

VERGİ UYUMUNUN SAĞLANMASINDA DUYARLI REGÜLASYON SİSTEMİ: AVUSTRALYA ÖRNEĞİ*

Gökhan DÖKMEN*
Tuğay GÜNEL**

RESPONSIVE REGULATION IN IMPROVING TAX COMPLIANCE: THE CASE OF AVUSTRALIA

Öz

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olarak farklı stratejiler yürürlüğe konmuştur. Bu farklı stratejiler içerisinde günümüzde en dikkat çekici olanı duyarlı regülasyon stratejisidir. Duyarlı regülasyon stratejisi vergileme alanına uygulandığında, mükellef odaklı ve mükelleflerin tutum ve davranışlarına göre şekillenen bir sistem devreye girmektedir. Bu sistemde mükellefin vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştıracak olan stratejiler uygulanmakta ve bu stratejiler mükelleflerin takındığı tavra göre değişim göstermektedir. Başka bir ifadeyle duyarlı regülasyon stratejisi mükellefin tavrına göre hangi stratejilerin uygulanması gerektiğini ifade eden bir sistemi betimlemektedir. Bu çalışmanın temel amacı, söz konusu sistemin uygulama sonuçlarını, Avustralya Vergi İdaresinin deneyimlerine dayalı olarak ortaya koymaktır. Çalışmada, Avustralya'da duyarlı regülasyon temeline dayalı vergileme modelini kullanmasının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırdığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyumunu, Duyarlı Regülasyon, Vergilemede Duyarlı Regülasyon, Avustralya Vergi İdaresi

Abstract

Different strategies in order to ensure voluntary compliance of taxpayers have been introduced. The most remarkable one among these strategies is the responsive regulation. When the responsive regulation strategy is applied to the field of taxation, a system which is taxpayer-focused, and which is shaped

* Bu çalışma, Tuğay Günel'in (2012) "Vergi Uyumunun Sağlanması Duyarlı Regülasyon Sisteminin Kullanılması" adlı yüksek lisans tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

* Yrd. Doç Dr., Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü,
gokhan.dokmen@beun.edu.tr

** Arş. Gör., Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü,
tugaygunel@gmail.com

according to the behaviors and attitudes of taxpayers steps in. In this system, strategies which will facilitate voluntary compliance of taxpayers are applied and these strategies are ranged according to the attitudes adopted by taxpayers. In other words, responsive regulation strategy states which strategies should be applied according to the attitudes of taxpayers. The main purpose of this study is to reveal the results of application of the responsive regulation based on the experiences of Australian Taxation Administration. In the study, it is found that the use of taxation model which is based on responsive regulation increases voluntary compliance of taxpayers in Australia.

Keywords: Tax Compliance, Responsive Regulation, Responsive Regulation in Tax Compliance, Australian Taxation Office

1. Giriş

Küreselleşme ile birlikte devlet faaliyetlerinin çok boyutlu hale gelmesi ve kapsamının genişlemesi devletin gelir ihtiyacını arttırmıştır. Bu bağlamda devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin eksiksiz olarak tahsil edilmesi hayati derecede önem kazanmıştır. Vergi gelirlerinin az ya da çok olmasını etkileyen faktörlerin başında mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları gelmektedir. Zira mükellefin vergiye karşı olumlu ya da olumsuz tavır göstermesi vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle mükelleflerin tutum ve davranışlarının hangi faktörler tarafından belirlendiği oldukça önemlidir.

Mükellef davranışlarını etkileyen faktörlerin başında ekonomik ve sosyo-psikolojik faktörler gelmektedir. Ekonomik faktörler komuta-kontrol regülasyon olarak da bilinen geleneksel regülasyon sisteminden beslenmekte olup ağırlıklı olarak yaptırımlara ve cezalara dayanmaktadır. Sosyo-psikolojik faktörler ise mükellef davranışlarını vergi ahlakı ve vergi bilinci gibi vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak çeşitli unsurlara dayandırmaktadır. Ancak sadece ekonomik ya da sadece sosyo-psikolojik faktörleri dikkate alarak vergiye gönüllü uyumu arttırmak çok mümkün olmamaktadır. Bu nedenle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlama açısından mükellef odaklı ve mükelleflerin durumunu dikkate alan yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. 1990'lı yılların sonuna doğru Avustralya'da geliştirilen duyarlı regülasyon stratejisi bu yaklaşımların başında gelmektedir.

Duyarlı regülasyon stratejisinin vergileme alanında kullanılması sonucu vergiye gönüllü uyumun arttırması beklenmektedir. Çünkü duyarlı regülasyon stratejisi mükellefleri sadece vergisini veren bir unsur olarak görmemekte; aynı zamanda onların psikolojik kaygılarını da dikkate almaktadır. Bu yaklaşımda vergi uyumsuzluğuna neden olan sorunlar

tespit edilerek bu sorunları minimize edecek ya da tamamen ortadan kaldıracak politikalar uygulanmaktadır. Mükellefin vergiye olan gönüllü uyumunu kolaylaştıracak bu politikalar, mükelleflerin takındığı tavra göre değişim göstermektedir. Şöyle ki; vergilere gönüllü uyum sağlamış olan mükellefler açısından vergi konusunda danışmanlık yapmaya ve vergi kanunlarını daha iyi anlayabilmelerine yönelik stratejiler geliştirilmektedir. Vergilere direnç gösteren mükellefler açısından ise vergiye uyum sağlanıncaya kadar vergi denetimlerine dayalı stratejiler devreye girmektedir. Kısacası duyarlı regülasyon, mükellefin tavrına göre hangi stratejilerin uygulanması gerektiğini ifade eden bir sistemdir.

Bu çalışmada mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen regülasyon stratejileri, duyarlı regülasyon bağlamında ele alınmıştır. Çalışmanın temel amacı, uygulandığı ülkelerde vergileme alanında önemli başarılarla neden olan duyarlı regülasyon sistemini tanıtmak ve bundan sonra yapılacak olan çalışmalara teorik bir zeminde katkı sağlamaktır. Çalışmanın ilk kısımda duyarlı regülasyon sisteminin tanımı ve kapsamı ele alınarak geleneksel regülasyondan farkı ortaya konulmuştur. İkinci kısımda ise duyarlı regülasyonun uygulama sonuçları, Avustralya'nın yürürlüğe koyduğu uyum modeli dikkate alınarak incelenmiştir.

2. Duyarlı Regülasyonun Tanımı ve Kapsamı

Regülasyon kelimesi Türkçe'de düzenleme, tanzim etme, ayarlama gibi anlamlara gelmektedir. Regülasyon kavramı genel anlamda tanımlandığında, piyasaların işleyişini belirleyen ya da değiştiren herhangi bir devlet müdahalesi anlamına gelmektedir (Syrett, 2000:2). Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere regülasyon, devletin piyasa faaliyetlerini ve özel sektörün piyasa içerisindeki davranışlarını gözlemleyerek; tespit ettiği aksaklıklar yönünde politikalar oluşturduğu ve uyguladığı geniş kapsamlı bir süreci ifade etmektedir (Benk, 2006:28-29).

