir toplumun vergi kodunu veya şifresini belirlemektedir. Bazı maliyeciler bu konuyu toplumun vergi DNA’sı başlığı altında ele almaktadırlar ki buradaki DNA vurgusu, toplumun vergi yapısı ve kodlarının çözümü anlamında kullanılmaktadır (Işık, 2009).

Her toplumun, ekonomik kalkınmasının aşamalarına göre kendine özgü bir vergi yapısı vardır ve toplumsal yapının dinamizmi bu yapının bir parçasını oluşturan vergi yapısının da zaman içinde değişmesine neden olmaktadır (Heper, 1981: 85). Heraklitos’un “değişmeyen tek şey değişimin kendisidir” ifadesiyle değişimin varlığı muhakkaktır ve maddi-manevi kültürel öğelerin değişmesi de doğaldır. Bir bütünün parçaları olan bu

öğelerin değişim süreçlerinde yaşanan farklılıklar kültürel gecikmenin sebebi olmaktadır. Bu anlamda kültürel gecikme, “bir toplumun teknik gelişmesi ile ahlaki ve hukuksal kurumları arasındaki uçurum” olarak tanımlanmakta ve kimi toplumlarda görülen bazı problem ve çatışmaların “ahlaki ve hukuksal kurumların teknik gelişme düzeyine ayak uyduramamasıyla” (Marshall, 2009: 445) açıklanabileceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla kültürün maddi-manevi öğeleri arasındaki uyumsuzluk hali dengesiz bir durum ortaya koymakta ve böylesi uyumsuzluklar da daha çok toplumsal değişimlerin yoğun olarak yaşandığı dönemlerde gerçekleşmektedir.

Bu bağlamda, Türkiye’de sanayileşmenin simetrisi olan değer sistemlerinin henüz yeterince yerleşmemiş (Erkan, 2000: 191) olduğu söylenebilir. Bahsi geçen uyumsuzluk haline örnek olması bakımından, BM’nin her yıl yayınladığı İnsani Gelişme Raporu verileri dikkate değer sonuçlar içermektedir. Söz konusu raporda yer alan İnsani Gelişme Endeksi (İGE); insani gelişmeyi, gelirin yanı sıra eğitim ve sağlığa ilişkin göstergeleri de dikkate alarak ölçmeyi hedefleyen bir endekstir. Türkiye 2010 yılındaki İGE değeriyle 169 ülke arasında 83. sırada yer almaktayken sadece gelir esas alındığı 57. sırada yer almaktadır (Şeker, 2011: 18). Aslında bu rakamlar, gelişmişliği salt maddi refahın artışı olarak algılamanın yanlış olacağına da bir göstergesi olup (Gök, 2007: 160), bu iki sıralama arasındaki farkın ancak vergi bilinci temelinde açıklanabileceğini göstermektedir.

2. Vergi Uyumu

Mükelleflerin vergiye uyum gösterme (vergi ödeme) veya göstermeme (vergi ödememe) davranışı tamamen kendi kişisel seçimlerinin bir fonksiyonu olarak ortaya çıkmaz; fert için davranışından dolayı sosyal kabul de önemlidir ve fert başka kimselerin davranışlarını da dikkate almaktadır (Serim, 2009: 173). Bu noktada toplumsal bütünleşme ve uyumun sağlanmasında, mükelleflerin % 81’i verginin bir arada yaşamının önemli bir koşulu olduğunda hem fikir olduklarını ifade etmişlerdir (Baloglu vd., 2010: 60). O halde aynı imkânlarla sahip olmalarına rağmen kimi mükellefler iyimser bir ortamın da etkisiyle vergisel sorumluluklarını yerine getirmekte iken neden kimi mükellefler sürekli vergi kaçırmanın/vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadırlar?

2.1. Toplumsallaşma ve Uyum

Sosyal ilişki, iki veya daha fazla sayıdaki bireysel organizma arasında bireysel çıkar, karşılıklı çıkarların oluşması veya kısıtlı imkânlar nedeniyle çıkarların çatışması nedeniyle oluşan düzenler bütünlüğünü anlatmaktadır. Burada çıkardan bahsederken, özne ve nesne arasında gerçekleşen tüm ilişkiler ima edilmektedir ki toplum üyelerinin çıkarı için bağlı olunan gözlemlenebilir kurallar, sosyal değerler bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır (Radcliffe-Brown, 2006: 26-27). Bu anlamda toplumsal olguların temeli, bütün bireysel bilinçlerin birleşip birbirlerine uyarlanırken oluşturduğu temeldir; böylece bir araya gelen bireylerin oluşturduğu küme, tek tek her bireyden ayrı nitelikte bir gerçekliktir ve toplumsal çevre, asıl olarak ortak düşüncelerden, ortak inançlardan, ortak alışkanlıklar ve eğilimlerden kurulu bulunmaktadır (Durkheim, 1992: 330, 312).

Toplum içinde hangi durumda nasıl davranılması gerektiğini gösteren ve yaptırımı olan değerler sistemi olarak normlar; gereksinim üzerine ortaya çıkan/kalkan, davranışları şekillendiren, göreceli ve yazılı/yazısız özellik taşırlar. Çoğulun olduğu her yerde normlar mutlaka vardır ve bireylere bir çeşit kılavuzluk yaparlar yani bireylerin seçimlerini yönlendirirler. İşte toplu olarak yaşamının gereklerinden biri de toplumsal normlara uyma zorunluluğudur. Toplumsal düzenin sağlanabilmesi ancak bireylerin benzer davranışlar sergilemesiyle mümkün olabilir. Konsensüsün sağlandığı böylesi toplumlarda genel bir düzenden ve refahtan söz edilebilir. Bu kurallara uymayan bireylere ise uymama davranışının mahiyetine göre farklı cezalar uygulanır. Ancak burada sorun şu ki bugünün modern toplumunda bireyler, uyacakları normları içinde yaşadıkları toplumun bütününden çok, yakın ilişki kurdukları gruplardan sağlama yolunu seçebilmektedirler. Toplumun aşırı büyümesi bireyleri, yüz yüze ilişkilerin egemen olduğu küçük birincil gruplara yönlendirmekte ayrıca stereo tipleri (kalıp yargı) yayan kitle iletişim araçları sebebiyle birey, toplumca benimsendiğini düşündüğü davranış biçimlerini sergileyebilmektedir.

Buradaki stereo tip, Walter Lipman'ın Public Opinion (1922) başlıklı kitabında “kafamızdaki sabit, dar ufuklu resimler”i karşılayacak şekilde geliştirilmiş ve genellikle de aşağılayıcı bir anlam yüküyle kullanılmıştır; bu açıdan sosyolojik tiplendirme (fenomenoloji) sürecinin karşısında yer alan bir bakışı temsil etmektedir (Marshall, 2009: 701). Yani stereo tip (kalıp yargı) fert veya topluluk hakkında sahip olunan bir tür kanaat olup insanları kimi sınıflara, tiplere bölmeyi ifade etmektedir. Ki bu bölünmenin her zaman gerçeğe ve bilinen kanıtlara dayanması da gerekmez sadece bazı özelliklerin bu sınıflara dâhil fert veya topluluklarda olduğu varsayılmaktadır.

