



www.turkishstudies.net/economy

Turkish Studies - Economics, Finance, Politics

eISSN: 2667-5625

Research Article / Araştırma Makalesi



Silent Justice and Transaction Costs: A Comparative New Institutional Economics and Procedural Justice Analysis of Tax Dispute Resolution in MINT Economies

Sessiz Adalet ve İşlem Maliyetleri: MINT Ekonomilerinde Vergi Uyuşmazlığı Çözümünün Yeni Kurumsal İktisat ve Usul Adaleti Perspektifinden Karşılaştırmalı Analizi

Cemil Altun*

Abstract: The escalating judicial workload in modern tax governance has made the resolution of tax disputes through administrative and alternative mechanisms a critical necessity. However, existing research often emphasizes technical efficiency and collection rates, neglecting the impact of procedural justice on institutional trust, property rights, and transaction costs. This study aims to analyze how non-judicial tax dispute resolution mechanisms in MINT countries (Mexico, Indonesia, Nigeria, and Türkiye) are structured based on procedural justice principles and how these design differences influence economic uncertainty. An integrated methodology is employed, combining qualitative institutional comparison with a descriptive analysis of administrative performance indicators from the IMF (2026). An eight-dimensional analytical matrix, comprising consistency, neutrality, accuracy, correctability, representativeness, adherence to ethical standards, accessibility, and proportionality, is used to evaluate the institutional architectures within the domain of “silent justice.” Findings indicate that Mexico’s independent tax ombudsman (PRODECON) and Türkiye’s preventive mechanisms like the ‘invitation to explanation’ provide inclusive structures that enhance accessibility and accuracy. Conversely, Nigeria’s 50% security deposit barrier and Indonesia’s severe financial sanctions (up to 60%) represent extractive institutional features that escalate transaction costs and hinder justice access. The study concludes that procedural justice-based systems are strategic governance tools that secure property rights and generate institutional trust. Strengthening the institutional independence of dispute resolution bodies and reducing financial barriers are essential for enhancing the legitimacy and long-term economic performance of tax systems.

Keywords: Procedural Justice, Tax Dispute Resolution, New Institutional Economics, MINT Economies, Transaction Costs, Administrative Performance Indicators.

Öz: Modern vergi yönetiminde giderek ağırlaşan yargısal iş yükü, vergi uyuşmazlıklarının idari ve alternatif mekanizmalar yoluyla çözüme kavuşturulmasını kritik bir zorunluluk hâline getirmiştir. Bununla birlikte mevcut araştırmalar genellikle teknik verimlilik ile tahsilat oranlarını öne çıkarmakta; usul adaletinin kurumsal

* Lecturer Dr., Aksaray University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance
Öğr. Gör. Dr., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü
ORCID <https://orcid.org/0000-0002-7914-8125>
cemilaltun@aksaray.edu.tr

Cite as/ Atıf: Altun, C. (2026). Silent justice and transaction costs: A comparative new institutional economics and procedural justice analysis of tax dispute resolution in MINT economies / Sessiz adalet ve işlem maliyetleri: MINT ekonomilerinde vergi uyuşmazlığı çözümünün yeni kurumsal iktisat ve usul adaleti perspektifinden karşılaştırmalı analizi. *Turkish Studies – Economics, Finance, Politics* 21(3), 4121-4200. Ankara Bilim University Publications. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.90263>

Received/Geliş: 23 March/Mart 2026

Accepted/Kabul: 15 September/Eylül 2026

Published/Yayın: 25 September/Eylül 2026

Checked by plagiarism software



güven, mülkiyet hakları ve işlem maliyetleri üzerindeki etkisini göz ardı etmektedir. Bu çalışma, MINT ülkelerindeki (Meksika, Endonezya, Nijerya ve Türkiye) yargı dışı vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının usul adaleti ilkeleri temelinde nasıl tasarlandığını ve bu tasarimsal farklılıkların ekonomik belirsizliği nasıl etkilediğini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Araştırmada, nitel kurumsal karşılaştırma ile IMF'nin (2026) idari temel performans göstergelerine dayalı betimsel analizini birleştiren bütünsel bir yöntem benimsenmiştir. Kurumsal mimarileri “sessiz adalet” bağlamında değerlendirmek üzere; tutarlılık, tarafsızlık, doğruluk, düzeltilebilirlik, temsil edilebilirlik, etik standartlara bağlılık, erişilebilirlik ve ölçülülük boyutlarından oluşan sekiz boyutlu bir analitik matris kullanılmaktadır. Bulgular, Meksika'daki bağımsız vergi ombudsmanı (PRODECON) ile Türkiye'deki izaha davet gibi önleyici mekanizmaların, erişilebilirliği ve doğruluğu artıran kapsayıcı yapılar sunduğunu göstermektedir. Buna karşın Nijerya'daki %50 teminat engeli ve Endonezya'daki (%60'a varan) ağır mali yaptırımlar, işlem maliyetlerini artıran ve adalete erişimi engelleyen sömürücü kurumsal özellikleri temsil etmektedir. Çalışma, usul adaletine dayalı sistemlerin, mülkiyet haklarını güvence altına alan ve kurumsal güven üreten stratejik yönetim araçları olduğu sonucuna varmaktadır. Vergi sistemlerinin meşruiyetini ve uzun vadeli ekonomik performansını artırmak için, uyuşmazlık çözüm organlarının kurumsal bağımsızlığının güçlendirilmesi ve finansal engellerin azaltılması temel bir gerekliliktir.

Anahtar Kelimeler: Usul Adaleti, Vergi Uyuşmazlığı Çözümü, Yeni Kurumsal İktisat, MINT Ekonomileri, İşlem Maliyetleri, İdari Performans Göstergeleri.

Structured Abstract:

Aim: The aim of this study is to comparatively analyze the institutional architecture of non-judicial tax dispute resolution mechanisms in the MINT economies (Mexico, Indonesia, Nigeria, and Türkiye) and examine how their procedural justice configurations influence transaction costs, property rights protection, and long-term economic uncertainty. While traditional tax compliance literature primarily explains tax compliance through rational choice models emphasizing audit probabilities, deterrence mechanisms, and collection efficiency (Allingham & Sandmo, 1972), this deterrence-based perspective does not fully explain the “tax compliance puzzle” (Kirchler, 2007). Consequently, an important gap remains in the literature: existing research gives limited attention to the role of procedural fairness in shaping institutional trust and the indirect economic costs associated with legal uncertainty. This research is necessary because pre-litigation administrative dispute resolution, often described as “silent justice” (Daly, 2020), is more than a technical administrative function; it plays a central role in shaping the relationship between the state and the taxpayer (Feld & Frey, 2002). By integrating ‘new institutional economics’ (North, 1990) with the procedural justice framework of Tyler and Lind (1992), this study addresses this gap by showing how different institutional designs, ranging from inclusive to extractive arrangements, influence imposition costs and transaction barriers in developing economies.

Method: This study combines qualitative institutional legal analysis with a descriptive quantitative assessment of administrative performance data. The dataset comprises current tax legislation, institutional reports, and dispute statistics from the four MINT countries, which were cross-checked against the 2026 International Monetary Fund (IMF) tax administration key performance indicators. The analysis is limited to pre-litigation administrative mechanisms and does not include judicial proceedings. To evaluate the institutional architecture of each country, the study developed an eight-dimensional analytical matrix. The matrix builds on Leventhal’s (1980) procedural justice criteria (consistency, neutrality, accuracy, correctability, representativeness, and adherence to ethical standards) by incorporating two additional dimensions of administrative justice: accessibility (the absence of financial or geographical barriers) and proportionality (balancing dispute resolution costs with the actual magnitude of the dispute) (Cane, 2011). The dispute resolution systems of the four countries were classified as “strong,” “moderate,” or “weak” across the eight dimensions. To compare formal legal provisions with administrative practice, these qualitative assessments were compared with IMF performance indicators, specifically targeting the volume of digital service contacts, the mandatory nature of internal reviews, and the structural presence of independent external review bodies.