Devletin sosyal ve ekonomik hedeflere yönelik olarak yürürlüğe koyduğu her türlü anayasal, yasal ve kurumsal düzenlemeler ile uygulanan politikalar regülasyonun temelini oluşturmaktadır (Sariso, 2010:281). Bu yönüyle regülasyon, belli bir faaliyete ilişkin olarak oyunun kurallarının belirlenmesi (düzenleme) ve bu kurallara riayetinin sağlanması (denetim) olarak da tanımlanabilmektedir (Tepe ve Ardiyok, 2004:107).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere regülasyonun temel amacı, piyasa başarısızlıklarını çözmektir. Ancak bu durum devletin, piyasa mekanizmasının yerine geçerek iktisadi etkinliği sağlaması anlamına

gelmekte; piyasa mekanizmasının aksadığı durumlarda, özellikle yasal olarak iyi tanımlanmış düzenlemeler yoluyla bu aksaklıkların giderilmesinde piyasa sürecine yardım edilmesi şeklinde ele alınmaktadır (Çetin, 2009:24).

Piyasa mekanizmasına etkinlik sağlamak amacıyla farklı regülasyon stratejileri uygulanmıştır. Regülasyon stratejilerinin ilk dönemlerinde, komuta ve kontrol tipi regülasyon (command and control regulation)* olarak adlandırılan ve sert yaptırımlar ile cezalara dayalı bir sistem uygulanmıştır. Birey ya da firma faaliyetlerinin kontrol altında tutulmasını temel alan bu regülasyon sistemi, standart ve esnek olmayan bir yapıda kurgulanmıştır. Bu ise regülasyonların zamanla oluşan değişiklikleri ve çeşitli durumları yeterince kavrayamamasına neden olmuştur. Bu durum değişen koşullara bağlı olarak daha fazla düzenleme yapılmasını gerektirmiştir (AG, 2007:104).

Komuta ve kontrol tipi regülasyon stratejisinin cezai yaptırımları öncelikli hedef haline getirmesi, bu sistemi sorgulayan ve eleştiren çeşitli yaklaşımları gündeme getirmiştir. Bu yaklaşımların başında bireyi temel alan duyarlı regülasyon sistemi gelmektedir. Duyarlı regülasyon sistemi, karşılıklı etkileşimi temel alan kıstasa kıstas bir sistemdir. Bu sistem, düzenleyici yapının bireylerin tutum ve davranışlara göre hareket ettiği bir regülasyon biçimini betimlemektedir (Braithwaite, 2002).

Selznick (1992:336)'e göre duyarlı regülasyon, kurumların faaliyetlerine ve mükelleflere karşı saygılı olmak ve toplumsal yaşamın doğal yapısından kaynaklanan karmaşık dokusuna hassasiyet göstermek anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle duyarlı regülasyon, optimal çıktıya ulaşabilmek için regülatör ile regülasyona tabi tutulan kesim arasındaki işbirliğine öncelik vermekte ve toplumun büyük bir kesiminin kendisini regüle etmesine imkan sağlamaktadır (Boucher, 1993: 231).

Duyarlı regülasyon karmaşık bir süreçtir. Karşıt görüşleri anlayışla karşılamakta, toplumun ortak amaçları ve anlayışları üzerinde durmakta ve üzerinde uzlaşmaya varılmış yüksek standartları uygulamaktadır. Duyarlı regülasyon sisteminde yükümlülüklerini yerine getirme konusunda başarısız olan mükellefler öncelikle eğitim, ikna etme ve teşvik etme (cesaretlendirme) gibi yöntemlerle desteklenmektedir. Ancak bu uygulamalar yetersiz olursa, regülasyondan beklenen hedeflere ulaşmak

* Komuta ve kontrol tipi regülasyon terimi ilk olarak, Michael Royston tarafından kullanılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Royston (1979).

için gerektiğinde cezalandırmada devreye girebilmektedir (Braithwaite, 2007:5).

Duyarlı regülasyon sisteminin uygulanmasında birkaç kritik nokta bulunmaktadır. Regülasyon her Őeyden önce sistematik biçimde uygulanmalı, adil biçimde yönetilmeli ve sistemin nasıl işlediği açık bir şekilde ortaya konulmalıdır. Regülasyona tabi tutulan kesime saygılı olunmalı, enformasyon boşlukları doldurulmalı ve sisteme direnç gösterenlere karşı dikkatli olunmalıdır. Böylelikle regülasyonun duyarlılık düzeyinin ve sisteme uyum sağlayan mükellef sayısının artması beklenmelidir (Braithwaite, 2007: 5).

3. Duyarlı Regülasyonun Vergileme Alanında Kullanılması

Geleneksel regülasyon sisteminde insanlar vergilerini ödemede başarısız olurlarsa, vergi yükümlülüklerini yerine getirme noktasında ceza ile tehdit edilmeleri söz konusudur. Zira vergi idaresi gerçek geliri tespit etmek için denetim mekanizmasını kullanmakta ve gelirin eksik beyan edildiğini tespit ettiğinde ceza uygulamaktadır (Frey, 2003:386). Geleneksel yaklaşımda ayrıca, mükellefin vergiye uyumu, ceza ve denetimlerin sıklığı aracılığıyla sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak bu durum vergiye uyumu gönüllü olmaktan çıkartıp zorlamaya dayalı bir hale getirmektedir. Bu ise vergi idaresini mükellefin gözünde kaba kuvvete başvuran bir güç olarak görülmesine neden olmakta ve mükellefin idareye bakışını olumsuz etkilemektedir.

Mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinin sağlanması açısından sadece cezaların Őiddetini temel alan bir yaklaşım oldukça yetersizdir. Çünkü mükellef davranışları çok farklı unsurlara dayalı dinamik bir olgudur (Leviner, 2008:256-257). Vergi uyumu ya da uyumsuzluğunu etkileyen bu unsurlar; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, enflasyon oranı, vergi ahlakı, hükümet-birey ilişkileri ve vergi idaresinin etkinliği gibi bir dizi ekonomik, sosyo-psikolojik ve vergi yönetimine ilişkin faktörden oluşmaktadır (Tuncer, 2002:108).

Bu faktörler üzerinde bazı değişiklikler yapılarak vergi uyumsuzluğu ve buna bağlı olarak ortaya çıkan etkinsizlikler azaltılabilir. Ancak komut-kontrol tipi regülasyonu benimsemiş bir vergi sisteminin mükellef davranışlarını etkileyen bu faktörleri etkin bir biçimde ele alması oldukça zordur. Çünkü günümüz koşullarında mükellef davranışları çok karmaşık bir hale gelmiş ve vergilemeye ilişkin temel bazı noktalarda yeni tartışma

alanları ortaya çıkmıştır. Bu tartışmaların başında ödenmesi gereken vergi miktarının ne olduğu, verginin nasıl tahsil edilmesi gerektiği ve verginin kamu yararına nasıl hizmet ettiği gibi konular gelmektedir (Braithwaite, 2007:4). Söz konusu bu tartışmalar, geleneksel regülasyonun ve geleneksel vergi sistemi anlayışının değişmesini zaruri hale getirmiştir. Buna bağlı olarak da vergileme alanında daha modern ve daha etkili regülasyon modelleri gündeme gelmiştir. Bu modellerden birisi de duyarlı regülasyon sistemidir.

Mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişkilerin psikolojik yönünü fazla dikkate almayan geleneksel sisteminin yetersizliği, duyarlı regülasyon sisteminin vergileme alanında kullanılmasına zemin hazırlamıştır. Duyarlı regülasyon sisteminde mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişki, karşılıklı olarak birbirine bağlı bir konumdur. Başka bir ifadeyle, mükelleflerin vergiye karşı tutumu vergi idaresinin mükellef karşısındaki tutumunu belirlemektedir. Mükellef vergiye karşı pozitif bir tutum içerisinde ise herhangi bir yaptırıma maruz kalmamakta; ancak negatif bir tavır içerisinde ise bu tavrın düzeyi doğrultusunda cezai bir yaptırım söz konusu olmaktadır.