Toplumsal kuramda normların gelişimi iki şekilde gerçekleşmektedir; toplum bireylerinin standart uygulaması anlamında normal kabul edilen *mevcut* davranış kalıbı ve bireylerin yapması gereken *emredilen* davranışı anlatan bir kalıp olarak norm düşüncesi. Bu anlamda beklentiler de *tahmine dayalı beklentiler* ve *zorunlu beklentiler* olarak sınıflandırılabilir. Toplumsallaşma, normlar içselleştirildiğinde gerçekleşmekte ve normlara uymak bir tür “ikinci doğa” halini almaktadır (Outhwaite, 2008: 527-528). Dolayısıyla değer ve normlar sosyal içeriklidir; birey bunları sosyal çevresinde hazır bulur ve sosyalleşme sürecinde öğrenir; işlevselciler için normlar ve değerler açık ve bireyi etkileyecek şekilde “orda dışarıdadır” (Wallace & Wolf, 2004: 307). Yani sosyalleşme denildiği zaman, insanın biyolojik bir varlık iken aynı zamanda sosyal bir varlık olması, toplumun bir üyesi haline gelmesi anlaşılmalıdır. Tutum araştırmasında, değerler, insanların etik ya da uygun davranışlar hakkında, neyin doğru neyin yanlış olduğu, neyin istenebilir neyin alçakça olduğu konusunda taşıdıkları fikirleri gösterir (Marshall, 2009: 133).

Dolayısıyla toplumsallaşma, bir defaya mahsus olarak çocukluk sırasında oluşan bir şey olmamakta, bunun yerine edinilmiş olan kişilikler alışlagelmiş olan toplumsal ilişkiler yolu ile yeniden ve yeniden inşa edilmektedir (Wallace & Wolf, 2004: 302). Bireyin bilinci, toplumsal değer ve normların benimsenmesiyle belirlenmekte (Erkan, 2000: 191) ve istikrar kaynağı olan bu normlar birey için toplumsal kılavuz görevi ifa etmektedir (Slattery, 2007: 34). Zira toplum, yalnızca bireylerin duygu ve etkinliklerini eşitsiz bir yoğunlukla kendine çeken bir şey değildir, o aynı zamanda düzenleyici bir güçtür (Durkheim, 1992: 245). Ahlaki değerler ve sosyal kurallar, getirdikleri sosyal kontrol yoluyla ekonomik birimlerin belli davranış tip ve kalıplarını belirlemektedirler. Sosyal normlarla hukuk normlarının çizdiği sınırlar belirleyici ve yönlendirici olmakta, başlangıçta sosyo-ekonomik davranışların temelinde yatan motif zamanla ortadan kalkmakta ve bunların çoğunun yerini otomatik olarak gerçekleşen alışkanlığa bağlı davranış almaktadır (Erkan, 2000: 46). Böylece çevre ile olan tecrübelerimiz -gerek aktif gerekse pasif - bizde birtakım davranış formlarının oluşmasına yol açmaktadır (Güngör, 1993: 17). Demek ki her zaman hukuk biçimini almasa da, toplumun her kesiminin meşru olarak ulaşmaya çalışabileceği en yüksek gönenç düzeyini görelî bir kesinlikle saptayan (Durkheim, 1992: 254) gerçek bir düzenleme bulunmaktadır.

Parsons’un toplumların yapılanma şeklini ve uyumunu açıklamayı amaçlayan genel eylem kuramındaki kültürel sistemin temel çözümleme birimi, anlam ve simgesel sistemlerdir. Parsons “toplumsallaşma” anahtar

kavramıyla, paylaşılan değerler üzerinde durmaktadır yani toplumsallaşma, toplumsal değerlerin bireylerce benimsenmesi hatta daha da öte içselleştirilmesi durumunda gerçekleşmektedir. Toplumsal denetimin sürmesinde işte bu toplumsallaşma, toplumu bütünleştirici bir baskı olarak görev yapmakta ve toplumsal denge ancak bu yolla sağlanabilmektedir (Wallace & Wolf, 2004: 33-50). Toplumun işleyişini kendi düzenleyebilme yeteneği ve normlara uyma için kullanılan araçları açıklayan kavrama, toplumsal denetim denilmektedir (Outhwaite, 2008: 804). Yani bir bütün olarak değerli bir yer tutan toplumsal denetim, davranışları yönlendirerek normlara uymayı sağlayabilecek ve sapkınlıkla başa çıkabilecek bir takım mekanizmalar olarak toplumsal düzenin korunabilmesi için merkezi bir öneme sahip bulunmaktadır (Marshall, 2009: 742). *Sosyoloji Sözlüğü*nde toplumsal denetim konusu, *ezici* (polis ve ordu gibi) ve *yumuşak* (kitle iletişim araçları gibi) olarak sınıflandırılırken (Marshall, 2009: 742); Giddens'ta aynı konu "toplumsal dayatma" kavramıyla ele alınmakta ve *olumlu* (uyum gösterici davranışı ödüllendirme) ya da *olumsuz* (uyum göstermeyen davranışı cezalandırma) veya *biçimsel* ya da *biçimsel olmayan* olarak sınıflandırılmaktadır (2008: 844). "Toplumsallaşma işlediği takdirde toplumun bütün üyeleri paylaşılan değerlere bağlı olacaklar, örnek değişkenler arasında uygun seçimde bulunacaklar ve uyum, bütünleşme ve diğer hususlarda kendilerinden beklenenleri yapacaklardır" (Wallace & Wolf, 2004: 50). Eğer toplumsallaşma bireylerin toplumsal normları öğrenme ve uymaları ise toplumsal denetim, uyma sürecine uygun olmayan davranışlarda devreye girmektedir (Outhwaite, 2008: 804). Zira insan davranışları genellikle toplumsal olarak biçimlenmiş ve kalıplaşmış niteliktedir (Giddens, 2008: 49). İçselleştirilen değer ve normlar, bireyin bilinci hatta vicdanı haline gelmektedir ve dolayısıyla Parsons da Durkheim gibi "temel değer sisteminde ahlaklılığın önemi" üzerinde durmaktadır (Slattery, 2007: 377). Düzen probleminin çözümünün "normatif düzene güdüsel bağlılıktan" geçtiğini söyleyen Parsons (Tatlıcan, 2011: 155), toplumsal yaşamdaki rolüyle ilgili olarak norm ve değerlerin bireylerin nasıl davranacaklarının tahmin edilmesine imkân sağladığını ve bunun da pratikte önemli olduğunu ifade etmektedir (Outhwaite, 2008: 528). Parsons, sapkın davranışı yetersiz toplumsallaşmaya göre açıklamakta ve bu tür davranışları sınırlandırmak için de sosyal kontrol kurumlarına ihtiyaç duyulduğunu söylemektedir (Slattery, 2007: 378) zira toplumsal kontrol mekanizmaları toplumsal dengeyi bozabilecek sapkınlığa karşı "ikincil korumalar" olarak işlev kazanmaktadır (Outhwaite, 2008: 805).