Findings: The comparative institutional analysis identifies clear differences in the design and performance of non-judicial tax dispute resolution systems across the MINT economies. These differences are reflected in both the qualitative assessment and the IMF performance indicators. Specifically, Mexico demonstrated the highest overall procedural justice performance; PRODECON’s organizational independence contributes to institutional neutrality, with approximately 69% of conclusive agreement applications resolved through non-adversarial mediation (De Anda Anaya, 2023). Mexico also provides free legal representation for tax disputes below approximately one million Mexican pesos and recorded 12,446,252 online taxpayer service contacts in 2022 (IMF, 2026), indicating a high level of administrative accessibility. Conversely, Indonesia’s dispute resolution system is characterized by strict financial sanctions that weaken proportionality and accessibility, while mandatory internal reviews conducted within the Directorate General of Taxes (DJP) limit institutional neutrality. This pattern is consistent with evidence showing that approximately 75% of disputed cases are ultimately decided in favor of taxpayers by the courts (Dwiputri, 2012). Nigeria recorded the lowest procedural justice performance, characterized by federal-state jurisdictional conflicts, presumptive profit assessments (Oladele et al., 2022), and a “pay first, appeal later” rule requiring a 50% security deposit (Chime et al., 2024). Together with litigation periods extending to 20 years (Akano & Ahmad, 2025), these requirements severely increase transaction costs. Meanwhile, Türkiye presents a mixed institutional performance; it performs strongly in accuracy and accessibility through free administrative applications, preventive mechanisms such as the invitation to explanation (Çiçek & Güneş, 2019), and 26,153 online service contacts recorded in 2023. However, institutional neutrality remains limited as settlement commissions operate within the administrative hierarchy, and Law No. 7524 enacted in 2024 excludes principal tax amounts from the scope of settlement (Yigit, 2025). Taken together, the comparative findings indicate that institutional independence, accessibility, and proportionality are the procedural justice dimensions most consistently associated with stronger administrative dispute resolution performance across the MINT economies.

Conclusion: The findings indicate that non-judicial tax dispute resolution mechanisms extend beyond their administrative function and constitute an important governance instrument for protecting property rights, reducing economic uncertainty, and strengthening institutional trust (Murphy, 2005; North, 1990). Unlike previous studies that primarily examine tax dispute resolution from deterrence or administrative efficiency perspectives, this study provides a comparative institutional framework that integrates 'new institutional economics' and procedural justice theory to evaluate non-judicial tax dispute resolution systems across the MINT economies. The comparative analysis shows that equitable legal access is consistently associated with inclusive institutional models and higher levels of voluntary compliance, whereas more restrictive institutional arrangements are associated with weaker taxpayer engagement (Acemoglu & Robinson, 2012). In contrast to deterrence-oriented approaches, the analysis further suggests that punitive frameworks, such as Indonesia's 60% penalty and Nigeria's 50% security deposit requirement, may weaken administrative legitimacy while increasing transaction costs. These results have several policy implications for strengthening tax dispute resolution systems in developing economies. First, strengthening the functional and budgetary independence of dispute resolution bodies could improve institutional neutrality, as illustrated by the Mexican PRODECON model. Second, reducing financial barriers to administrative review, for example by replacing fixed security deposit requirements with more proportionate risk-based mechanisms, could improve access to dispute resolution. Third, expanding the use of digital preventive compliance tools may help resolve taxpayer discrepancies before formal audit procedures begin. Finally, improving transparency through publicly accessible administrative precedents and strengthening procedural justice training for tax officials may further support a service-oriented and trust-based tax administration.

Keywords: Procedural Justice, Tax Dispute Resolution, New Institutional Economics, MINT Economies, Transaction Costs, Administrative Performance Indicators

ملخص منظم:

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى إجراء تحليل مقارنة للبنية المؤسسية لآليات تسوية المنازعات الضريبية خارج نطاق القضاء في (المكسيك، وإندونيسيا، ونيجيريا، وتركيا)، ودراسة كيفية تأثير ترتيبات العدالة الإجرائية في تلك الآليات على تكاليف MINT اقتصادات دول المعاملات، وحماية حقوق الملكية، وعدم اليقين الاقتصادي على المدى الطويل. وفي حين أن الأدبيات التقليدية المتعلقة بالامتثال الضريبي تفسر الامتثال الضريبي في المقام الأول من خلال نماذج الاختيار العقلاني التي تركز على احتمالات التدقيق وآليات الردع وكفاءة التحصيل (Kirchler، 2007). «فإن هذه المنظور القائم على الردع لا يفسر بشكل كامل» لغز الامتثال الضريبي (Allingham & Sandmo، 1972) وبالتالي، لا تزال هناك فجوة مهمة في الأدبيات: فالأبحاث الحالية تولي اهتماماً محدوداً لدور العدالة الإجرائية في تشكيل الثقة المؤسسية والتكاليف الاقتصادية غير المباشرة المرتبطة بعدم اليقين القانوني. وتعد هذه الدراسة ضرورية لأن تسوية النزاعات الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء، والتي هي أكثر من مجرد وظيفة إدارية فنية؛ فهي تلعب دوراً محورياً في تشكيل العلاقة بين (Daly، 2020) «غالباً ما توصف بـ«العدالة الصامتة مع إطار العدالة الإجرائية (North، 1990) «من خلال دمج» الاقتصاد المؤسسي الجديد (Feld & Frey، 2002) الدولة ودافع الضرائب الذي وضعه تايلر وليند (1992)، تعالج هذه الدراسة هذه الفجوة من خلال إظهار كيفية تأثير التصاميم المؤسسية المختلفة، التي تتراوح بين الترتيبات الشاملة والترتيبات الاستغلالية، على تكاليف فرض الضرائب وحواجز المعاملات في الاقتصادات النامية.

المنهجية: تجمع هذه الدراسة بين التحليل القانوني المؤسسي النوعي والتقييم الكمي الوصفي لبيانات الأداء الإداري. تتألف مجموعة والتي، MINT، البيانات من التشريعات الضريبية الحالية، والتقارير المؤسسية، وإحصاءات النزاعات من البلدان الأربعة الأعضاء في مجموعة يقتصر التحليل على الآليات (IMF). تمت مقارنتها مع مؤشرات الأداء الرئيسية لإدارة الضرائب لعام 2026 الصادرة عن صندوق النقد الدولي الإدارية السابقة للتقاضي ولا يشمل الإجراءات القضائية. لتقييم البنية المؤسسية لكل بلد، طورت الدراسة مصفوفة تحليلية ذات ثمانية أبعاد وتستند المصفوفة إلى معايير العدالة الإجرائية التي وضعها ليفينثال (1980) (الاتساق، والحياد، والدقة، وقابلية التصحيح، والتمثيلية، والالتزام بالمعايير الأخلاقية) من خلال دمج بعدين إضافيين للعدالة الإدارية: سهولة الوصول (غياب الحواجز المالية أو الجغرافية) والتناسب (الموازنة بين تكاليف تسوية النزاعات وحجم النزاع الفعلي) (كين، 2011). وقد صنفت أنظمة تسوية المنازعات في البلدان الأربعة على أنها «قوية» أو «متوسطة» أو «ضعيفة» عبر الأبعاد الثمانية. ولمقارنة الأحكام القانونية الرسمية بالممارسات الإدارية، تمت مقارنة هذه التقييمات النوعية بمؤشرات الأداء الخاصة بصندوق النقد الدولي، مستهدفة على وجه التحديد حجم الاتصالات المتعلقة بالخدمات الرقمية، والطبيعة الإلزامية للمراجعات الداخلية، والوجود الهيكلي لهيئات مراجعة خارجية مستقلة.