Duyarlı regülasyon vergileme alanında oldukça esnek bir yapıyı beraberinde getirmektedir. Vergilere gönüllü olarak uyum sağlamış olan mükellefler için duyarlı regülasyon, vergileme konusunda danışmanlık yapma ve vergi kanunlarını daha iyi anlayabilmelerini sağlamak anlamına gelmektedir. Vergilere direnç gösteren mükellefler için ise vergiye uyum sağlanıncaya kadar vergi denetimlerinin ve kontrollerinin yoğunlaşması anlamına gelmektedir. Bu yöntemde mükellefin vergi konusundaki direnci arttıkça regülatif uygulamaların yoğunluğu ve şiddeti (cezalar) de o ölçüde artmaktadır (Ayres ve Braithwaite, 1992: 26-27).

Duyarlı regülasyon, geleneksel regülasyondan üç açıdan farklılaşmaktadır. Duyarlı regülasyon sistemi ilk olarak, mükelleflerin tavırlarına karşılık olarak hangi stratejilerin uygulanması gerektiği noktasında vergi idaresine yol göstermektedir. İkinci olarak, vergiye karşı gönüllü uyumu teşvik etmekte ve bunun sonucu olarak da mükellefin vergi uyumu konusunda oto kontrolünü sağlamasına imkan vermektedir. Üçüncü olarak ise geleneksel regülasyondan farklı olarak mükellef davranışlarını dikkate alması ve stratejileri bu davranışlara göre belirlemesi yönüyle daha demokratik bir anlayış sunmaktadır (Sparrow, 2000:20; Ayres ve Braithwaite, 1992:4-5; Braithwaite 2003b:285).

Mükellef odaklı bir yaklaşım getiren duyarlı regülasyon sistemi, geleneksel regülasyon sistemine göre mükelleflerin durumunu daha

ayrıntılı bir biçimde ele almakta ve ona göre politika geliştirilmesine imkan vermektedir. Buna bağlı olarak da vergi uyumunu sağlamaya yönelik çeşitli stratejiler hayata geçirilmektedir. Bu sistemde ayrıca, mükellef vergisel yükümlülüklerini yerine getirmediği takdirde nasıl bir uygulama ile karşılaşacağını önceden görme imkanına sahip olmaktadır (Braithwaite, 2007:7).

Duyarlı regüasyon sisteminin uygulanması sonucu, vergi sisteminde köklü değişikliklerin olması beklenmektedir. Duyarlı regüasyon sistemine bağlı olarak elde edilmesi muhtemel faydalar şu şekilde gösterilebilir (ATO, 2000:8-9);

- *Uyum Maliyetlerinin Azalması:* Duyarlı regüasyon sistemi, mükellefin vergiye uyum maliyetlerini azaltmaktadır. Bu sistemde gerek mükellef kılavuzundaki açıklamalar gerekse de idarenin bizzat yürütmekte olduğu eğitim, seminer, sempozyum gibi yollarla mükelleflere ulaşılmakta ve onlara vergiler ve vergi sistemi hakkında bilgiler verilerek bilinçlendirilmektedir. Böylece bilgi ve eğitimsizlik yüzünden kaynaklanan uyum maliyetleri azalmaktadır.
- *İdarenin Kaynaklarının Etkin Bir Şekilde Kullanılması:* Duyarlı regüasyon sistemi, mükellef ile idare arasında karşılıklı güven ve saygı ilişkisine dayandığından vergiye gönüllü uyumu arttırmakta ve vergi idaresinin vergileri toplarken katlanmış olduğu maliyetleri azaltmaktadır. Duyarlı regüasyon sistemi ayrıca, personel verimliliğine odaklanmaktadır. Böylelikle mali kaynakların etkin kullanılmasının yanı sıra personel kaynağı da etkin kullanılmaktadır.
- *İstikrarın Sağlanması:* Duyarlı regüasyon sistemi, farklı koşullara göre farklılaştırılmış stratejiler öngörmekte olduğundan esnek bir sistemdedir. Bu esneklik vergi idaresine istikrar kazandırmaktadır.
- *Gönüllü Uyumun Güçlenmesi:* Duyarlı regüasyon sistemi, vergi uyumsuzluğu karşısında nasıl bir politika izleneceğini ve hangi uyumsuz tutuma karşı ne gibi önlemler ve stratejiler uygulanacağını önceden dikkate alan bir sistemdir. Bundan dolayı mükellef hangi tavrı takınırsa ne gibi uygulamalara maruz kalacağını önceden görmekte ve tavrını da ona göre belirlemektedir.
- *Vergi Sistemine Olan Güveni Arttırması:* Duyarlı regüasyon sistemi, mükellefin vergi sistemine ve idareye olan güvenini

artırmaktadır. Duyarlı regülasyon sisteminde mükellef odaklı bir anlayış benimsendiğinden mükellefle daha sıkı ilişkiler kurulmakta ve onlara adil, saygılı ve tarafsız bir şekilde yaklaşılmaktadır. Böylelikle mükellefin idareye olan bakış açısı olumlu olmakta ve vergiye gönüllü uyum düzeyi artmaktadır.

- *Vergi Mevzuatının Daha İyi Düzeye Gelmesi*: Duyarlı regülasyon sistemi, mükelleflerin vergi kanunlarından kaynaklanan uyumsuzluklarını gidermek amacıyla daha sade ve anlaşılır vergi kanunlarına olan gereksinimi arttırmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere duyarlı regülasyon sistemi, vergileme sisteminde köklü değişikliklere neden olmaktadır. Bu sistem; mükellefin vergi uyumu konusunda katlanmış olduğu maliyetleri azaltmakta, vergi idaresinin sahip olduğu kaynakları etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamakta ve her durum ve koşula göre daha önceden sahip olduğu alternatif stratejiler sayesinde değişen koşullara karşı uyum gösterecek ölçüde esnek bir yapıyı gündeme getirmektedir. Duyarlı regülasyon sistemi ayrıca, mükellef odaklı olmasından dolayı vergi uyumunu güçlendirmekte, vergi sistemine olan güveni artırmakta ve vergi mevzuatının daha basit ve anlaşılabilir olmasına katkı sağlamaktadır.

4. Vergilemede Duyarlı Regülasyonun Uygulanması: Avustralya Örneği

Duyarlı regülasyon sistemini vergileme alanında ilk kez uygulayan ülke, Avustralya'dır. Çünkü Avustralya ekonomisi son 50-60 yılda önemli yapısal değişimler geçirmesine karşın, vergi sistemi bu değişim sürecine ayak uyduramamıştır. Bu durum vergileme alanında yeni eğilimleri gündeme getirmiştir. Avustralya Vergi İdaresi, söz konusu bu eğilimler kapsamında duyarlı regülasyon stratejisini hayata geçirmiştir. Bu strateji ile birlikte modern ve dinamik Avustralya ekonomisinin çağdaş, adil ve şeffaf bir vergi sistemine kavuşması ve mevcut vergi sisteminin çalışmayı, tasarrufu, yatırımları ve rekabeti sağlamadaki yetersizliklerinin giderilmesi hedeflenmiştir (Costello, 1998:2).