Uyum davranışları daha çok insanın öznel (sübjektif) beklenti düzeyine bağlı olarak gerçekleşirken, nesnel (objektif) beklenti düzeyi sosyal

çevrenin davranış ve rol beklentilerinden oluşmaktadır. Genellikle öznel beklenti düzeyi, nesnel beklenti düzeyinin altında kalmakta (Erkan, 2000: 40), insan kendi üzerinde ait olduğu herhangi bir şeyi görmesiyle birlikte kendini aşan amaçlara bağlanabilmekte ve bir kurala uyabilmektedir (Durkheim, 1992: 406). İşte nesnel beklenti düzeyine uygun davranışlar -ki ilgilinin beklentileriyle toplumun beklentileri ne kadar birbirine paralelse o oranda uyumdan bahsedilebilir- toplumla uyum içerisindeki davranışlardır (Erkan, 2000: 40-41) aksi ise sosyal sistemin beklediği davranışlarla çelişen veya çatışan davranışlardır.

2.2. Vergi Uyumunu

İnsan davranışları yaşanan olaylardan sağlanan algı ve bu algı ile oluşan tutuma göre oluşmaktadır dolayısıyla vergiye karşı gösterilen tepkiler bir sonuç özelliğini taşımaktadır. Risk alma ve isyan duygusu mükelleflerin hoşnutsuzluk derecesine bağlı olarak, başlangıçta bireysel olma özelliği taşıyan tepkiler zamanla toplumsal tepkilere dönüşebilmekte ve devletin varlığını tehdit eden isyan olaylarının yaşanmasına neden olabilmektedir. Bu anlamda vergiye karşı tutumların derecesine bağlı olarak ortaya çıkan tepki türleri *kabul*, *pasif tepki* ve *aktif tepki* şeklinde üç aşamada ele alınmaktadır. *Kabul* aşamasındaki bu olumlu davranışın bizdeki karşılığı *gönüllü uyum* olarak adlandırılmaktadır (Aktan, Dileyici & Saraç, 2002: 117-123). Batı literatüründe ise, vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla iş düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükellef beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak İngilizce sözlüklerde vergi ödeme istekliliği anlamında kullanılan *Tax Compliance* başlığında yürütülmektedir (Batrel, 1996). Özellikle son 15-20 yıldan beri başta ABD olmak üzere -ABD Gelir İdaresi (IRS) vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyum derecesini ölçmek için “Mükelleflerin Uyumluluğunu Ölçme Programı” (TCMP)’den gelen bilgilere göre hareket etmektedir- Hollanda, İspanya, İsviçre ve Danimarka gibi ülkeler bu soruna ciddi bir şekilde eğilmekteyler. Bu amaçla söz konusu ülkelerde vergi mükelleflerinin kendi rızaları ile vergi ödeme istekliliklerini arttıran faktörlerin neler olduğu saptanmakta ve daha sonra da bu faktörlerin vergi mükelleflerinin gelirlerini doğru beyan etmelerine olan etkisi ampirik ve deneysel çalışmalarla test edilmektedir (Çelikkaya, 2002).

OECD ülkeleri arasında 90’lı yıllarda vergi kaçırmanın toplumsal olarak kesinlikle mazur görülemeyeceğini dair yapılan bir çalışmadaki sonuçlar oldukça enteresandır. Bu oran, OECD ülkeleri ortalamasında %

54,5 olarak çıkarken, Belçika’da % 33,9 ve Japonya’da ise % 81,9 olarak tespit edilmiştir. Aradan 5 yıl geçtikten sonra aynı araştırma tekrarlanmış ve OECD ortalamasını % 60’a yükseldiği görülmüştür (Küçük, 2011); oranın artması ülkeler adına sevindirici bir durumdur zira gönüllü uyumun her geçen gün yükseldiğinin bariz göstergesidir.

Ülkelerin oranlarındaki farklılıklardan da görüldüğü üzere toplumsal kurallara uyma, ülkelere göre değişmektedir zira sosyoloji araştırmaları, değer hükümleri konusunda tam bir “kültürel rölativizm”e sahip bulunmaktadır (Güngör, 1993: 3). Az gelişmiş ülkelerde uymama davranışı adeta normal karşılanır hale gelmekte, kurallara uymamak için çok farklı yöntemlere başvurulmakta ve bu toplumlarda “yandaşlık, nepotizm, yolsuzluk, etnik milliyetçilik, mafya yapılanmaları, sınıfsal, klik veya dinsel ayrışmalar” önemli rol oynamaktadır. Hatta söz konusu kuralların sadece “bu kurallara uymama şansı olmayanlara uygulandığı düşünülmektedir” (Küçük, 2011: 18). Tüm meslektaşları (aynı zamanda rakipleri) vergi kaçırdığında vergisi kaynakta kesilmeyen herhangi bir mükellef vergilerini tam ve zamanında öderse (vergiye tam uyum gösterirse) -zaten bir işletmenin kuruluşunda yüksek vergilerin girişimi engellediği düşüncesi yaygın olduğundan (Baloğlu vd., 2010: 85)- bu davranışın piyasada rekabet etme gücü üzerinde azalmaya sebep olacağını hesap etmekte ve bunun da kendisini iş hayatının dışına koymak anlamına geleceğini düşünmektedir (Serim, 2009: 173).

3. Vergi Ahlakı

“Aristoteles bir eserinde şöyle diyordu: Atina sitesi kaleleri ayakta iken ahlakı harabe olmuştu. Türkiye için böyle karamsar bir tablo çizmek istemiyorum ancak toplumsal gidişin akılcı ve bilimsel yaklaşımlarla çözümlenmemesi halinde “Atina” sitesinin düştüğü akıbetten bizi kimler kurtarabilecekler?”; bu açıdan Türkdoğan’a göre, toplumsal yapı ve kültürel değişime yaklaşım biçimleri, aslında olayların arka planında yatan etken unsurların aydınlatılmasında biricik yaklaşım yöntemidir, dolayısıyla kültürel değişme sürecinde yapısal unsurların etkileyici bir rolü vardır (2008: 490, 491).

“Doğru olan, iyi olan nedir” sorusuyla ilgili olarak Güngör, iynin kendiliğinden başka bir şeyle tarif edilemeyeceğini bilakis sadece sezgi ile kavranabileceğini ifade etmektedir (1993: 7). Güngör’e göre bir inanç olması bakımından değer, “dünyamızın belirli bir kısmıyla ilgili idrak, duygu ve bilgilerimizin bir terkibi demektir ve tek bir inanca değil bir arada organize

olmuş bir grup inanca” karşılık gelmektedir. İnsanın sosyal gelişmesi genellikle bir ahlaki gelişmeden ibaret olduğundan ahlak değerleri, psikolojinin önemli bir konusunu oluşturmaktadır. İnsanın sosyal bir varlık olması başka insanlarla karşılıklı ilişki halinde yaşaması demektir dolayısıyla böyle bir hayatın öncelikle ahlak değerlerine dayanması şartıdır değildir. Bu açıdan, bugünkü felsefenin en eski kaynağı sayılan Sokrates ilk defa “nasıl davranmamız” gerektiği hakkında sistemli fikirler ileri sürdüğü zaman Ahlak Felsefesinin de ne olduğunu göstermiştir (1993: 3, 8, 19).