النتائج: يحدد التحليل المؤسسي المقارن اختلافات واضحة في تصميم وأداء أنظمة تسوية المنازعات الضريبية غير القضائية عبر، تتعكس هذه الاختلافات في كل من التقييم النوعي ومؤشرات الأداء الخاصة بصندوق النقد الدولي. وعلى وجه التحديد، MINT اقتصادات دول في الحياض المؤسسي، مع PRODECON أظهرت المكسيك أعلى أداء إجمالي في مجال العدالة الإجرائية؛ حيث يسهم الاستقلال التنظيمي - كما توفر المكسيك تمثيلاً (De Anda Anaya، 2023) حل ما يقرب من 69٪ من طلبات التسوية النهائية من خلال الوساطة غير التنزاعية قانونياً مجاناً للنزاعات الضريبية التي تقل قيمتها عن حوالي مليون بيزو مكسيكي، وسجلت 12,446,252 اتصالاً عبر الإنترنت لخدمات دافعي الضرائب في عام 2022 (صندوق النقد الدولي، 2026)، مما يشير إلى مستوى عالٍ من سهولة الوصول الإداري. وعلى النقيض من ذلك، يتميز نظام تسوية المنازعات في إندونيسيا بفرض عقوبات مالية صارمة تضعف مبدأ التناسب وإمكانية الوصول، في حين أن المراجعات الداخلية

تحد من الحياض المؤسسي. ويتوافق هذا النمط مع الأدلة التي تشير إلى أن حوالي (DJP) الإلزامية التي تُجرى داخل المديرية العامة للضرائب سجلت نيجيريا أدنى مستوى (Dwiputri, 2012) من القضايا المتنازع عليها تُحسم في النهاية لصالح دافعي الضرائب من قبل المحاكم 75% من الأداء في مجال العدالة الإجرائية، الذي يتسم بنزاعات الاختصاص القضائي بين الحكومة الاتحادية والولايات، وتقديرات الأرباح الافتراضية إلى جانب (Chime et al., 2024) «ادفع أولاً، واستأنف لاحقاً» التي تتطلب إيداع ضمان بنسبة 50 (Oladele et al., 2022)، فترات التقاضي التي تمتد إلى 20 عامًا (أكانو وأحمد، 2025)، تؤدي هذه المتطلبات إلى زيادة كبيرة في تكاليف المعاملات. وفي الوقت نفسه تُظهر تركيا أداءً مؤسسياً متبايناً؛ فهي تحقق أداءً قوياً في الدقة وسهولة الوصول من خلال التطبيقات الإدارية المجانية، والآليات الوقائية مثل الدعوة إلى تقديم توضيح (تشيكي و غونيش، 2019)، و 26,153 اتصالاً بالخدمات عبر الإنترنت تم تسجيلها في عام 2023. ومع ذلك، لا تزال الحياض المؤسسي محدوداً، حيث تعمل لجان التسوية ضمن التسلسل الهرمي الإداري، كما أن القانون رقم 7524 الصادر في عام 2024 يستبعد، وبشكل عام، تشير النتائج المقارنة إلى أن الاستقلال المؤسسي، وسهولة الوصول (Yigit, 2025) المبالغ الضريبية الأساسية من نطاق التسوية MINT. والتناسب هي أبعاد العدالة الإجرائية الأكثر ارتباطاً بشكل ثابت بأداء أقوى في مجال تسوية النزاعات الإدارية عبر اقتصادات مجموعة

الخلاصة: تشير النتائج إلى أن آليات تسوية المنازعات الضريبية غير القضائية تتجاوز وظيفتها الإدارية وتشكل أداة حوكمة مهمة وعلى عكس الدراسات (Murphy, 2005؛ North, 1990) لحماية حقوق الملكية، والحد من عدم اليقين الاقتصادي، وتعزيز الثقة المؤسسية السابقة التي تركز بشكل أساسي على دراسة تسوية النزاعات الضريبية من منظور الردع أو الكفاءة الإدارية، توفر هذه الدراسة إطاراً مؤسسياً مقارناً يدمج «الاقتصاد المؤسسي الجديد» ونظرية العدالة الإجرائية لتقييم أنظمة تسوية النزاعات الضريبية غير القضائية عبر اقتصادات دول، ويظهر التحليل المقارن أن الوصول القانوني العادل يرتبط باستمرار بالنماذج المؤسسية الشاملة ومستويات أعلى من الامتثال الطوعي MINT. في حين ترتبط الترتيبات المؤسسية الأكثر تقييداً بمشاركة أضعف من جانب دافعي الضرائب (أسيموغلو وروبسون، 2012). وعلى النقيض من النهج الموجهة نحو الردع، يشير التحليل كذلك إلى أن الأطر العقابية، مثل الغرامة البالغة 60% في إندونيسيا وشرط الإيداع الضماني بنسبة 50% في نيجيريا، قد تضعف الشرعية الإدارية بينما تزيد من تكاليف المعاملات. ولهذه النتائج عدة انعكاسات سياسية لتعزيز أنظمة تسوية 50% المنازعات الضريبية في الاقتصادات النامية. أولاً، يمكن أن يؤدي تعزيز الاستقلال الوظيفي والميزاني لهيئات تسوية المنازعات إلى تحسين المكسكي. ثانياً، قد يؤدي تقليل الحواجز المالية التي تعترض المراجعة الإدارية، على PRODECON الحياض المؤسسي، كما يتضح من نموذج سبيل المثال عن طريق استبدال متطلبات الدائع الضمانية الثابتة بآليات أكثر تناسباً قائمة على المخاطر، إلى تحسين الوصول إلى آليات تسوية المنازعات. ثالثاً، قد يساعد توسيع نطاق استخدام الأدوات الرقمية للامتثال الوقائي في حل التباينات المتعلقة بالمكلفين قبل بدء إجراءات التدقيق الرسمية. وأخيراً، فإن تحسين الشفافية من خلال إتاحة السوايق الإدارية للجمهور وتعزيز التدريب على العدالة الإجرائية لموظفي الضرائب قد يدعم بشكل أكبر إدارة ضريبية موجهة نحو الخدمة وقائمة على الثقة

تكاليف MINT، الكلمات المفتاحية: العدالة الإجرائية، تسوية المنازعات الضريبية، الاقتصاد المؤسسي الجديد، اقتصادات المعاملات، مؤشرات الأداء الإداري

Résumé Structuré:

Objectif: L'objectif de cette étude est d'analyser de manière comparative l'architecture institutionnelle des mécanismes extrajudiciaires de règlement des litiges fiscaux dans les économies MINT (Mexique, Indonésie, Nigeria et Turquie) et d'examiner comment leurs configurations en matière de justice procédurale influencent les coûts de transaction, la protection des droits de propriété et l'incertitude économique à long terme. Alors que la littérature traditionnelle sur l'observance fiscale explique principalement ce phénomène à l'aide de modèles de choix rationnel mettant l'accent sur les probabilités de contrôle, les mécanismes de dissuasion et l'efficacité du recouvrement (Allingham & Sandmo, 1972), cette perspective fondée sur la dissuasion n'explique pas entièrement le « mystère de l'observance fiscale » (Kirchler, 2007). Par conséquent, une lacune importante subsiste dans la littérature : les recherches existantes accordent une attention limitée au rôle de l'équité procédurale dans la formation de la confiance institutionnelle et aux coûts économiques indirects associés à l'incertitude juridique. Cette recherche est nécessaire car le règlement administratif des litiges en amont de la procédure judiciaire, souvent qualifié de « justice silencieuse » (Daly, 2020), est plus qu'une simple fonction administrative technique ; il joue un rôle central dans la définition de la relation entre l'État et le contribuable (Feld & Frey, 2002). En intégrant la « nouvelle économie institutionnelle » (North, 1990) au cadre de justice procédurale de Tyler et Lind (1992), cette étude comble cette lacune en montrant comment différentes conceptions institutionnelles, allant de dispositifs inclusifs à des dispositifs extractifs, influencent les coûts de perception et les obstacles aux transactions dans les économies en développement.

Méthode: Cette étude combine une analyse juridique institutionnelle qualitative avec une évaluation quantitative descriptive des données de performance administrative. L'ensemble de données comprend la législation fiscale en vigueur, les rapports institutionnels et les statistiques sur les litiges des quatre pays du groupe MINT, qui ont été recoupés avec les indicateurs clés de performance de l'administration fiscale du Fonds monétaire international (FMI) pour 2026. L'analyse se limite aux mécanismes administratifs préalables au contentieux et n'inclut pas les procédures judiciaires. Afin d'évaluer l'architecture institutionnelle de chaque

pays, l'étude a élaboré une matrice analytique à huit dimensions. Cette matrice s'appuie sur les critères de justice procédurale de Leventhal (1980) (cohérence, neutralité, exactitude, possibilité de rectification, représentativité et respect des normes éthiques) en y intégrant deux dimensions supplémentaires de la justice administrative : l'accessibilité (l'absence d'obstacles financiers ou géographiques) et la proportionnalité (l'équilibre entre les coûts de résolution des litiges et l'ampleur réelle du litige) (Cane, 2011). Les systèmes de règlement des litiges des quatre pays ont été classés comme « solides », « modérés » ou « faibles » selon ces huit dimensions. Afin de comparer les dispositions juridiques formelles aux pratiques administratives, ces évaluations qualitatives ont été croisées avec les indicateurs de performance du FMI, en ciblant spécifiquement le volume de contacts liés aux services numériques, le caractère obligatoire des réexamens internes et l'existence structurelle d'organismes de contrôle externes indépendants.