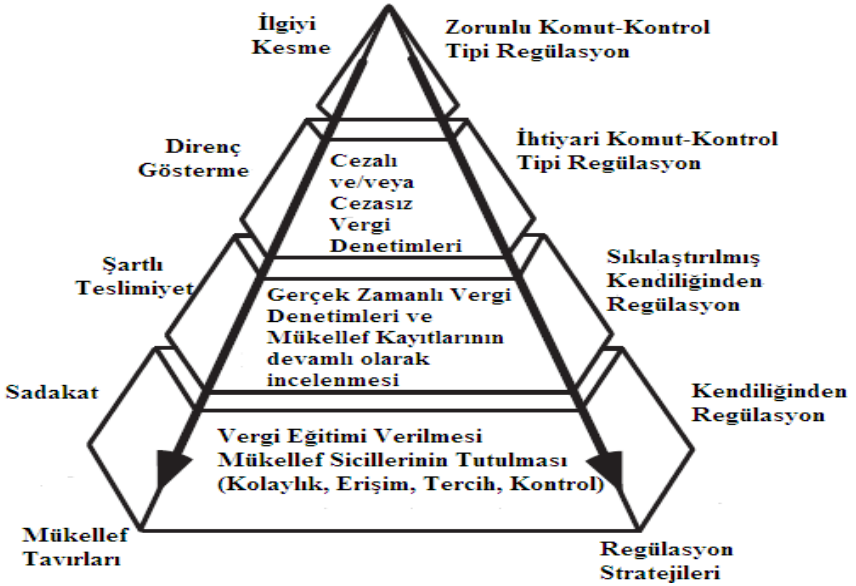
Avustralya Vergi İdaresi'nin uygulamış olduğu duyarlı regülasyon stratejisi ile birlikte vergileme alanında yoğun ve kapsamlı bir reform süreci yaşanmıştır. Bu reform sürecinde mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin artırılması amacıyla farklı modeller geliştirilmiştir. Bu farklı modeller içerisinde en dikkat çekici olanı Uyum Modeli'dir.

4.1. Avustralya Vergi İdaresi Uyum Modeli ve Uygulanması

Avustralya Vergi İdaresi (ATO), Uyum Modeli (Compliance Model) olarak adlandırılan bir model ile duyarlı regülasyon sisteminin işleyişini vergileme alanında somutlaştırmıştır. Uyum Modeli, mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini ve bu noktada uygulanacak stratejileri ele alan bir modeldir. Söz konusu bu modelde; mükelleflerin vergi uyum sürecinde takınacağı tutumlar ve buna bağlı olarak vergi idaresinin uygulayacağı regülasyonlar tanımlanmaktadır. Bu kapsamda vergi idaresi uyumlu davranış içerisinde olup vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflere karşı oldukça esnek; uyumsuz davranış içerisinde olup vergisel yükümlülükleri yerine getirmede ihmalkar davranan mükelleflere karşı da oldukça sert yaptırımlar uygulamaktadır.

Mükellefin vergi uyumuna yönelik davranışlarını neyin etkilediği ortaya koyan Uyum Modeli, Şekil 1’de şematize edilmiştir.

Şekil 1. ATO Uyum Piramidi



Kaynak: Braithwaite, Valerie; (2003a), “Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Noncompliant Actions”, Valerie Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy*, Ashgate Publishing, UK, p. 3.

ATO uyum piramidi, sol tarafta mükellef tavırları sağ tarafta ise regülasyon stratejileri olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Sol tarafta bulunan mükellef tavırları, mükelleflerin vergi karşısında takınmış oldukları tavır ve tutumu göstermektedir. Söz konusu bu tavırların her biri vergi uyumu açısından farklılık arz etmektedir. Piramidin en alt kısmında yer alan sadakat tavrı, mükellefin vergiye karşı olumlu bir tavır takındığını ve uyumlu olduğunu göstermektedir. Fakat piramidin üstüne doğru çıkıldıkça mükellef tavırlarının vergi karşısındaki durumu gittikçe artan ölçüde olumsuz olmaktadır. Mükellef tavırlarının vergi uyumu karşısında farklılık arz etmesi bu tavırlara karşı uygulanacak olan regülasyon türlerini de farklılaştırmaktadır. Zira piramidin en altında yer alan sadakat tavrına karşı uygulanacak olan regülasyon türü ile piramidin üstüne çıkıldıkça burada yer alan tavırlara karşı uygulanan regülasyon farklı olmaktadır. Bunun nedeni ise mükellef tavrının piramidin üstüne çıkıldıkça daha olumsuz olması dolayısıyla da uygulanacak olan regülasyon şiddetinin düzeyinin de aşağıdan yukarıya doğru artmasıdır.

Uyum modelinin işleyişini ortaya koymak için öncelikle mükellef tavırlarının ne anlama geldiği, her bir tavrın ne gibi özelliklere sahip olduğu ve bu tavırları takınan mükelleflerin vergi karşısında ne gibi algılara sahip olduğunun ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü uyum piramidinin işleyişindeki regülasyonların şiddet düzeyi, mükellef tavırlarına göre belirlenmektedir. Mükelleflerin vergiye uyum sürecindeki muhtemel tavırları şu şekildedir (Morris ve Lonsdale, 2004:62):

- *Sadakat (Commitment)*: Bu tavrı takınan mükellefler, vergi otoritesi ile pozitif bir uyum içerisindedir. Sadık bir mükellef vergisini tam ve doğru biçimde ödemeyi ahlaki bir yükümlülük olarak görmektedir. Sadakat tavrını takınanların temel hareket noktası, '*doğru şeyleri yapmaya istekli*' olmalarıdır.
- *Teslimiyet (Capitulation)*: Bu tavrı takınan mükellefler, vergi otoritesinin sahip olduğu yasal güce boyun eğmektedir. Teslimiyet tavrını takınanların temel hareket noktası, '*uyum konusunda çaba göstermesi ama bunda her zaman başarı düzeyini yakalayamayabilmesi*' dir.
- *Direnç Gösterme (Resistance)*: Bu tavrı takınan mükellefler, vergiler konusunda negatif bir bakış sergilemektedir. Direnç gösterme tavrını takınanların temel hareket noktası, '*uyum göstermeyi istememesi*' dir.
- *İlgiyi Kesme (Disengagement)*: Bu tavrı takınan mükellefler, vergiler konusunda negatif uyumun yanı sıra vergi ödeme

noktasında direnç de göstermektedir. Bu tavrı sergileyen mükellef, kendisi ile vergi otoritesi arasına sosyal bir mesafe koymakta ve vergi ödeme konusunda devamlı olarak vergi idaresi ile mücadele içerisine girmektedir. İlgili kesme tavrını takınanların temel hareket noktası, ‘uyum göstermemeye kesin olarak karar vermiş olması’dır.

- *Oyun Oynama (Game-Playing)*: Bu tavrı takınan mükellefler, yasaları bir regülasyon amacı olarak görmekten ziyade menfaatleri doğrultusunda kullanma amacı içerisindedir. Oyun oynama tavrını takınan mükellefler, ödedikleri vergileri azaltabilmek için devamlı olarak yasalardaki gri alanları (boşlukları) bulmaya çalışmaktadır.