Değerlerin öğrenilmesi daha çok rol öğrenmesi şeklinde bir sosyal öğrenmedir; herkes toplum içinde bir mevkiye (kız, erkek, memur, tüccar, evli, dul, genç v.s.) ve bu mevki için toplumun uygun gördüğü rollere sahiptir. “O halde biz bulunduğumuz her mevkide o mevkideki insanların neler yapması, neler düşünmesi, nelere kıymet vermesi v.s. gerektiği hakkındaki fikirlere sahip oluruz”; bu değerler arkalarında toplum desteği buldukça bizde yerleşir (Güngör, 1993: 50) ve fakat bu destek zayıflayınca da değişmeye veya dejenere olmaya müsait hale gelir. Zira sistemler, “moral ve ahlaksal değerleri ihmal ederek son amaçlarına” ulaşamazlar (Talas, 1980: 14), ki sistemin kapitalist veya sosyalist olması sonucu değiştirmez.

Bu anlamda ahlak normları sosyal normların bir çeşididir, normların öğrenilmesi ve benimsenmesi sosyalleşme denilen prosesin büyük bir parçasıdır; “Gelişmeci psikologlar, önemli olanın insanın çevreden aldığı izlenimleri belli bir şekilde organize etme kabiliyetidir demektedirler zira insan sadece çevreyi kendi zihin ve davranış şemasına sokmakla kalmaz fakat aynı zamanda kendi zihnini çevreye aksettirir ve çevreye bir anlam verir”. *Sosyal Öğrenme Teorisine* göre ahlak öğrenilen bir şeydir, yani ferdin hayatının büyük bir kısmını, hatta bütünü kaplayan bir öğrenme sürecidir. Bir kimsenin ahlak normlarını ve değerlerini öğrenmesi, esas itibariyle ceza-mükâfat yoluyla ve bir kimseyi model edinmekle (özdeşleşme) olmaktadır bu açıdan söz konusu teori, ahlaki davranışın kazanılmasını “modellerle öğrenme” (Güngör, 1993: 15-16, 42-43) prensibine dayandırmaktadır.

Ahlak, *TDK Sözlüğünde* “bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallar” olarak tanımlanmaktadır. *Modern Toplumsal Düşünce Sözlüğünde* ise “yaşam tarzındaki gerekçeleri sağlayan düşünce veya düşünceler bütünüdür kişi veya gruplarca kabul görülmüş veya beyan edilmiş haline” (Outhwaite, 2008: 21) ahlak denilmektedir. Bu açıdan çeşitli davranış olanakları ve tercihleri arasından belli birini seçmesi insanın kendi kişilik ve varlığını gerçekleştirmesidir (Erkan, 2000: 43). Güngör ahlaki hükümleri kabaca ikiye ayırır; bunlardan ilki ahlaki mecburiyet veya mükellefiyet (mükellefiyet) hükümleridir ki burada bir

eylemin ahlaki niteliği söz konusudur, ailenize yardım etmelisiniz gibi; ikinci tipte ahlaki değer hükümleri ise, Ahmet iyi çocuktur, dedikoduculuk çirkin şeydir (1993: 18) şeklindeki yargılardır.

Bu çerçevede, vergi ahlakı “gelir kazananların vergilerini yasalara uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları” demektir (Seyidoğlu, 1992: 949). Bir başka tanımlamada ise vergi ahlakı mükelleflerin vergi kanunlarından doğan mükellefiyetlerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyidir denilmektedir. Verginin önemini, gerekliliğini ve kanunlardan doğan mükellefiyetlerini bilen kişilerin, bundan kaynaklanan ödevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirmeleri beklenir. Kanunların bilinmemesi, muhatap kalınacak hukuki işlemler bakımından etkili değildir. Vergi ahlakı, etkileri ve sonuçları itibarıyla toplumsal boyutta önem kazanır. Toplumun, bir verginin gerekliliği konusunda etkin bir şekilde bilgilendirilmesi ve yapılan düzenlemelerin temel vergi ilkelerine uygun olması, vergi ahlakının oluşumu bakımından gereklidir. Bu zorunluluğa rağmen, mükelleflerden kaynaklanan olumsuz davranış biçimi ortaya çıkıyorsa, hizmet sunum koşullarındaki yeterliliğin gözden geçirilmesi gerekir. Ayrıca kamu harcamalarındaki etkinlik ve isabetlilik konusunda toplumun sürekli bilgilendirilmesi ve şeffaflık sağlanması, vergi ödevlerini yerine getirmeyenlerin tespit edildiği ve kanunlar çerçevesinde yaptırım uygulandığı kanaatinin oluşturulması büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2007: 184-185).

Vergi ahlakını etkileyenler arasında demokrasi anlayışı, devlete güven, inançlar, gelenekler, demografik özellikler, sosyal statü, yaşam şekli ve vergi kültürü gibi sosyo-kültürel faktörler yanında; vergi oranları, vergi yükü, gelir seviyesi, kamu harcamaları, kayıt dışı ekonomi, vergi sisteminin yapısı, vergi adaleti, vergi suçları, vergi cezaları, vergi afları, vergi idaresinin etkinliği ve meslek mensuplarının etkisi gibi mali faktörleri de saymak mümkündür.

Demokratik kültürün gelişmiş olduğu ülkelerde vergi ahlakı da paralel olarak gelişmişlik özelliği göstermektedir. “Özellikle de doğrudan demokrasinin gelişmiş olduğu ABD, İsviçre gibi ülkelerde vergi ahlakının demokratik ahlakın bir parçası” olduğu gerçeği gözden kaçırılmaması gereken bir noktadır. Toplumların değişme hızı da vergi ahlakını etkiler; kimi toplumlarda bu hız çok yüksek kimi toplumlarda ise düşüktür. Toplumsal değişimin süratli olduğu, ekonomik, teknolojik kalkınmanın hız kazandığı, zenginliklerin çok çabuk el değiştirdiği, aile değerlerinin kabul yenilediği, toplumsal yozlaşma denilen kuralsız ve kaotik değişimin vergi

ahlâkına da menfi tesir ettiğini kabul etmek gerekir (Küçük, 2011). Ayrıca, vergilerin belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın alınıyor olması yani ortaya çıkan ve gelişen bedavacılık olgusu, özellikle kamu hizmetlerinden yeterli nitelikte ve miktarda yararlanmadığını düşünen mükellefler için vergi ahlakının oluşumunda önemli bir engel teşkil etmektedir.