Résultats: L'analyse institutionnelle comparative met en évidence des différences nettes dans la conception et le fonctionnement des systèmes non judiciaires de règlement des litiges fiscaux au sein des économies MINT. Ces différences se reflètent tant dans l'évaluation qualitative que dans les indicateurs de performance du FMI. Plus précisément, le Mexique a affiché la meilleure performance globale en matière de justice procédurale ; l'indépendance organisationnelle de la PRODECON contribue à la neutralité institutionnelle, environ 69 % des demandes d'accord définitif étant résolues par une médiation non contradictoire (De Anda Anaya, 2023). Le Mexique offre également une représentation juridique gratuite pour les litiges fiscaux d'un montant inférieur à environ un million de pesos mexicains et a enregistré 12 446 252 contacts en ligne avec les contribuables en 2022 (FMI, 2026), ce qui témoigne d'un niveau élevé d'accessibilité administrative. À l'inverse, le système de règlement des litiges de l'Indonésie se caractérise par des sanctions financières strictes qui affaiblissent la proportionnalité et l'accessibilité, tandis que les réexamens internes obligatoires menés au sein de la Direction générale des impôts (DJP) limitent la neutralité institutionnelle. Cette tendance concorde avec les données montrant qu'environ 75 % des affaires litigieuses sont finalement tranchées en faveur des contribuables par les tribunaux (Dwiputri, 2012). Le Nigeria a enregistré les plus mauvais résultats en matière de justice procédurale, caractérisés par des conflits de compétence entre l'État fédéral et les États fédérés, des évaluations des bénéfices sur la base de présomptions (Oladele et al., 2022) et une règle du type « payer d'abord, faire appel ensuite » exigeant un dépôt de garantie de 50 % (Chime et al., 2024). Conjuguées à des durées de procédure pouvant atteindre 20 ans (Akano & Ahmad, 2025), ces exigences alourdissent considérablement les coûts de transaction. Quant à la Turquie, elle présente un bilan institutionnel mitigé ; elle affiche de bons résultats en matière de précision et d'accessibilité grâce à des demandes administratives gratuites, à des mécanismes préventifs tels que l'invitation à s'expliquer (Çiçek & Güneş, 2019) et aux 26 153 contacts enregistrés via les services en ligne en 2023. Toutefois, la neutralité institutionnelle reste limitée, car les commissions de règlement opèrent au sein de la hiérarchie administrative, et la loi n° 7524 promulguée en 2024 exclut les montants de l'impôt principal du champ d'application du règlement (Yiğit, 2025). Dans l'ensemble, les résultats comparatifs indiquent que l'indépendance institutionnelle, l'accessibilité et la proportionnalité sont les dimensions de la justice procédurale les plus systématiquement associées à de meilleures performances en matière de règlement des litiges administratifs dans les économies MINT.

Conclusion: Les résultats indiquent que les mécanismes extrajudiciaires de règlement des litiges fiscaux dépassent leur simple fonction administrative et constituent un instrument de gouvernance important pour la protection des droits de propriété, la réduction de l'incertitude économique et le renforcement de la confiance institutionnelle (Murphy, 2005 ; North, 1990). Contrairement aux études précédentes qui examinent principalement le règlement des litiges fiscaux sous l'angle de la dissuasion ou de l'efficacité administrative, la présente étude propose un cadre institutionnel comparatif intégrant la « nouvelle économie institutionnelle » et la théorie de la justice procédurale afin d'évaluer les systèmes extrajudiciaires de règlement des litiges fiscaux dans les économies MINT. L'analyse comparative montre qu'un accès équitable à la justice est systématiquement associé à des modèles institutionnels inclusifs et à des niveaux plus élevés d'adhésion volontaire, tandis que des dispositifs institutionnels plus restrictifs sont associés à un engagement plus faible des contribuables (Acemoglu & Robinson, 2012). Contrairement aux approches axées sur la dissuasion, l'analyse suggère en outre que les cadres punitifs, tels que la pénalité de 60 % en Indonésie et l'exigence d'un dépôt de garantie de 50 % au Nigeria, peuvent affaiblir la légitimité administrative tout en augmentant les coûts de transaction. Ces résultats ont plusieurs implications politiques pour le renforcement des systèmes de règlement des litiges fiscaux dans les économies en développement. Premièrement, le renforcement de l'indépendance fonctionnelle et budgétaire des organismes de règlement des litiges pourrait améliorer la neutralité institutionnelle, comme l'illustre le modèle mexicain PRODECON. Deuxièmement, la réduction des

obstacles financiers à la révision administrative, par exemple en remplaçant les exigences de dépôt de garantie fixe par des mécanismes plus proportionnés et fondés sur le risque, pourrait améliorer l'accès au règlement des litiges. Troisièmement, le recours accru à des outils numériques de conformité préventive pourrait contribuer à résoudre les divergences avec les contribuables avant le début des procédures d'audit formelles. Enfin, l'amélioration de la transparence grâce à la mise à disposition du public des précédents administratifs et le renforcement de la formation des agents du fisc en matière de justice procédurale pourraient contribuer davantage à une administration fiscale axée sur le service et fondée sur la confiance.

Mots-clés: justice procédurale, règlement des litiges fiscaux, nouvelle économie institutionnelle, économies MINT, coûts de transaction, indicateurs de performance administrative

Resumen Estructurado:

Objetivo: El objetivo de este estudio es analizar comparativamente la arquitectura institucional de los mecanismos extrajudiciales de resolución de litigios fiscales en las economías MINT (México, Indonesia, Nigeria y Turquía) y examinar cómo sus configuraciones de justicia procesal influyen en los costes de transacción, la protección de los derechos de propiedad y la incertidumbre económica a largo plazo. Si bien la literatura tradicional sobre el cumplimiento tributario explica este fenómeno principalmente a través de modelos de elección racional que hacen hincapié en las probabilidades de auditoría, los mecanismos de disuasión y la eficiencia en la recaudación (Allingham y Sandmo, 1972), esta perspectiva basada en la disuasión no explica por completo el «rompecabezas del cumplimiento tributario» (Kirchler, 2007). En consecuencia, sigue existiendo una importante laguna en la literatura: las investigaciones existentes prestan una atención limitada al papel de la equidad procesal en la configuración de la confianza institucional y a los costes económicos indirectos asociados a la incertidumbre jurídica. Esta investigación es necesaria porque la resolución administrativa de controversias previa al litigio, a menudo descrita como «justicia silenciosa» (Daly, 2020), es más que una función administrativa técnica; desempeña un papel central en la configuración de la relación entre el Estado y el contribuyente (Feld y Frey, 2002). Al integrar la «nueva economía institucional» (North, 1990) con el marco de justicia procesal de Tyler y Lind (1992), este estudio aborda esta laguna mostrando cómo los diferentes diseños institucionales, que van desde los acuerdos inclusivos hasta los extractivos, influyen en los costes de recaudación y las barreras de transacción en las economías en desarrollo.

Método: Este estudio combina el análisis jurídico-institucional cualitativo con una evaluación cuantitativa descriptiva de los datos sobre el rendimiento administrativo. El conjunto de datos comprende la legislación fiscal vigente, los informes institucionales y las estadísticas sobre litigios de los cuatro países MINT, que se cotejaron con los indicadores clave de rendimiento de la administración tributaria del Fondo Monetario Internacional (FMI) para 2026. El análisis se limita a los mecanismos administrativos previos al litigio y no incluye los procedimientos judiciales. Para evaluar la arquitectura institucional de cada país, el estudio desarrolló una matriz analítica de ocho dimensiones. La matriz se basa en los criterios de justicia procesal de Leventhal (1980) —coherencia, neutralidad, precisión, corregibilidad, representatividad y adhesión a las normas éticas— incorporando dos dimensiones adicionales de la justicia administrativa: la accesibilidad (la ausencia de barreras económicas o geográficas) y la proporcionalidad (el equilibrio entre los costes de resolución de litigios y la magnitud real del litigio) (Cane, 2011). Los sistemas de resolución de litigios de los cuatro países se clasificaron como «fuertes», «moderados» o «débiles» en las ocho dimensiones. Para comparar las disposiciones legales formales con la práctica administrativa, estas evaluaciones cualitativas se contrastaron con los indicadores de rendimiento del FMI, centrándose específicamente en el volumen de contactos de los servicios digitales, el carácter obligatorio de las revisiones internas y la presencia estructural de órganos de revisión externos independientes.