Mükellefin bu tavırlarının her biri otoriteye karşı farklı sosyal mesafeyi ifade etmektedir. Bu tavırlardan sadakat ve teslimiyet düşük; direnç, ilgili kesme ve oyun oynama ise yüksek sosyal mesafeyi ifade etmektedir. Sadakat ve teslimiyet tavırları sistemle uyumlu tavırlar olarak dikkat çekmekte olup bu yönüyle birbirine benzemektedir. Ancak direnç ve ilgili kesme tavırlarını birbirinden ayırmak gerekmektedir. Çünkü direnç düzenleyici sisteme olan memnuniyetsizliği ifade ederken, vergi sistemi ile olan ilişkisinde devamlılık bulunmaktadır. Oysa ilgili kesme tavrında söz konusu sistemi tanımama ve onu tamamen reddetme söz konusudur. Bu tavrı takınan mükellef vergi sistemi ile olan ilişkisini kesmektedir. Oyun oynama tavrı ise kuralları yeniden tanımlayarak ya da onların etrafında dolaşmak suretiyle düzenleyici sınırlamalardan kaçmak için cesur bir eylemi ve daha fazla bir yaratıcılığı ifade etmektedir (Braithwaite, 2009:78).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda mükellef tavırlarının özelliklerini şu şekilde tabulaştırabilmek mümkündür.

Tablo 1. ATO Uyum Modelinde Mükellef Tavrılarının Özellikleri

Mükellef Tavrıları	Açıklama	Vergiye Uyum
Sadakat	Vergilemeye destek verdiğini açıklamak ve kişisel sorumluluklarını yerine getirmeyi gönüllü bir şekilde kabul etmek	Sisteme uyum söz konusudur.
Teslimiyet	Otoritenin gücünü kabul etmek ve onları mutlu tutmak	Sisteme karşı uyum söz konusudur
Direnç	Vergi otoritesine karşı çıkmak ve otoriteyi sahip olduğu gücü kötüye kullanmakla suçlamak	Karşı gelme direnci söz konusudur. Uyumsuz bir tavır olarak nitelenir
İlgiyi kesmek	Otoritenin taleplerini ve tehditlerini ciddiye almamak	Uyumsuz bir tavidir. Sistemi ciddiye almayarak, sistemle ilişki kesilmektedir.
Oyun oynamak	Vergiye minimize etmekten zevk almak	Ciddiye almama, dikkate değer bulmama gibi karşı gelme tepkileri söz konusudur.

Kaynak: Braithwaite, Valerie (2009); “Resisting and Dismissing Authority in a Democracy”, *Defiance in Taxation and Governance*, Edward Elgar Publishing Limited, s. 38.

ATO uyum piramidi, mükellef tavrılarına karşı uygulanacak olan stratejilerde anlam bulmaktadır. Vergi idaresinin temel hareket noktası, mükellefi uyum piramidinin alt noktalarına doğru çekmektir. Bu amaç doğrultusunda uygulanan stratejiler; kolaylaştırmak, yardım etmek, denetim yoluyla engellemek ve kanunun bütün gücünü kullanmak şeklinde dört başlık altında toplanabilir.

- *Kolaylaştırmak:* Kolaylaştırma stratejisi, sadakat tavrını benimseyen mükelleflere yönelik olarak uygulanmaktadır. Bu stratejide temel amaç; seminer, eğitim, uyum maliyetlerini azaltma, toplumla danışıklık içinde olma gibi yöntemlerle mükellefin vergiye uyumunu desteklemektir (ATO, 2010: 13).
- *Yardım Etmek:* Yardım etme stratejisi, vergiye uyum gösteren fakat bu uyumu her daim gerçekleştiremeyen yani teslimiyet tavrını takınan mükelleflere yönelik bir stratejidir. Bu doğrultuda vergi idaresi; mükelleflere haklarını ve yükümlülüklerini anlatma,

onların isteklerine ve sorunlarına zamanında yanıt verme, mükelleflerle basit ve anlaşılır bir dil kullanma gibi yöntemler izlemektedir(ATO, 2010: 13).

- *Denetim Yoluyla Engellemek:* Vergi idaresi denetim yoluyla, uyumsuz davranan mükellefleri tespit etmek ve mükelleflerin uyumsuz davranışlarını engellemek istemektedir. Vergi idaresi bu amaçla mükellefle ilişkisi olan kişilerle bağlantı kurmak, mükellefiyetle ilgili olarak oluşturulmuş veri tabanlarına devamlılığı sağlamak ve vergiye direnç gösteren mükelleflerin mal varlığını ve banka hesaplarını kontrol etmek gibi çeşitli stratejiler uygulamaktadır (Morris ve Lonsdale, 2004: 72).
- *Kanunun Bütün Gücünü Kullanmak:* Kanunun bütün gücünü kullanma, vergiye uyum göstermemeye kesin olarak karar vermiş olan mükelleflere karşı hayata geçirilmektedir. Bu strateji ile vergi idaresi kendisi ile ilişkisi kesen mükellefleri tekrar sisteme dahil etmek istemektedir. Vergi idaresi bu amaçla iflas ve tasfiyeleri takip etmek; davalar üzerinde eksik kalan cezai işlemleri tamamlamak ve reklamlar aracılığıyla tüm kovuşturmaları kamuoyuna duyurma ve teşhir etme gibi çeşitli stratejiler uygulamaktadır (Morris ve Lonsdale, 2004: 72).

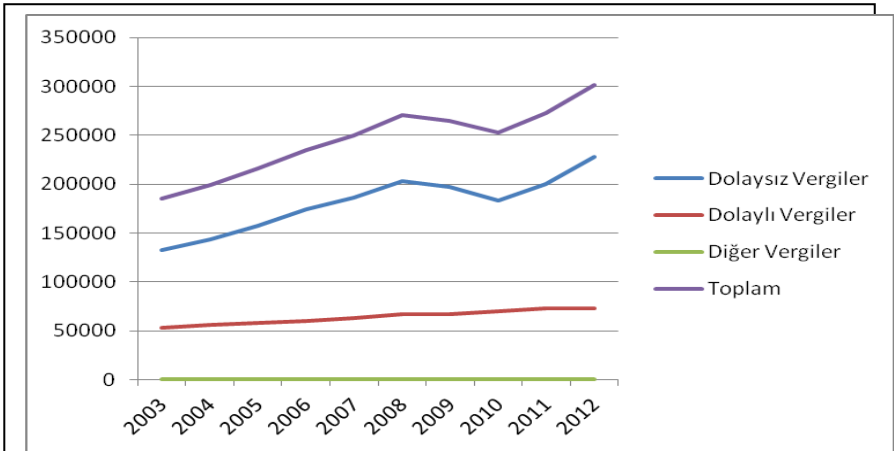
Yukarıdaki stratejilerden görüldüğü üzere, ATO Uyum Modeline göre mükelleflerin vergi uyum sürecinde kanuni yaptırımlar tek başına yeterli değildir. Kanuni yaptırımların yanı sıra eğitim, ikna ve diyalog gibi stratejilerde mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmasında ve sürdürülmesinde önemli karar girdileri konumundadır. Uyum Modelinde mükellefin vergiye uyum sürecindeki aksamalar süreklilik arz ederse sert ekonomik ve kanuni yaptırımlar devreye girmektedir (Kirchler, 2007:190).

4.2. Avustralya Vergi İdaresi Uyum Modelinin Uygulama Sonuçları

Avustralya duyarlı regülasyon sistemine geçtikten sonra vergileme alanında çok önemli başarılar elde edilmiştir. Duyarlı regülasyon sisteminin uygulanmasıyla birlikte vergi uyum maliyetleri azalmış, idarenin kaynakları etkin bir şekilde kullanılmış, vergi sisteminde istikrar (devamlılık) sağlanmış ve vergi mevzuatın niteliği ile kapsamı değişmiştir (ATO, 2000:8-9).

ATO Uyum Modelinin uygulama sonuçlarını daha somuta indirgeyerek ele aldığında bakılması gereken ilk gösterge, vergi gelirlerindeki değişimdir. Grafik 1’de Avustralya’daki vergi gelirlerinin gelişimi gösterilmiştir.