4. Sapma Kavramı ve Vergi Anomisi

4.1. Anomi

Değerlerde kargaşanın yaşandığı bir durumun adı olan “anomi”, Yunanca kökenli bir kelime olup “kuralsızlık” demektir. Zamana, kişiye, toplumlara göre farklılıklar gösterdiğinden anomi kavramı görecelidir ancak genel anlamda “kurala uymayan, alışılmışın dışında olan” yani kısacası normal olmayan anlamına geldiğini söylemek yerinde olacaktır. *Sosyoloji Sözlüğü*nde anomi kavramı “bir toplumun normlarının etkisizleşmesi, çöküntü, karışıklık ya da çatışma olması durumu” olarak ve sapkınlık kavramı ise “norm ihlali kalıbı” şeklinde karşılık bulmaktadır (Marshall, 2009: 32, 639). Marx’da “yabancılaşma” olarak ifade edilen bu durum, Durkheim’da toplumsal hastalık anlamında “kuralsızlık” şeklinde (Wallace & Wolf, 2004: 29) ele alınmaktadır.

Anomi, bir kişilik tipi olarak sapkınlığı odak noktasından çıkarıp, dikkatleri sapkınlığın belli türde toplumsal yapıların bir özelliği olduğu düşüncesi üzerine yoğunlaştırmıştır. Bu düşünce daha sonraları -örneğin suçluluğu toplumsal düzen içindeki gerginliklerin sonucu sayan kuramlarda (Merton’un çalışmaları gibi)- kendisini gösterecek bir hüviyete kavuşmuştur (Marshall, 2009: 640). Parsons sapkınlığı “olumsuz yaptırımların uygulanmasını gerektiren bir dengesizlik kaynağı” olarak göstermekle birlikte (Wallace & Wolf, 2004: 53), sapkınlık ile suç pek çok durumda örtüşmesine rağmen aynı şey değildir; sapkınlık, suç kavramından daha geniştir. Sapkınlık, hem bireysel davranışlar için hem de grupların etkinlikleri için geçerli olarak kullanılan bir kavramdır (Giddens, 2008: 842).

Durkheim intiharı üç ana başlıkta incelemektedir (1992: 9, 10); bireyin toplumsal çevresiyle bütünleşmemesi sonucu olan *Bencil İntihar*, aşırı toplumsal bütünleşme sonucu olan *Elcil İntihar* ve birey davranışlarında uyulacak ölçülerin bulunmaması sonucu olan *Kuralsızlık İntiharı*. Burada konumuzla ilgili olan üçüncü tür intiharda, insanların etkinliklerindeki düzen bozulmakta ve bundan duyulan acı kişileri intihara sürüklemektedir. Asıl olarak bireysel tutkular bakımından toplumun etkisi görülmemekte, böylece

bireyi düzenleyecek sınırlayıcı hiçbir güç ortada kalmamaktadır (1992: 263-264). “Acısını çekmekte olduğumuz huzursuzluk, ekonomik bir yoksulluğun değil ama korkunç bir manevi yoksulluğun göstergesidir” diyen Durkheim, “Neyin olanaklı neyin olanaksız, neyin haklı, neyin haksız olduğu; meşru istek ve beklentilerin neler olduğu; hangilerininin ölçüyü aştığı bilinmez olur; böylece istek ve dileklerde bir sınır kalmaz. İşte, tam da daha güçlü bir disipline gerek duydukları bir sırada tutkuların daha başıboş kalması nedeniyle, bu bozulma ya da kuralsızlık durumu daha da ağırlaşır” (1992: 404, 257) ve “kuralsızlık isteklerin uygun sınırları aşmasına izin vermekle düşlere ve dolayısıyla da düş kırıklıklarına kapıyı açar” (1992: 295).

Durkheim, bu anlamda anomiyeye özellikle geniş bir yer ayırarak kavramı “kesin kuralcı normların göreceli olarak daha az olduğu toplumu tanımlamak için” kullanmaktadır (Outhwaite, 2008: 528). Anominin toplumsal yaşamda belli alanlardaki davranış kalıplarını düzenleyen “hiçbir açık ölçünün bulunmadığı durumlarda ortaya çıktığı”ndan bahsetmektedir (Giddens, 2008: 844). Uyum ve sapmayı anlamada iki temel değişkenin olduğunu söylemektedir, *gruba bağlılık derecesi* ile *değer ve normatif düzenleme derecesi* (Tatlıcan, 2011: 74). Aslında Durkheim’e göre “bireyin istekleri ile toplumun düzen ve kontrol ihtiyaçları arasında temel bir çatışma” sürekli yaşanagelen bir durumdur (Slattery, 2007: 35). *İntihar* ’da “toplumsal düzenin nasıl mümkün olduğunu anlama yönünde ciddi bir girişim” (Tatlıcan, 2011: 74) ile sosyolojik çözümleme yapılırken, *keskin* ve *süregelen (kronik)* olmak üzere iki tip kuralsızlık dile getirilerek özellikle kronik anomiyeye odaklanılmakta (Wallace & Wolf, 2004: 28), toplumun mekanik dayanışmadan organik dayanışmaya geçiş sürecinde anominin ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Marshall, 2009: 33). Sanayi öncesi toplumların mekanik dayanışması esasen kolektif bilince yerleşmiş olan ortak inanç ve değerler üzerinde yükselmekle birlikte, sanayi toplumunun ortaya çıkmasıyla toplumsallaşma ve farklılaşma kaynaklı karşılıklı bağımlılığa dayanan yeni bir organik dayanışma biçiminin ortaya çıktığı görülmektedir (Marshall, 2009: 743). Bu bağımlılığın sebebi, bireyin diğer mesleklerdeki bireylerin sağladığı mal ve hizmetlere her geçen gün daha fazla gereksinim duymasındır (Giddens, 2008: 48). Sanayileşme ve aşırı tüketim, uzmanlaşma ve egoizmayı teşvik ederek tüm bu süreci hızlandırmakta; giderek artan tutkular ve arzular, geleneksel disiplinlerin ve sınırlamaların gücünü artık koruyamaz hale gelmesine sebep olmaktadır (Slattery, 2007: 35-36). Ahlaki gelişmenin, işbölümündeki ve uzmanlaşmadaki hıza ayak uyduramadığı yerlerde anormal veya anomik bir patolojik işbölümünün görüldüğünden bahisle anomik intiharin daha çok organik toplumlarda görüleceği dile getirilmektedir. Çünkü böylesi

dönemlerde bireyler toplum düzenine daha az bağlı kalmaktadırlar (Marshall, 2009: 32-33). Kısaca Durkheim; neye inanacaklarını bilemez duruma düşen bireylerin toplumsalla entegrasyonunu gittikçe zorlaştıran, bir çeşit “psikolojik düzensiz ve anlamsız durumu”n (Marshall, 2009: 33) ortaya çıktığını söylemektedir. Burada unutulmaması gereken nokta, anominin sadece toplumsal kuralsızlığı açıklayan bir analiz olmayışı ve “aynı zamanda bir bireysel davranış açıklaması” olmasıdır (Slattery, 2007: 37). Toplumsal durum ile onun bireysel yankıları arasındaki farkın büyüklüğüne dikkate çeken Durkheim (1992: 327), bir yandan toplumsal bir yöne çekilmekte olduğumuzu bir yandan da kendi doğamızın eğilimini izlediğimizi dile getirmektedir.