Resultados: El análisis institucional comparativo identifica diferencias claras en el diseño y el funcionamiento de los sistemas no judiciales de resolución de litigios fiscales en las economías del grupo MINT. Estas diferencias se reflejan tanto en la evaluación cualitativa como en los indicadores de rendimiento del FMI. En concreto, México mostró el mejor desempeño global en materia de justicia procesal; la independencia organizativa de la PRODECON contribuye a la neutralidad institucional, y aproximadamente el 69 % de las solicitudes de acuerdo definitivo se resuelven mediante mediación no contenciosa (De Anda Anaya, 2023). México también ofrece representación jurídica gratuita para controversias fiscales por importes inferiores a aproximadamente un millón de pesos mexicanos y registró 12 446 252 contactos de atención al

contribuyente en línea en 2022 (FMI, 2026), lo que indica un alto nivel de accesibilidad administrativa. Por el contrario, el sistema de resolución de litigios de Indonesia se caracteriza por estrictas sanciones económicas que debilitan la proporcionalidad y la accesibilidad, mientras que las revisiones internas obligatorias llevadas a cabo en el seno de la Dirección General de Impuestos (DJP) limitan la neutralidad institucional. Este patrón concuerda con los datos que muestran que aproximadamente el 75 % de los casos litigados son resueltos en última instancia por los tribunales a favor de los contribuyentes (Dwiputri, 2012). Nigeria registró el peor desempeño en materia de justicia procesal, caracterizado por conflictos jurisdiccionales entre el Gobierno federal y los estados, liquidaciones basadas en beneficios presuntivos (Oladele et al., 2022) y una norma de «pagar primero, recurrir después» que exige un depósito de garantía del 50 % (Chime et al., 2024). Junto con unos plazos de litigio que se prolongan hasta los 20 años (Akano y Ahmad, 2025), estos requisitos aumentan considerablemente los costes de transacción. Por su parte, Turquía presenta un desempeño institucional mixto; destaca en precisión y accesibilidad gracias a las solicitudes administrativas gratuitas, a mecanismos preventivos como la invitación a dar explicaciones (Çiçek y Güneş, 2019) y a los 26 153 contactos de servicios en línea registrados en 2023. Sin embargo, la neutralidad institucional sigue siendo limitada, ya que las comisiones de conciliación operan dentro de la jerarquía administrativa, y la Ley n.º 7524, promulgada en 2024, excluye los importes principales de los impuestos del ámbito de la conciliación (Yiğit, 2025). En conjunto, los resultados comparativos indican que la independencia institucional, la accesibilidad y la proporcionalidad son las dimensiones de la justicia procesal que se asocian de forma más consistente con un mejor desempeño en la resolución de litigios administrativos en las economías MINT.

Conclusión: Los resultados indican que los mecanismos extrajudiciales de resolución de litigios fiscales van más allá de su función administrativa y constituyen un importante instrumento de gobernanza para proteger los derechos de propiedad, reducir la incertidumbre económica y reforzar la confianza institucional (Murphy, 2005; North, 1990). A diferencia de estudios anteriores que examinan principalmente la resolución de litigios fiscales desde las perspectivas de la disuasión o la eficiencia administrativa, este estudio ofrece un marco institucional comparativo que integra la «nueva economía institucional» y la teoría de la justicia procesal para evaluar los sistemas de resolución extrajudicial de litigios fiscales en las economías MINT. El análisis comparativo muestra que el acceso equitativo a la justicia se asocia de forma sistemática con modelos institucionales inclusivos y mayores niveles de cumplimiento voluntario, mientras que los acuerdos institucionales más restrictivos se asocian con una menor participación de los contribuyentes (Acemoglu y Robinson, 2012). En contraste con los enfoques orientados a la disuasión, el análisis sugiere además que los marcos punitivos, como la multa del 60 % de Indonesia y el requisito de depósito de garantía del 50 % de Nigeria, pueden debilitar la legitimidad administrativa al tiempo que aumentan los costes de transacción. Estos resultados tienen varias implicaciones políticas para el fortalecimiento de los sistemas de resolución de litigios fiscales en las economías en desarrollo. En primer lugar, reforzar la independencia funcional y presupuestaria de los órganos de resolución de litigios podría mejorar la neutralidad institucional, tal y como ilustra el modelo mexicano de la PRODECON. En segundo lugar, reducir las barreras financieras a la revisión administrativa — por ejemplo, sustituyendo los requisitos de depósito de garantía fijo por mecanismos más proporcionados basados en el riesgo— podría mejorar el acceso a la resolución de controversias. En tercer lugar, ampliar el uso de herramientas digitales de cumplimiento preventivo podría ayudar a resolver las discrepancias de los contribuyentes antes de que comiencen los procedimientos formales de auditoría. Por último, mejorar la transparencia mediante precedentes administrativos de acceso público y reforzar la formación en justicia procesal de los funcionarios fiscales podría contribuir aún más a una administración tributaria orientada al servicio y basada en la confianza.

Palabras clave: Justicia procesal, resolución de controversias fiscales, nueva economía institucional, economías MINT, costes de transacción, indicadores de rendimiento administrativo

结构化摘要:

目的: 本研究旨在对MINT经济体（墨西哥、印度尼西亚、尼日利亚和土耳其）中非司法税务争议解决机制的制度架构进行比较分析，并考察其程序正义配置如何影响交易成本、产权保护及长期经济不确定性。虽然传统的纳税遵从文献主要通过理性选择模型来解释纳税遵从现象，这些模型侧重于审计概率、威慑机制和征税效率（Allingham & Sandmo, 1972），但这种基于威慑的视角并

不能完全解释“纳税遵从之谜”（Kirchler, 2007）。因此，现有文献中仍存在一个重要空白：现有研究对程序公正在塑造制度信任以及与法律不确定性相关的间接经济成本方面所起的作用关注有限。这项研究是必要的，因为诉讼前的行政争议解决——通常被称为“沉默的正义”（Daly, 2020）——不仅仅是一项技术性的行政职能；它在塑造国家与纳税人之间的关系方面发挥着核心作用（Feld & Frey, 2002）。本研究通过将“新制度经济学”（North, 1990）与Tyler和Lind（1992）的程序正义框架相结合，阐明了从包容性到榨取性安排等不同制度设计如何影响发展中经济体的征税成本和交易壁垒，从而填补了这一研究空白。

方法：本研究将定性制度法律分析与对行政绩效数据的描述性定量评估相结合。数据集包括四个MINT国家的现行税收立法、制度报告和争议统计数据，这些数据已与2026年国际货币基金组织（IMF）税收征管关键绩效指标进行了交叉核对。分析仅限于诉讼前的行政机制，不包括司法程序。为了评估各国的制度架构，本研究构建了一个八维分析矩阵。该矩阵以莱文塔尔（Leventhal, 1980）的程序正义标准（一致性、中立性、准确性、可纠正性、代表性以及遵守伦理标准）为基础，并融入了行政正义的两个额外维度：可及性（不存在经济或地理障碍）和相称性（在争议解决成本与争议实际规模之间取得平衡）（Cane, 2011）。这四个国家的争议解决体系在八个维度上被划分为“强”、“中等”或“弱”三类。为了将正式法律规定与行政实践进行对比，将这些定性评估结果与国际货币基金组织的绩效指标进行了对照，具体针对数字服务联系量、内部审查的强制性以及独立外部审查机构的制度存在情况。

研究结果：比较制度分析揭示了MINT经济体在非司法税务争议解决体系的设计和绩效方面存在明显差异。这些差异既体现在定性评估中，也体现在国际货币基金组织的绩效指标中。具体而言，墨西哥在程序正义方面的整体表现最佳；PRODECON的组织独立性有助于维护制度中立性，约69%的最终协议申请通过非对抗性调解得到解决（De Anda Anaya, 2023）。此外，墨西哥还为涉案金额低于约100万墨西哥比索的税务争议提供免费法律代理服务，2022年在线纳税人服务接触量达12,446,252次（IMF, 2026），表明其行政可及性较高。相反，印度尼西亚的争议解决体系以严格的财务制裁为特征，这削弱了处罚的相称性与可及性；同时，在税务总局（DJP）内部进行的强制性复核限制了机构中立性。这一模式与现有证据相符：约75%的争议案件最终由法院裁定纳税人胜诉（Dwiputri, 2012）。尼日利亚在程序正义方面的表现最低，其特点包括联邦与州之间的管辖权冲突、推定利润评估（Oladele 等, 2022），以及要求缴纳50%保证金的“先缴税、后上诉”规则（Chime 等, 2024）。加之诉讼周期长达20年（Akano & Ahmad, 2025），这些要求极大地增加了交易成本。与此同时，土耳其的制度表现喜忧参半；其在准确性和可及性方面表现突出，这得益于免费的行政申请、诸如“邀请说明”等预防性机制（Çiçek & Güneş, 2019），以及2023年记录的26,153次在线服务联系。然而，由于和解委员会在行政层级体系内运作，且2024年颁布的第7524号法律将税款本金排除在和解范围之外（Yiğit, 2025），制度中立性仍显不足。综合来看，比较研究结果表明，在MINT经济体中，制度独立性、可及性和相称性是更强的行政争议解决绩效最密切相关的程序正义维度。