Grafik 1. ATO Vergi Gelirleri (2003-2012)

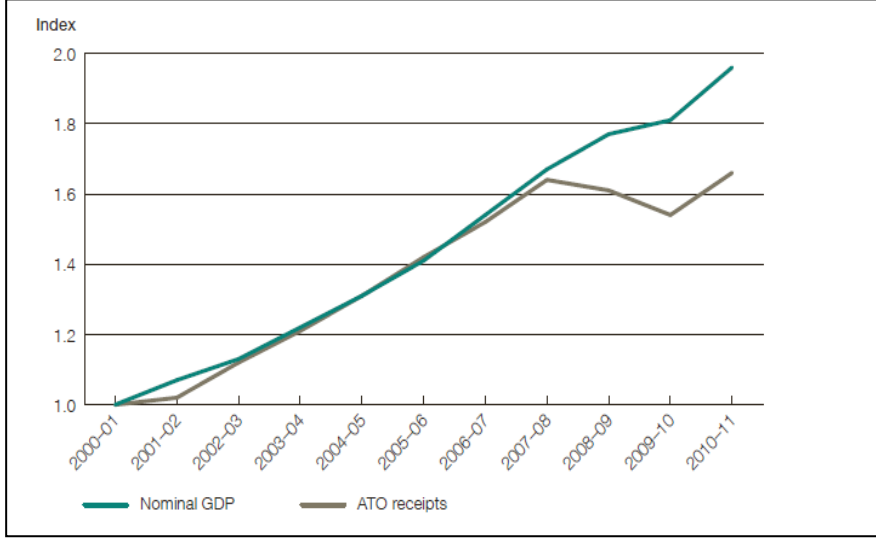


Kaynak: ATO (Australian Taxation Office), (2012a), “Commissioner of Taxation Annual report 2011–12” <http://annualreport.ato.gov.au/>, Erişim tarihi:02.01.2013

Avustralya’da duyarlı regülasyon stratejisinin uygulanmaya başladığı 2000’li yıllardan itibaren vergi gelirleri artan bir seyir izlemiştir. Vergi gelirleri özellikle dolaysız vergi ağırlıklı bir yapıda artış eğilimindedir. Ancak konjonktürel gelişmeler vergi gelirlerini doğrudan etkilemiştir. Grafik 1’de 2008 yılının son aylarında ortaya çıkan ve dünyanın birçok ülkesini olumsuz yönde etkileyen finansal krizin etkisi dolaysız vergiler açısından oldukça net ortaya konulmuştur. Ancak krizin vergi sistemine yansımaları, 2011 yılından itibaren etkisini kaybetmiş ve vergi gelirleri artma eğilimini sürdürmüştür.

Vergi gelirlerindeki bu artış eğilimi, nominal gayri safi yurtiçi hasıla ile paraleldir. Bu yönüyle Avustralya’da duyarlı regülasyon stratejisi ile birlikte konjonktürel gelişmelere bağlı bir vergi sistemi hayata geçirilmiştir. Vergi gelirleri ile gayrisafı yurtiçi hasıla arasındaki ilişki, 2000-2010 yılları itibariyle Grafik 2’de gösterilmiştir.

Grafik 2. Vergi Gelirleri ile Gayrisafi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişki (2000-2010)



Kaynak: ATO (Avustralian Taxation Office), (2011a), “Commissioner of Taxation Annual report 2010–11”
<http://www.ato.gov.au/content/downloads/cr00295453ar1011.pdf>, Erişim tarihi:02.01.2013.

Grafik 1’de görüldügü üzere küresel finansal krizin etkisini göstermeye başladıgı döneme kadar vergi sistemi oldukça esnek bir yapıda iken; krizle birlikte vergi esnekliğinde bir azalma ortaya çıkmıştır. Ancak 2009 yılından itibaren vergi esnekliği yeniden artmaya başlamıştır.

ATO Uyum Modeli’nin başlangıç yılları olan 2000’li yıllardan itibaren ortaya çıkan bu olumlu göstergeler, gelir vergisi beyannamelerinin verilme zamanına ve beyanların doğruluğuna ilişkin çeşitli istatistiklerle desteklenmektedir. Tablo 2’de gelir vergisi beyannamesinin kanunun ngrdg tarihler içerisinde verilme yüzdeleri gösterilmiştir.

Tablo 2. Gelir Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı

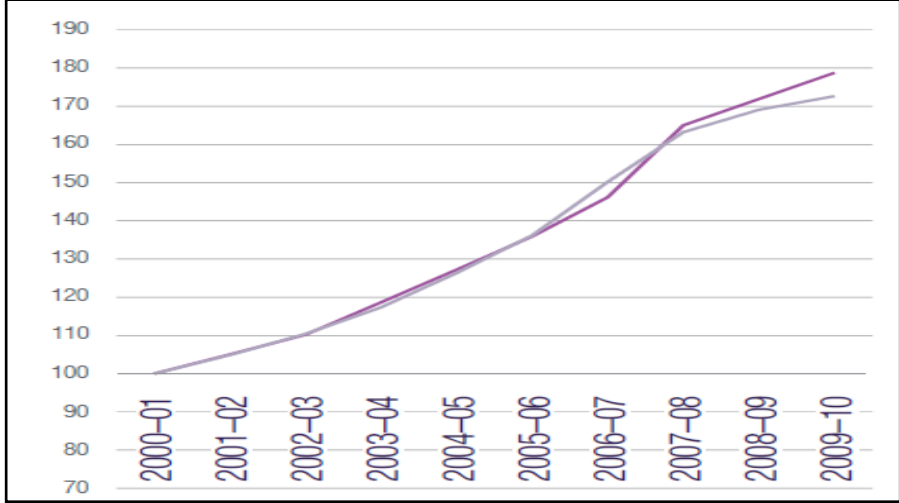
	2005–06	2006–07	2007–08	2008–09	2009–10
	%	%	%	%	%
Bireyler	79.1	80.0	84.3	88.4	88.2
Kurumlar	71.5	71.0	76.6	76.8	76.3
Toplam	78.4	79.2	83.6	86.7	86.4

Kaynak: ATO (Avustralian Taxation Office), (2011b), “Commissioner of Taxation Annual report 2010–11” <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cr00295453ar1011.pdf>, Erişim tarihi:02.01.2013

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, ATO'nun uygulamış olduğu denetim stratejisinin başarılı olduğu görülecektir. Avustralya'da ATO denetim stratejisinin uygulanmasıyla birlikte hem gelir vergisi beyannamesinin sayısında artış yaşanmış hem de verilen beyannamelerin doğru zamanda verilmesi sağlanmıştır. Şöyle ki; 2005 yılında mükelleflerin toplam % 78.4'ü gelir vergisi beyannamelerini zamanında verirken; bu oran 2010 yılında % 86.4'e yükselmiştir. ATO denetim stratejisi, beyannamelerin sayısında artış sağlamanın yanı sıra beyannamelerin doğruluğuna da katkı sağlamıştır. Grafik 3'de mükelleflerin beyanları ile Avustralya İstatistik Kurumu'nun verileri birbirleriyle karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Grafik 3'de Avustralya Ulusal Hesapları işgücü ücret ödemeleri verileri ile gelir vergisi beyannamelerinden hesaplanan ücret ve maaşlar arasında çok yakın bir korelasyonun olduğu görülmektedir. Bu güçlü korelasyon, beyan esasına dayalı olan ve geniş bir mükellef tabanını kapsayan Avustralya vergi sisteminin etkin işlediğini göstermektedir. Bu korelasyon ayrıca, mükellef beyanlarının doğruluğunu göstermekte olduğundan vergiye gönüllü uyuma işaret etmektedir.