Merton ise *Sosyal Yapı ve Anomi* başlıklı denemesinde, anominin amaçlarla araçların kesişme noktasında ortaya çıktığını söyleyerek kavrama farklı bir yaklaşım getirmektedir. Amerikan Rüyasından bahsederek açık toplumu tartışmaya açarken, dikey mobilitenin çok yüksek olması sebebiyle ekonomik başarıya ulaşmak uğruna kültürel hedeflerden ayrılma sonucunun doğabileceğini ifade etmektedir. Toplumdaki ekonomik kaynakların sınırlılığı böylesi bir yükselme imkânını sadece belli ayrıcalıklı gruplara tanıdığından, ayrıcalıksız kişiler arasında görelî yoksunluk duygularının filizlenmesine neden olabilecek ortamın, meşru hedeflere ulaşmayı sağlayabilecek meşru yapısal araçlardan uzaklaşmaya sebep olacağını dile getirmektedir. İşte bu durumun, “meşru amaçlara ulaşmanın alternatif araçlarını sunuyor gibi görünen çeşitli bireysel sapkınlık biçimlerine zemin” hazırlayacağından bahsetmekte (Marshall, 2009: 33), toplumsal normların gerçeklerle çatıştığı durumda bireyin davranışı üzerindeki gerilime vurgu yapmakta ve sapkınlığı “ekonomik eşitsizliklerin bir yan ürünü” olarak görmektedir (Giddens, 2008: 845). Maddî başarının fazlasıyla önemsendiği ancak amaca ulaşmadaki meşru yolların çok da belirgin olmadığı Amerikan toplumunda, sonucun “Parsonscı anlamda “sistem” için bir “gerilim” kaynağı olacağına ve önemli ölçüde sapmaya yol açacağına” değinmektedir (Wallace & Wolf, 2004: 66). Özetle Merton, modelini grafiğe dökerken, meşru hedeflere gayri meşru yollarla ulaşmak için sergilenen davranışların, toplumsal yapı ile kültürel yapı arasında anomiyeye sebep olduğunu anlatmaktadır.

4.2. Vergi Anomisi

Kişisel düzeyde vergi alanında ortaya çıkan uyumsuzlukların sosyal boyuta taşınması, gerek toplumsal yaşam gerekse ekonomik yaşam

üzerindeki etkileri bakımından bir kısır döngünün ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Özpinar, 2009: 273). Hatta ağır, haksız ve adaletsiz vergiler karşısındaki direniş, aynı zamanda bir devletin varlığını da tehdit edebilecek kadar güçlü (Aktan vd., 2002: 186) olabilmektedir.

Bu çerçevede, vergileme olgusunun Durkheim'ın anomi kavramı ile psikolojik ve sosyolojik yönden bağlantısı ön plana çıkartılarak vergileme alanı ile sosyal-psikolojik alan arasındaki ilişkinin kurulması sağlanabilir. Çünkü vergileme, gerek kişisel gerekse sosyal yönü ile mali alanın yanında hem psikoloji hem de sosyoloji ile ilgilidir. Kişisel ve psikolojik yönü ile, vergiye ilişkin konularda mükellefin kendi vicdanına ve insiyatifine bırakılması veya vergiden kaçınmada mükellefin vergiye karşı kendi kişisel düşünceleri ve tepkileri öne çıkmaktadır. Vergilemenin sosyal yönü ile öne çıkarsa, kişisel bazda oluşan bu tepkilerin sistemin işleyişini olumsuz yönde etkilemesi ve gerek ekonomik gerekse sosyal açıdan planlanan hedeflerden sapmaların belirginleşmesidir. Dolayısıyla “vergi anomisi” çeşitli unsurların etkisiyle, vergiye ilişkin temel kural ve normların kişisel ve toplumsal düzeyde geçerliliğini yitirmesi (Özpinar, 2009: 268-269) olarak tanımlanabilir.

Ülkemizde 1929 yılında % 11,6 olan toplam vergi yükü 1932 yılında % 21,1'e yükselmiştir. Vergi yükünün artmasına paralel olarak vergi ödememe eğilimleri de artmıştır. Normal dönemde % 10 olan vergi ödememe oranı (tax delinquency rate) bu dönemde % 30 gibi yüksek bir seviyeye ulaşarak önemli bir artış göstermiştir (Aktan vd., 2002: 185). Öyle ki Danıştay ve mahkeme kararlarından hareketle yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre, vergi kaçırma yaygın olarak 116 yöntemin kullanıldığına (Candan, 2004) dikkat çekilmiştir.

4.3. Ampirik Çalışmalardan Örnekler

Verginin mükelleflere ifade ettiği anlam; % 55 ile yasal bir ödeme (Baloğlu vd., 2010: 63); % 41 ile (Çiçek, 2006: 104) ve % 33,3 (Çiçek, Karakaş & Yıldız, 2008: 69) ile kamu hizmetlerinin karşılığı; % 13 ile para ve % 11,6 ile de devlet (Çak, Şeker & Bingöl, 2010: 33) olarak çıkmıştır ki farklı araştırmalarda çıkan bu sonuçlar nötr bir yaklaşımın karşılığıdır.

Mükelleflerin % 78,9'luk büyük bir çoğunluğu ödenen vergilerin yükünü ağır ve çok ağır hissettiklerini ifade etmiş olmakla birlikte (Çiçek, 2006: 105); vergi kaçırıcıları sahtekâr, hırsız ve vatan haini olarak nitelendirmişlerdir (Baloğlu vd., 2010: 89).

Toplumda verginin bir vatandaşlık görevi olarak diğer görevlere göre hangi düzeyde kabul gördüğünü ölçmek için katılımcılara bazı vatandaşlık görevlerini 1-10 arası değerlendirmeleri istendiğinde; kanun ve kurallar uymak 8,4 puan, seçme ve seçilme hakkı 8,3 puan, askerlik yapmak 7,3 puan ve vergi vermek 7,2 puan şeklinde çıkmıştır. Demek ki vergi vermek vatandaşlık görevleri içinde sıralamada ancak 4. sırada kendine yer bulmuştur (Çak vd., 2010: 33).

Vergi mükelleflerine göre vergi kaçırmanın nedenleri sorulduğunda; “herkes kaçırıyor ben de kaçırıyorum mantığı”, vergi idaresinin ve denetimin yetersiz oluşu, kanunların vergi kaçırmağa müsaitliği, eksik vergi bilinci, kamu harcamalarındaki israf ve mevzuatın sıklıkla değişmesi (Çiçek vd., 2008: 251) şeklinde sebepler dile getirilmiş; devletin vatandaşlara eşit davranmaması ve mükelleflerin devlete güvenmemesi yüksek bir oranla ifade edilmiş (Baloğlu vd., 2010: 98); toplumda bireylerin gerçek gelirlerini beyan etmeyerek dürüst davranmadığı düşüncesi yaygın bir kanaat olarak belirtilmiştir (Çak vd., 2010: 72).