结论：研究结果表明，非司法税务争议解决机制不仅具有行政职能，更是保护财产权、降低经济不确定性以及增强制度信任的重要治理工具（Murphy, 2005；North, 1990）。与以往主要从威慑或行政效率角度考察税务争议解决的研究不同，本研究提供了一个融合“新制度经济学”与程序正义理论的比较制度框架，用于评估MINT经济体中的非司法税务争议解决体系。比较分析表明，公平的法律可及性始终与包容性制度模式及更高的自愿遵从度相关，而限制性更强的制度安排则与纳税人参与度较低相关（Acemoglu & Robinson, 2012）。与以威慑为导向的方法不同，分析进一步表明，惩罚性框架（如印度尼西亚的60%罚款和尼日利亚的50%保证金要求）可能会削弱行政合法性，同时增加交易成本。这些结果对于加强发展中国家的税务争议解决体系具有若干政策启示。首先，加强争议解决机构的功能和预算独立性可以提高制度中立性，墨西哥的PRODECON模式便是例证。其次，

降低行政复议的财务门槛——例如用更符合比例原则的基于风险的机制取代固定的保证金要求——可提高争议解决的可及性。第三，扩大数字化预防性合规工具的应用，有助于在正式审计程序开始前解决纳税人的申报差异。最后，通过公开行政先例提高透明度，并加强对税务官员的程序正义培训，可进一步支持以服务为导向、基于信任的税务管理。

关键词：程序正义、税务争议解决、新制度经济学、MINT经济体、交易成本、行政绩效指标

Структурированное Резюме:

Цель: Цель данного исследования заключается в сравнительном анализе институциональной архитектуры механизмов внесудебного урегулирования налоговых споров в странах MINT (Мексика, Индонезия, Нигерия и Турция) и изучении того, как их модели процессуальной справедливости влияют на транзакционные издержки, защиту прав собственности и долгосрочную экономическую неопределенность. Хотя в традиционной литературе по вопросам соблюдения налогового законодательства этот процесс в основном объясняется с помощью моделей рационального выбора, в которых акцент делается на вероятности проведения аудита, механизмах сдерживания и эффективности взимания налогов (Allingham & Sandmo, 1972), эта основанная на сдерживании точка зрения не дает полного объяснения «загадке соблюдения налогового законодательства» (Kirchler, 2007). Следовательно, в научной литературе сохраняется значительный пробел: в существующих исследованиях уделяется недостаточное внимание роли процессуальной справедливости в формировании институционального доверия и косвенных экономических издержек, связанных с правовой неопределенностью. Данное исследование необходимо, поскольку досудебное административное урегулирование споров, часто называемое «тихой справедливостью» (Daly, 2020), представляет собой нечто большее, чем техническую административную функцию; оно играет центральную роль в формировании отношений между государством и налогоплательщиком (Feld & Frey, 2002). Объединяя «новую институциональную экономику» (North, 1990) с концепцией процессуальной справедливости Тайлера и Линда (1992), данное исследование устраняет этот пробел, демонстрируя, как различные институциональные модели — от инклюзивных до экстрактивных — влияют на издержки взимания налогов и барьеры для транзакций в развивающихся экономиках.

Метод: данным исследованием сочетается качественный институционально-правовой анализ с описательной количественной оценкой данных об эффективности административной деятельности. Набор данных включает действующее налоговое законодательство, институциональные отчеты и статистику споров из четырех стран группы MINT, которые были сверены с ключевыми показателями эффективности налогового администрирования Международного валютного фонда (МВФ) на 2026 год. Анализ ограничивается досудебными административными механизмами и не включает судебные разбирательства. Для оценки институциональной архитектуры каждой страны в рамках исследования была разработана восьмимерная аналитическая матрица. Матрица основана на критериях процессуальной справедливости Левенталя (1980) (последовательность, нейтральность, точность, возможность исправления, репрезентативность и соблюдение этических норм) с включением двух дополнительных измерений административной справедливости: доступность (отсутствие финансовых или географических барьеров) и соразмерность (соотношение затрат на урегулирование споров с фактическим масштабом спора) (Cane, 2011). Системы урегулирования споров в четырех странах были классифицированы как «сильные», «умеренные» или «слабые» по всем восьми измерениям. Для сопоставления формальных правовых положений с административной практикой эти качественные оценки были сопоставлены с показателями эффективности МВФ, в частности с учетом объема обращений в цифровые службы, обязательного характера внутренних пересмотров и структурного наличия независимых внешних органов пересмотра.

Результаты: Сравнительный институциональный анализ выявляет четкие различия в структуре и эффективности систем внесудебного урегулирования налоговых споров в странах MINT. Эти различия отражены как в качественной оценке, так и в показателях эффективности МВФ. В частности, Мексика продемонстрировала самые высокие общие показатели процессуальной

справедливости; организационная независимость PRODECON способствует институциональной нейтральности, при этом примерно 69 % заявлений о заключении окончательного соглашения разрешаются посредством неконфликтной медиации (De Anda Anaya, 2023). Мексика также предоставляет бесплатное юридическое представительство в налоговых спорах на сумму до примерно одного миллиона мексиканских песо и в 2022 году зарегистрировала 12 446 252 обращения налогоплательщиков через онлайн-сервисы (МБФ, 2026), что свидетельствует о высоком уровне административной доступности. Напротив, система урегулирования споров в Индонезии характеризуется строгими финансовыми санкциями, которые ослабляют принципы соразмерности и доступности, в то время как обязательные внутренние пересмотры, проводимые в рамках Главного управления по налогам (DJP), ограничивают институциональную нейтральность. Эта картина согласуется с данными, свидетельствующими о том, что примерно 75 % спорных дел в конечном итоге решаются судами в пользу налогоплательщиков (Dwiputri, 2012). Нигерия продемонстрировала самые низкие показатели процессуальной справедливости, что обусловлено конфликтами юрисдикций между федеральным правительством и штатами, оценкой прибыли на основе презумпции (Oladele et al., 2022) и правилом «сначала плати, потом обжалуй», требующим внесения залога в размере 50 % (Chime et al., 2024). В сочетании с продолжительностью судебных разбирательств, достигающей 20 лет (Akano & Ahmad, 2025), эти требования значительно увеличивают транзакционные издержки. Между тем Турция демонстрирует неоднозначные институциональные показатели: она достигает высоких результатов в области точности и доступности благодаря бесплатным административным заявлениям, превентивным механизмам, таким как приглашение для дачи объяснений (Çiçek & Güneş, 2019), а также 26 153 обращения к онлайн-сервисам, зарегистрированным в 2023 году. Однако институциональная нейтральность остается ограниченной, поскольку урегулирующие комиссии действуют в рамках административной иерархии, а Закон № 7524, принятый в 2024 году, исключает основную сумму налога из сферы урегулирования (Йигит, 2025). В совокупности результаты сравнительного анализа показывают, что институциональная независимость, доступность и соразмерность являются аспектами процессуальной справедливости, наиболее последовательно связанными с более высокой эффективностью урегулирования административных споров в странах MINT.