Grafik 3. Gelir Vergisinin Doğru Beyan Edilme Düzeyi

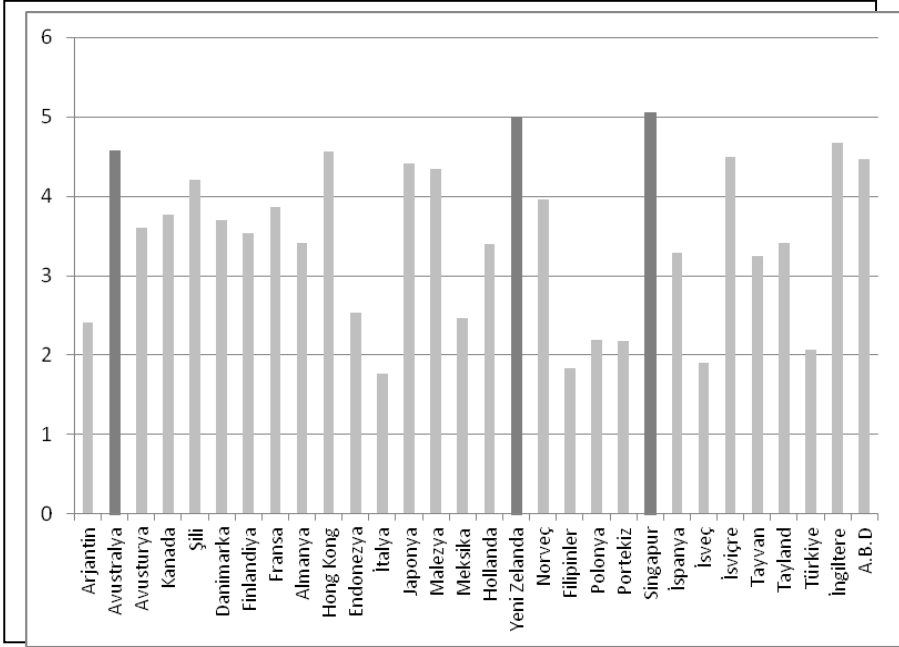


Kaynak: ATO (Avustralian Taxation Office), (2012b) “Compliance Program 2012-2013”

<http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00326650.htm>,
05.01.2013.

Avustralya'da uygulanan duyarlı regülasyon stratejisi ile birlikte mükelleflerin vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyumunda bir iyileşme görülmüştür. Vergi uyum indeksi verilerine göre Avustralya, vergi uyumu ve ahlakı açısından dünyada ilk sıralarda yer almaktadır. Grafik 4'de, OECD ülkelerindeki vergi ahlakı ile ilişkili vergi uyum göstergelerine yer verilmiştir.

Grafik 4. Vergi Ahlakı ile İlişkili Vergi Uyumu Göstergeleri



Kaynak: Belkaoui, Ahmed Riahi (2004); “Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 13, pp. 135–143.

Grafik 4'de görüldüğü üzere Avustralya, 0-6 arasındaki vergi uyumu indeksine göre OECD ülkeleri içerisinde ilk üç arasındadır. Vergi uyumu indeksinde birinci sırada Singapur, ikinci sırada ise Yeni Zelanda bulunmaktadır. Bu üç ülkede duyarlı regülasyon temeline dayalı vergileme modelini kullanması, söz konusu modelin başarısını ortaya koymakta ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna işaret etmektedir.

4.3. ATO Uyum Modeline Yönelik Eleştiriler

Duyarlı regülasyon stratejisini vergileme alanında uygulayan ülkelerde oldukça başarılı sonuçlar elde edilmiştir. Bu yönüyle duyarlı regülasyon, vergi sisteminde etkinliği arayan ülkeler açısından önerilebilecek bir sistem niteliğindedir. Ancak bu sistem bazı konularda eleştirilmektedir.

Yapılan eleştiriler ağırlıklı olarak duyarlı regölasyon stratejisinin temelini oluşturan uyum piramidine yöneliktir. Eleştiriler üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar (Baldwin ve Julia Black, 2007:6-8);

- Hareket tarzı veya kavramsal açıdan eleştiriler
- Modelin uygulanmasına yönelik eleştiriler
- Modelin yapısına yönelik eleştiriler

Hareket tarzı açısından yapılan eleştiri, bazı durumlarda piramidin üst kısmına basamak basamak çıkmanın uygun olmayacağı eleştirisidir. Örneğin mevcut risklerin kontrol altında tutulabileceği bir basamaktaki stratejileri uygulamak yerine, piramidin daha üstünde yer alan basamaklardaki stratejilerin uygulanması uygun olmayabilir. Yine aynı şekilde piramidin üst basamaklarındaki stratejileri uygulamak daha öncelikli olabilir (Murphy, 2004:610).

Modelin uygulanmasına yönelik eleştiri ise piramidin üst basamaklarından alt basamaklarına doğru bir hareketin her zaman kolay olmayacağı ile ilgilidir. Başka bir ifadeyle, mükellefin şiddet düzeyi az olan bir yaptırım yerine fazla olan bir cezai yaptırımı kabullenmesinin çok kolay olmayacağı ifade edilmektedir. Aynı zamanda piramidin üstünde sürekli cezai yaptırımların olacağına yönelik tehditler, piramidin alt kısımlarındaki gönüllü uyum sürecini zorlaştırmaktadır (Haines, 1997:219).

Modele yapısal yönden yapılan eleştiri ise vergi idaresinin duyarlı regölasyon piramidinde yer alan yaptırımları uygulaması sonucunda oluşan baskının mükellef davranışlarını şekillendirdiği iddiasıdır. Oysaki mükellef davranışları sadece regölasyonlar sonucu oluşan baskılardan değil; aynı zamanda faaliyette bulunulan sektörlerdeki yapı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan rekabetin baskıcı zorlamalarına göre de şekillenmektedir (Scholz, 1984:397-401).

5. Sonuç ve Değerlendirme

Geçmişten bugüne devletler vergi hasılatını artırmak için bir takım regölasyon stratejileri uygulamıştır. Özellikle geçmiş dönemlerde geleneksel regölasyon sistemi olarak da bilinen komut-kontrol regölasyon sistemi sıkça uygulanmış ancak yeteri kadar etkili olmadığı için farklı arayışlara konu olmuştur. Bu kapsamda Avustralya duyarlı regölasyon sistemi adı altında yeni bir sistemi yürürlüğe koymuş ve bunun sonucu olarak da vergileme alanında önemli başarılar elde etmiştir. Bu başarının

arkasında yatan temel unsur ise duyarlı regülasyon sisteminin mükellef odaklı bir sistem olmasıdır. Bu sistemde mükellefin tutum ve davranışlarını etkileyen faktörler dikkate alınarak vergiye gönüllü uyum arttırılmaya çalışılmaktadır. Bu yönüyle duyarlı regülasyon sisteminin arkasında yatan temel amaç, mükellefin sisteme olan devamlılığını sağlamaktır.

Duyarlı regülasyon sisteminde mükellef davranışları ne olursa olsun öncelikle mükellefler ikna edilmeye çalışılmaktadır. Eğer mükellefler bütün iyi niyetli çabalara rağmen olumsuz tutumlarını sürdürmeye devam ederlerse sistem otomatik olarak duyarlı regülasyondan geleneksel regülasyona geçmektedir. Bir başka deyişle, regülasyonun şiddet düzeyi giderek artmaktadır. Bundan dolayı duyarlı regülasyon sistemi kıstasa kıstas bir sistemdir ve mükellef davranışlarına göre regülasyonun şiddet düzeyi ayarlanmaktadır.