Mükellefin vergi kaçırmasının hukuki cezalardan korkma derecesine bağlı olduğu en fazla kabul gören görüş olarak ortaya çıkmıştır. Bu görüşü, ahlaki yapı, devlete bağlılık ve iyi bir vatandaşlık göstergelerini içeren ifadeler izlemiştir (Çak vd., 2010: 40). Her ne kadar vergi kaçırmanın hak ettikleri cezayı almadıklarına olan inanç % 83,8 gibi yüksek bir oranda çıkmış olsa da (Baloğlu vd., 2010: 82), mükelleflerin vergi kaçırıp kaçırılmaması öncelikle alabileceği cezalardan korkmasına bağlı olduğu dile getirilmiştir.

“Sizce ülkemizde herkes vergisini tam olarak ödüyor mu?” sorusuna verilen cevaplarda dramatik bir şekilde “Hayır” diyenlerin oranı % 97,1 olarak çıkmış (Çiçek vd., 2008: 80), üstelik bu durumun % 46,6 ile herkesi vergi kaçırmağa ittiği ve % 44,8 ile de vergi ödeme şevkini kırdığı (Çiçek, 2006: 114) yani olumsuz tablonun toplamda % 91,4 olduğu görülmüştür. Hâlbuki başkalarının vergi ödeme konusunda dürüst olduğuna inanç, vergi ödeme konusunda istekliliği artırmaktadır. Vergi ahlakı ve onun yansıması olan bireysel vergi ödeme davranışı, kişisel fayda optimizasyonuna olduğundan daha büyük ölçüde sosyal kurallara ve psikolojik değişkenlere sıkı sıkıya bağlılık gösterdiği (Serim, 2009: 156) görülmektedir.

“Kazancınızın ne kadarını vergi olarak vermek istersiniz?” sorusuyla ilgili olarak; kişisel kazancın %5’ine kadarını vergi olarak verebileceklerini söyleyenlerin oranı 2006 yılında yapılan bir araştırmada % 45,6 iken (Yılmaz & Şeker, 2007: 38), aynı soruya verilen cevapların oranı 2010

yılında yapılan bir başka araştırmada ise % 38,6'ya gerilemiştir (Çak vd., 2010: 42).

Mükellefler % 64,8 oranla vergi aflarının ekonomiye herhangi bir fayda getirmeyeceğine inanmakta (Baloğlu vd., 2010: 84), özellikle vergi afları ile dürüst mükelleflerin cezalandırıldığını ve vergi adaletinin bozulduğunu düşünmektedirler (Çiçek vd., 2008: 91). Bu yönüyle devlet bir yandan alacağından vazgeçmiş olurken öte yandan vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin de vergi kaçırma konusunda yeni arayışlara girmesine zemin hazırlamış olmaktadır (Demir, 2009).

Mükelleflerde vergi bilincinin artırılması için; bir araştırmada adil bir vergi reformu, toplumun eğitim seviyesinin yükselmesi ve daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi özellikle etkili faktörler olarak vurgulanırken (Çak vd., 2010: 67); bir başka araştırmada ise vergi sisteminde adalet, eğitim ve kamu harcamalarındaki savurganlık (Çiçek vd., 2008: 81) ilk üç sırada yerini almıştır. Buradaki her iki araştırmada da ilk sırayı alan adalet vurgusu oldukça önemlidir; zira bir araştırmada toplumun % 77,5'i (Çiçek, 2006: 107); bir başka araştırmada % 71,2'si (Çiçek vd., 2008: 73); diğer bir araştırmadaysa % 60,7 gibi büyük bir kısmı vergi kanunlarının adil olmadığını düşünmekte hatta % 63,4'si devletin bazı kesimleri koruduğuna inanmaktadır (Baloğlu vd., 2010: 71-72).

Yapılan bir başka ampirik bir araştırmada ise; erkeklerin kadınlara, evlilerin bekarlara, gençlerin yaşlılara göre vergi kaçırma eğilimlerinin daha fazla olduğu görülmüştür. Hatta gönüllü uyum oranları mesleklere göre farklılık göstermekte, mükellefin mensup olduğu meslek gurubunda kaçakçılık yaygınsa, bu durum bireysel olarak bu mükellefin de vergi verme azmini ve şevkini kırmaktadır. Aynı şekilde doğru beyanda bulunmama eğilimi (non-compliance), maaş ve ücret geliri ile negatif, serbest meslek gelirleri ile de pozitif bir ilişki içerisinde bulunmaktadır. Ayrıca eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli tutumları bunların vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasına neden olduğu (Çelikkaya, 2002) görülmektedir.

Sonuç olarak, mükelleflerin davranışları üzerinde hem sosyo-kültürel etkenlerin ve hem de mali etkenlerin etkisi olmakla birlikte, ilginç olan sosyo-kültürel etkenlerin daha belirleyici olmasıdır. Öyle ki 45 ülkede yapılmış uluslararası bir araştırmada regrasyon analizi kullanılmış ve vergi kaçakçılığı üzerindeki en belirleyici olan değişkenler grubunun, sosyal değişkenler olduğu (Richardson, 2006) tespit edilmiştir.

Sonuç

Toplumsal normlara çoğunluğun uyması beklenir zira değerler genel kabulün ardından yaptırımlarla desteklenerek karşımıza somut toplumsal normlar olarak çıkarlar. Toplumsal normların geçerliliklerini ve güçlerini kaybetmeleri sonucu normlara uymayan birey sayısı artar, yani dengesizlik hali genel bir davranışa dönüşür ve toplumsal denge bozulur. Uyma toplumla bütünleşme sonucunu doğururken, uymama sosyal çözümlerin nedeni olur zira bireylerin toplumsal olanla ilişkileri azalmıştır. Hâlbuki toplumun düzen ve devamlılığı ancak sosyal bütünleşme ile sağlanabilir. Toplumda yaşanan ahlaki zaafiyet sebebiyle toplumsal dayanışma duygusu ve böylece aidiyet hissi zayıflayan nereye ait olduğunu bilemeyen birey, parçası olduğu toplumun gururunu da taşıyamamaktadır. Kendinden bekleneni veremeyen ve bunu alışkanlık haline getirerek patolojik bir durum sergileyenlerin artması, normalle anormalin yer değiştirmesine dolayısıyla toplumun ağır bir bedel ödemesine sebep olmaktadır.

Devlet, geçmişten günümüze gündelik yaşamı egemenlik yetkisine dayanarak düzenlemektedir ki bu konuda toplumsal yaşamın vazgeçilmez bir unsuru olan verginin önemi -üstelik vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya oranının ülkemizde % 20 civarında olduğu da göz önüne alınırsa- tartışılmaz bir gerçektir. Ancak çatışma alanının hassas dengeler üzerine kurulduğu vergicilik, taraflar için bünyesinde zorlukları da barındırmaktadır. Mükellef elindeki gelirden vazgeçmek istemezken devlet de bunun kamu hakkı olduğunu ve gerekirse de zora dayanarak alacağını dile getirmektedir. Bu karmaşık ama karşılıklı ilişkinin çözümlenmesi özellikle de günümüz şartlarında büyük önem arz etmektedir. Mükellefin direnç göstermesinin doğal olduğu vergilemede, ortaya konan mükellef tepkilerinin sosyolojik olarak incelenmesi her geçen gün bir ihtiyaç olarak kendisini hissettirmektedir. Eğer mükelleflerin tutum ve tepkileri dikkate alınmaz ise devlet açısından vergi kaybının ötesinde başkaca sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Tarihsel tecrübeler çok açık bir şekilde göstermektedir ki vergi, medeni bir toplum inşa etmek için gereklidir ancak aynı zamanda medeniyeti tahrip edebilecek ölçüde tehlike arz eden mali bir araçtır.