Заключение: Полученные результаты указывают на то, что внесудебные механизмы урегулирования налоговых споров выходят за рамки своей административной функции и представляют собой важный инструмент управления, направленный на защиту прав собственности, снижение экономической неопределенности и укрепление доверия к институтам (Мерфи, 2005; Норт, 1990). В отличие от предыдущих исследований, в которых урегулирование налоговых споров рассматривалось преимущественно с точки зрения сдерживания или административной эффективности, данное исследование предлагает сравнительную институциональную концепцию, объединяющую «новую институциональную экономику» и теорию процессуальной справедливости для оценки систем внесудебного урегулирования налоговых споров в странах MINT. Сравнительный анализ показывает, что справедливый доступ к правосудию неизменно связан с инклюзивными институциональными моделями и более высоким уровнем добровольного соблюдения налогового законодательства, тогда как более ограничительные институциональные механизмы связаны с более слабой вовлеченностью налогоплательщиков (Acemoglu & Robinson, 2012). В отличие от подходов, ориентированных на сдерживание, анализ также показывает, что карательные механизмы, такие как 60-процентная штрафная санкция в Индонезии и требование о внесении 50-процентного гарантийного депозита в Нигерии, могут ослабить административную легитимность и одновременно увеличить транзакционные издержки. Эти результаты имеют ряд политических последствий для укрепления систем урегулирования налоговых споров в развивающихся странах. Во-первых, укрепление функциональной и бюджетной независимости органов по урегулированию споров может повысить институциональную нейтральность, как показывает мексиканская модель PRODECON. Во-вторых, снижение финансовых барьеров для административного пересмотра, например путем замены фиксированных требований о внесении гарантийного депозита на более соразмерные механизмы, основанные на оценке рисков, могло бы улучшить доступ к урегулированию споров. В-третьих, расширение использования цифровых инструментов профилактического обеспечения соблюдения налогового законодательства может помочь устранить несоответствия в отчетности налогоплательщиков до начала официальных процедур аудита. Наконец, повышение прозрачности за счет обнародования административных прецедентов и укрепление подготовки налоговых должностных лиц в области процессуальной справедливости могут

дополнительно способствовать формированию налоговой администрации, ориентированной на обслуживание и основанной на доверии.

Ключевые слова: процессуальная справедливость, урегулирование налоговых споров, новая институциональная экономика, страны с развивающейся экономикой (MINT), транзакционные издержки, показатели эффективности административной деятельности

संरचित सारांश:

उद्देश्य: इस अध्ययन का उद्देश्य MINT अर्थव्यवस्थाओं (मेक्सिको, इंडोनेशिया, नाइजीरिया और तुर्की) में गैर-न्यायिक कर विवाद समाधान तंत्रों की संस्थागत संरचना का तुलनात्मक विश्लेषण करना और यह जांचना है कि उनका प्रक्रियागत न्याय संरचनाएं लेनदेन लागत, संपत्ति अधिकारों की सुरक्षा और दीर्घकालिक आर्थिक अनिश्चितता को कैसे प्रभावित करती हैं।

जबकि पारंपरिक कर अनुपालन साहित्य मुख्य रूप से ऑडिट की संभावनाओं, निवारक तंत्रों और वसूली दक्षता पर जोर देने वाले तर्कसंगत विकल्प मॉडलों के माध्यम से कर अनुपालन की व्याख्या करता है (Allingham & Sandmo, 1972), यह निवारक-आधारित दृष्टिकोण "कर अनुपालन पहली" (Kirchler, 2007) की पूरी तरह से व्याख्या नहीं करता है। परिणामस्वरूप, साहित्य में एक महत्वपूर्ण अंतर बना हुआ है: मौजूदा शोध संस्थागत विश्वास को आकार देने में प्रक्रियात्मक निष्पक्षता की भूमिका और कानूनी अनिश्चितता से जुड़े अप्रत्यक्ष आर्थिक लागतों पर सीमित ध्यान देता है। यह शोध आवश्यक है क्योंकि मुकदमेबाजी से पहले का प्रशासनिक विवाद समाधान, जिसे अक्सर "मौन न्याय" (डैली, 2020) के रूप में वर्णित किया जाता है, एक तकनीकी प्रशासनिक कार्य से कहीं बढ़कर है; यह राज्य और करदाता के बीच संबंध को आकार देने में एक केंद्रीय भूमिका निभाता है (फेल्ड और फ्रे, 2002)।

'नए संस्थागत अर्थशास्त्र' (नॉर्थ, 1990) को टायलर और लंड (1992) के प्रक्रियात्मक न्याय ढांचे के साथ एकीकृत करके, यह अध्ययन यह दर्शाकर इस अंतर को दूर करता है कि कैसे समावेशी से लेकर शोषक व्यवस्थाओं तक, विभिन्न संस्थागत डिजाइन, विकासशील अर्थव्यवस्थाओं में आरोपण लागत और लेनदेन बाधाओं को प्रभावित करते हैं।

विधि: यह अध्ययन गुणात्मक संस्थागत कानूनी विश्लेषण को प्रशासनिक प्रदर्शन डेटा के वर्णनात्मक मात्रात्मक मूल्यांकन के साथ जोड़ता है।

डेटासेट में चार MINT देशों के वर्तमान कर कानून, संस्थागत रिपोर्ट और विवाद सांख्यिकी शामिल हैं, जिन्हें 2026 अंतर्राष्ट्रीय मुद्रा कोष (IMF) के कर प्रशासन के प्रमुख प्रदर्शन संकेतकों के साथ क्रॉस-चेक किया गया था। विश्लेषण मुकदमे से पहले के प्रशासनिक तंत्रों तक ही सीमित है और इसमें न्यायिक कार्यवाही शामिल नहीं है। प्रत्येक देश की संस्थागत संरचना का मूल्यांकन करने के लिए, अध्ययन ने एक आठ-आयामी विश्लेषणात्मक मैट्रिक्स विकसित किया। यह मैट्रिक्स लेवेंथल (1980) के प्रक्रियात्मक न्याय मानदंडों (सुसंगतता, तटस्थता, सटीकता, सुधार क्षमता, प्रतिनिधित्व, और नैतिक मानकों का पालन) पर आधारित है, जिसमें प्रशासनिक न्याय के दो अतिरिक्त आयाम शामिल हैं: सुलभता (वित्तीय या भौगोलिक बाधाओं का अभाव) और अनुपातबद्धता (विवाद समाधान की लागतों को विवाद की वास्तविक गंभीरता के साथ संतुलित करना) (केन, 2011)। चारों देशों की विवाद समाधान प्रणालियों को आठ आयामों में "मजबूत", "मध्यम" या "कमजोर" के रूप में वर्गीकृत किया गया था। औपचारिक कानूनी प्रावधानों की तुलना प्रशासनिक प्रथाओं से करने के लिए, इन गुणात्मक मूल्यांकनों की तुलना आईएमएफ प्रदर्शन संकेतकों से की गई, जिसमें विशेष रूप से डिजिटल सेवा संपर्कों की मात्रा, आंतरिक समीक्षाओं की अनिवार्य प्रकृति, और स्वतंत्र बाहरी समीक्षा निकायों की संरचनात्मक उपस्थिति को लक्षित किया गया।

निष्कर्ष: तुलनात्मक संस्थागत विश्लेषण MINT अर्थव्यवस्थाओं में गैर-न्यायिक कर विवाद समाधान प्रणालियों के डिजाइन और प्रदर्शन में स्पष्ट अंतर की पहचान करता है। ये अंतर गुणात्मक मूल्यांकन और IMF प्रदर्शन संकेतकों दोनों में परिलक्षित होते हैं। विशेष रूप से, मेक्सिको ने उच्चतम समग्र प्रक्रियात्मक न्याय प्रदर्शन का प्रदर्शन किया; प्रोडेकोन (PRODECON) की संगठनात्मक स्वतंत्रता संस्थागत तटस्थता में योगदान करती है, जिसमें लगभग 69% निर्णायक समझौता आवेदन गैर-विवादास्पद मध्यस्थता के माध्यम से हल किए गए (De Anda Anaya, 2023)।

मेक्सिको लगभग दस लाख मैक्सिकन पेसो से कम के कर विवादों के लिए मुफ्त कानूनी प्रतिनिधित्व भी प्रदान करता है और 2022 में 12,446,252 ऑनलाइन करदाता सेवा संपर्कों को दर्ज किया (IMF, 2026), जो प्रशासनिक सुलभता के उच्च स्तर को दर्शाता है। इसके विपरीत, इंडोनेशिया की विवाद समाधान प्रणाली सख्त वित्तीय प्रतिबंधों द्वारा विशेषता