Avustralya duyarlı regülasyon sisteminin işleyişini Uyum Modeli olarak adlandırılan bir model ile somutlaştırmıştır. Söz konusu modelde duyarlı regülasyon sisteminden beklenen faydalar çeşitli stratejilerin gerçekleştirilmesine bağlanmıştır. Bu stratejiler kolaylaştırma, yardım etme, denetim yoluyla engelleme ve kanunun bütün gücünü kullanma adı altında yürütülmüştür. Bu farklı stratejilerin uygulanması sonucu vergi mevzuatının açık, net ve anlaşılır olması sağlanmış, mükellefin vergi mevzuatının karmaşıklığından kaynaklanan vergi uyum maliyetleri azalmış, mükellefle vergi idaresi arasında karşılıklı bir güven ilişkisi oluşmuş ve toplumun vergi idaresine olan güveni artmıştır. Bunların yanı sıra duyarlı regülasyon sistemi reformist bir yapıyı gündeme getirmiş olup; bu yapı vergi sistemindeki eksikliklerin giderilmesine neden olmuştur. Böylelikle vergi sisteminden ve vergi idaresinden kaynaklanan sorunlar nedeniyle uyumsuzluk gösteren mükelleflerin sisteme tekrar uyum göstermeleri sağlanmıştır.

Genel anlamda değerlendirildiğinde Avustralya, duyarlı regülasyon uygulamasıyla birlikte vergileme alanında önemli başarılar elde etmiştir. Avustralya uygulamış olduğu bu sistemle diğer ülkelerin de dikkatini çekmiş ve Yeni Zelanda başta olmak üzere Singapur ve Doğu Timur gibi ülkelerde duyarlı regülasyon stratejisini vergileme alanında uygulamıştır. Avustralya'nın elde ettiği başarıların benzerleri, söz konusu ülkelerde de yaşanmıştır. Bu açıdan bakıldığında duyarlı regülasyon sisteminin mükellef odaklı bir yaklaşım sunarak, mükellef davranışlarını etkileyen faktörleri bir bütün olarak ele alarak ve vergi idaresi ile mükellef arasında karşılıklı güven ve işbirliğini hedefleyerek vergiye gönüllü uyumu sağlamada önemli bir vergi politikası aracı haline geldiği ifade edilebilir.

Kaynakça

- AG (2007); *Best Practice Regulation Handbook*, Canberra.
- ATO (Avustralian Taxation Office) (2000); *Cooperative Compliance: Working with Large Business in the New Tax System*, http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/ATO_Cooperativecompliance.pdf, (Erişim Tarihi: 26.11.2012).
- ATO (2010); “Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Sorumlulukları Bildirgesi/Bilmeniz Gerekenler”, <http://www.ag.gov.au/cca/COR34094-taxpayerscharter-turkish.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.02.2011).
- ATO (2011), “Commissioner of Taxation Annual report 2010–11” <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cr00295453ar1011.pdf>, (Erişim tarihi:02.01.2013).
- ATO (2012a), “Commissioner of Taxation Annual report 2011–12” <http://annualreport.ato.gov.au/>, (Erişim tarihi:02.01.2013).
- ATO (2012b) “Compliance Program 2012-2013” <http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00326650.htm>, 05.01.2013.
- Ayres, I., and Braithwaite J., (1992); *Responsive Regulation Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, Newyork.
- Baldwin, R. And Black J., (2007); “Really Responsive Regulation”, *Society and Economy Working Papers* 15, s. 6-8.
- Belkaoui, A.R., (2004); “Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 13, pp. 135–143.
- Benk, S., (2006); “Çevresel Dışsallıklarının İselleştirilmesinde Kullanılan Regölasyon ve Hukuki Sorumluluk Sistemlerinin Değerlendirilmesi” *Çimento İşveren Dergisi*, Sayı: 5, Cilt: 20.
- Boucher, T., (1993); “Risk Management on a Market Segmented Basis” in Peter Grabosky and John Braithwaite (eds), *Business Regulation and Australia’s Future*, Avustralian Institute of Criminology, Canberra.
- Braithwaite, J., (2002); *Restorative Justice and Responsive Regulation*, Oxford Univ. Press, Oxford.
- Braithwaite, V., (2003a); “Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions”, *Taxing Democracy*, Valerie Braithwaite (ed.), *Ashgate Publishing*, UK.

- Braithwaite, V., (2003b); "Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System" in Valerie Braithwaite (ed), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*, Ashgate Publication, pp. 271-290.
- Braithwaite, V., (2007); "Responsive Regulation and Taxation Introduction", *Law and Policy*, Vol: 29, No: 1.
- Braithwaite, V., (2009); "Resisting and Dismissing Authority in a Democracy", *Defiance in Taxation and Governance*, Edward Elgar Publishing Limited, UK.
- Costello, P., (1998); "Tax Reform Not a New Tax, A New Tax System", *The Howard Governments Plan for a New Tax System*, Canberra.
- Çetin, T., (2009); "Regülasyonun Etkinlik Analizi ve Regülasyon Türleri", *Çimento İşveren Dergisi*, Issue 1, Vol: 23, pp. 22-38.
- Frey, S.B., (2003); "Deterrence and Tax Morale in the European Union" *European Review*, Vol: 11, No: 3, pp. 385-406.
- Hainess, F., (1997); *Corporate Regulation: Beyond Punish or Persuade*, Oxford University Press, Oxford.
- Kirchler, E., (2007); *The Economist Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, New York.
- Leviner, S., (2008); "A New Era of Tax Enforcement: From Big Stick to Responsive Regulation", *Regulation and Governance*, Vol: 2 pp. 360-380.
- Morris, T. and Michele L.,(2004); "Translating Compliance Model into Practical Reality", <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/04moori.pdf>. (Erişim Tarihi: 10.03.2011).
- Murphy, K., (2004); Moving Towards a More Effective Model of Regulatory Enforcement in the Australian Taxation Office, *British Tax Review*
- Murphy, Kristina, (2004); "Moving Towards A More Effective Model Of Regulatory Enforcement in The Australian Taxation Office", Centre for Tax System Integrity, Canberra.
- Royston, M., (1979), *Pollution Prevention Pays*, Pergamon Pres, Oxford.
- Sarısoy, S., (2010); "Düzenleyici Devlet ve Regülasyon Uygulamalarının Etkinliği Üzerine Tartışmalar", *Maliye Dergisi*, Sayı: 159.
- Selznick, P., (1992); *The Moral Commonwealth: Social Theory and the Promise of Community*, University of California Press, Berkeley.
- Scholz, J., (1984); "Voluntary Compliance and Regulatory Enforcement", *Law and Policy*, pp. 386-404.

- Sparrow, M., (2000); “The Regulatory Craft: Controlling Risks, Solving Problems and Managing Compliance”, Washington, DC.
- Syrett, K., (2000), “ İngiltere’de Özelleştirme: Siyasal ve Hukuksal Temelleri”, 12 Mayıs 2000 tarihinde A.Ü, Siyasal Bilgiler Fakültesinde yapılan aynı adlı seminer, Ankara.
- Tepe, B. ve Ardiyok Ş., (2004); “Devlete Yeni Rol: Regülasyon”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 37, sayı:1 s. 105-130.
- Tunçer, M.,(2002) “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 57.Cilt, Sayı 3.