Birey karşılaştığı olaydan ne anlarsa, ona göre bir tutum sergilemektedir ki psikolojide buna *algılama* denilmektedir. Algılama sürecinde, uyarıcılar beyne iletilmekte, düzenlenmekte ve bir karşılık bulmaktadır. Bu anlamda, verginin algılanışının tarihi ve kültürel yönleri göz ardı edilmemelidir.

Vergi mükellef tarafından nasıl algılanmaktadır, davranışların temelinde yatan nedir; psikolojik bir taahhüt mü yoksa rasyonel bir tavır mı? Tüm bu süreç yani mükellef psikolojisi birey, toplum ve devlet arasında karşılıklı etkileşimle ortaya çıkmaktadır. Hatta bu etkileşimin, adeta “tavuk mu yumurtadan çıkar yoksa yumurta mı tavuktan çıkar” türü bir synopsisizm halinde birbirinin hem sebebi hem de sonucu olduğu görülmektedir. Devletin uyguladığı yanlış politikalar, tepkisel hareketler sebebiyle mükellefin vergiden kaçınmasına ve/veya vergi kaçırmasına neden olmaktadır. Vergi gelirlerindeki azalmayı finanse etmek durumunda kalan devlet ise -hele de iktidarların popülist politikaları, yaşanan bir takım olumsuz gelişmeler ve dahi sosyal devlet anlayışının bütçeye getirdiği sürekli bir artış da göz önünde bulundurulursa- vergi oranlarını artırmakta veya yeni vergiler koymaktadır. Çözumsuzlüğü beraberinde getiren bu kısır döngü, toplumsal gerginliklere de davetiye çıkarmaktadır. Hâlbuki bu problem, merkezinde insan unsurunu barındırmaktadır dolayısıyla çözüm de ancak insan esaslı projelerle sağlanabilecektir. Bu anlamda farklı bir disiplin olarak sosyolojinin bakış açısına ve sunabileceği çözüm önerilerine kulak vermek yerinde olacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. & Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan*. Ankara: Phoenix Bilgi Yayınevi.
- Baloğlu, B., Yılmaz, B.E. & Şeker, M. (2010). *Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2010-61.
- Batirel, Ö.F. (1996). Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*, 175, 52-55.
- Candan, T. (2004, Mayıs). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi*. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Çak, M., Şeker, M. & Bingöl, Ö. (2010) *Türkiye’de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması*. İstanbul: İSMMM Yayın No: 134.

- Çelikkaya, A. (Temmuz, 2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. *e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Sayı 5. Web: <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, erişim tarihi 11 Aralık 2014.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*. İstanbul: İSMMMO Yayın No: 65.
- Çiçek, H., Karakaş, M. & Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No 2008/381.
- Değirmendereli, A. (2009). Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayrıştırılması (Dichotomie Der Steuerzwecke) Sorunu. *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No 243.
- Durheim, E. (1992). *İntihar*. Özer Ozankaya (Çev.). Ankara: İmge Kitabevi.
- Ergun, D. (1982). *Sosyoloji ve Tarih*. İstanbul: Der Yayınları.
- Erkan, H. (2000). *Ekonomi Sosyolojisi*. İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi.
- Frolov, İ. (1997). *Felsefe Sözlüğü*. Aziz Çalışlar (Çev.). İstanbul: Cem Yayınevi.
- Giddens, A. (2008). *Sosyoloji*. Cemal Güzel (Yayıma hazırlayan). İstanbul: Kırmızı Yayınları.
- Gök, A.K. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. XXII (1), 143-163.
- Güngör, E. (1993). *Değerler Psikolojisi*. Amsterdam: Hollanda Türk Akademisyenler Birliği Vakfı Yayınları: 8.
- Heper, F. (1981). *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.
- Işık, A. (2009). Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültür Örneği. *Ege Akademik Bakış*. 9 (2), 851-865.
- Kağıtçıbaşı, Ç. (2004). *İnsan ve İnsanlar, Sosyal Psikolojiye Giriş*. İstanbul: Evrim Yayınevi.
- Köseihal, N.Ş. (1989). *Sosyoloji Tarihi*. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Kurtkan, A. (1968). *Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Küçük, Ş. (2011). Vergi Ahlakı. *Lebib Yalın Dergisi*. (93), 17-22.
- Marshall, G. (2009). *Sosyoloji Sözlüğü*. Osman Akınhay ve Derya Kömürcü (Çev.). Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.

- Outhwaite, W. (Ed). (2008). *Modern Toplumsal Düşünce Sözlüğü*. Melih Pekdemir (Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Ozankaya, Ö. (1984). *Toplumbilim Terimleri Sözlüğü*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Özpinar, Ş. (2009). Vergi Anomisi. *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No 243.
- Radcliffe-Brown, A.R. (2006). Toplumsal Yapı Üzerine, Şenol Baştürk (Çev.). Memet Zencirkıran. (Ed.), *Dünden Bugüne Türkiye'nin Toplumsal Yapısı*. Ankara: Nova Yayıncılık.
- Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 15, 150-169.
- Serim, N. (2009). Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerine Etkisi. *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No 243.
- Seyidoğlu, H. (1992). *Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük*. Ankara: Güzem Yayınları.
- Slaterry, M. (2007). *Sosyolojide Temel Fikirler*. Ümit Tatlıcan ve Gülhan Demiriz (Yayıma hazırlayan). İstanbul: Sentez Yayıncılık.
- Şeker Demir, S. (2011). *Türkiye'nin İnsani Gelişme Endeksi ve Endeks Sıralamasının Analizi*. Ankara: Kalkınma Bakanlığı Yayınları No 2828.
- Talas, C. (1980). *Ekonomik Sistemler*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Tatlıcan, Ü. (2011). *Sosyoloji ve Sosyal Teori Yazarları*. İstanbul: Sentez Yayıncılık.
- Tolan, B. (1991). *Toplum Bilimlerine Giriş*. Ankara: Adım Yayıncılık.
- Türk, İ. (2002). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türkdoğan, O. (2008). *Osmanlıdan Günümüze Türk Toplumsal Yapısı*. İstanbul: Timaş Yayınları.
- Yılmaz, B.E. & Şeker, M. (2007) *Vergi'ye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları (İstanbul Örneği)*. İstanbul: İSMMM Yayın No: 86.
- Wallace, R.A., Wolf, A. (2004). *Çağdaş Sosyoloji Kuramları*. Leyla Elburuz ve M. Rami Ayas (Çev.). İzmir: Punto Yayıncılık.