है जो अनुपातबद्धता और सुलभता को कमजोर करते हैं, जबकि कर महानिदेशालय (DJP) के भीतर आयोजित अनिवार्य आंतरिक समीक्षाएं संस्थागत तटस्थता को सीमित करती हैं। यह पैटर्न उन सबूतों के अनुरूप है जो दर्शाते हैं कि लगभग 75% विवादित मामलों में अंततः अदालतों द्वारा करदाताओं के पक्ष में फैसला सुनाया जाता है (द्विपुत्री, 2012)। नाइजीरिया ने प्रक्रियात्मक न्याय में सबसे खराब प्रदर्शन दर्ज किया, जिसकी विशेषता संघीय-राज्य क्षेत्राधिकार संबंधी संघर्ष, अनुमानित लाभ मूल्यांकन (Oladele et al., 2022), और "पहले भुगतान करें, बाद में अपील करें" का नियम है, जिसके लिए 50% सुरक्षा जमा राशि की आवश्यकता होती है (Chime et al., 2024)। 20 वर्षों तक चलने वाली मुकदमेबाजी की अवधियों (अकानो और अहमद, 2025) के साथ, ये आवश्यकताएँ लेनदेन की लागत को गंभीर रूप से बढ़ाती हैं। इस बीच, तुर्की एक मिश्रित संस्थागत प्रदर्शन प्रस्तुत करता है; यह मुफ्त प्रशासनिक अनुप्रयोगों, स्पष्टीकरण के लिए निमंत्रण (Çiçek & Güneş, 2019) जैसे निवारक तंत्रों, और 2023 में दर्ज 26,153 ऑनलाइन सेवा संपर्कों के माध्यम से सटीकता और सुलभता में अच्छा प्रदर्शन करता है। हालांकि, संस्थागत तटस्थता सीमित रहती है क्योंकि समझौता आयोग प्रशासनिक पदानुक्रम के भीतर काम करते हैं, और 2024 में लागू कानून संख्या 7524 मुख्य कर राशि को समझौते के दायरे से बाहर रखता है (Yiğit, 2025)। कुल मिलाकर, तुलनात्मक निष्कर्ष इंगित करते हैं कि संस्थागत स्वतंत्रता, सुलभता और आनुपातिकता वे प्रक्रियागत न्याय के आयाम हैं जो MINT अर्थव्यवस्थाओं में मजबूत प्रशासनिक विवाद समाधान प्रदर्शन के साथ सबसे लगातार जुड़े हुए हैं।

निष्कर्ष: निष्कर्ष यह दर्शाते हैं कि गैर-न्यायिक कर विवाद समाधान तंत्र अपने प्रशासनिक कार्य से परे जाते हैं और संपत्ति अधिकारों की रक्षा करने, आर्थिक अनिश्चितता को कम करने, और संस्थागत विश्वास को मजबूत करने के लिए एक महत्वपूर्ण शासन उपकरण का गठन करते हैं (मर्फी, 2005; नॉर्थ, 1990)। पहले के अध्ययनों के विपरीत, जो मुख्य रूप से निवारक या प्रशासनिक दक्षता के दृष्टिकोण से कर विवाद समाधान की जांच करते हैं, यह अध्ययन एक तुलनात्मक संस्थागत ढांचा प्रदान करता है जो एमआईएनटी अर्थव्यवस्थाओं में गैर-न्यायिक कर विवाद समाधान प्रणालियों का मूल्यांकन करने के लिए 'नए संस्थागत अर्थशास्त्र' और प्रक्रियात्मक न्याय सिद्धांत को एकीकृत करता है। तुलनात्मक विश्लेषण से पता चलता है कि न्यायसंगत कानूनी पहुंच लगातार समावेशी संस्थागत मॉडलों और स्वैच्छिक अनुपालन के उच्च स्तर से जुड़ी हुई है, जबकि अधिक प्रतिबंधात्मक संस्थागत व्यवस्थाएं कमजोर करदाता सहभागिता से जुड़ी हुई हैं (असेमोल्लू और रॉबिन्सन, 2012)। निवारक-उन्मुख दृष्टिकोणों के विपरीत, विश्लेषण आगे यह भी सुझाव देता है कि दंडात्मक ढाँचे, जैसे कि इंडोनेशिया का 60% जुर्माना और नाइजीरिया की 50% सुरक्षा जमा आवश्यकता, प्रशासनिक वैधता को कमजोर कर सकते हैं और लेनदेन की लागत बढ़ा सकते हैं। इन परिणामों के विकासशील अर्थव्यवस्थाओं में कर विवाद समाधान प्रणालियों को मजबूत करने के लिए कई नीतिगत निहितार्थ हैं। पहला, विवाद समाधान निकायों की कार्यात्मक और बजटीय स्वतंत्रता को मजबूत करना संस्थागत तटस्थता में सुधार कर सकता है, जैसा कि मैक्सिकन PRODECON मॉडल द्वारा दर्शाया गया है। दूसरा, प्रशासनिक समीक्षा के लिए वित्तीय बाधाओं को कम करना, उदाहरण के लिए निश्चित सुरक्षा जमा आवश्यकताओं को अधिक अनुपातिक जोखिम-आधारित तंत्रों से बदलना, विवाद समाधान तक पहुंच में सुधार कर सकता है। तीसरा, डिजिटल निवारक अनुपालन उपकरणों के उपयोग का विस्तार करदाता विसंगतियों को औपचारिक ऑडिट प्रक्रियाएं शुरू होने से पहले हल करने में मदद कर सकता है। अंत में, सार्वजनिक रूप से सुलभ प्रशासनिक मिसालों के माध्यम से पारदर्शिता में सुधार करना और कर अधिकारियों के लिए प्रक्रियात्मक न्याय प्रशिक्षण को मजबूत करना, एक सेवा-उन्मुख और विश्वास-आधारित कर प्रशासन को और बढ़ावा दे सकता है।

कीवर्ड: प्रक्रियात्मक न्याय, कर विवाद समाधान, नई संस्थागत अर्थशास्त्र, MINT अर्थव्यवस्थाएं, लेनदेन लागत, प्रशासनिक प्रदर्शन संकेतक

Yapılandırılmış Özet:

Amaç: Bu çalışmanın amacı, MINT ekonomilerindeki (Meksika, Endonezya, Nijerya ve Türkiye) yargı dışı vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının kurumsal mimarisini karşılaştırmalı olarak analiz etmek ve bu mekanizmaların usul adaleti yapılarının işlem maliyetlerini, mülkiyet haklarının korunmasını ve uzun vadeli ekonomik belirsizliği nasıl etkilediğini incelemektir. Geleneksel vergiye uyum literatürü, vergiye uyumu temel olarak denetim olasılıklarını, caydırıcılık mekanizmalarını ve tahsilat verimliliğini vurgulayan rasyonel seçim modelleri aracılığıyla açıklarken (Allingham & Sandmo, 1972), caydırıcılığa dayalı bu perspektif "vergiye uyum bulmacasını" tam olarak izah edememektedir (Kirchler, 2007). Sonuç olarak literatürde önemli bir boşluk bulunmaktadır: Mevcut araştırmalar, kurumsal güvenin şekillenmesinde sürecin adil işleyişinin rolüne ve hukuki belirsizlikle ilişkili dolaylı ekonomik maliyetlere sınırlı düzeyde odaklanmaktadır. Literatürde sıklıkla "sessiz adalet" (Daly, 2020) olarak tanımlanan dava öncesi idari uyumsuzluk çözümü,

teknik bir idari işlevin ötesine geçerek devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin şekillenmesinde merkezi bir rol oynadığı için bu araştırma gereklidir (Feld & Frey, 2002). ‘Yeni kurumsal iktisat’ (North, 1990) ile Tyler ve Lind’in (1992) usul adaleti çerçevesini bütünleştiren bu çalışma; kapsayıcıdan sömürücü düzenlemelere kadar uzanan farklı kurumsal tasarımların, gelişmekte olan ekonomilerde tarhiyat maliyetlerini ve işlem engellerini nasıl etkilediğini göstererek söz konusu boşluğu doldurmaktadır.

Yöntem: Bu çalışma, nitel kurumsal hukuki analiz ile idari performans verilerine yönelik betimsel nicel değerlendirmeyi birleştirmektedir. Veri seti, dört MINT ülkesine ait güncel vergi mevzuatı, kurumsal raporlar ve uyumsuzluk istatistiklerinden oluşmakta olup; söz konusu veriler 2026 yılı Uluslararası Para Fonu (IMF) vergi idaresi temel performans göstergeleri ile çapraz kontrole tabi tutulmuştur. Analiz, dava öncesi idari mekanizmalarla sınırlandırılmış olup yargı süreçlerini kapsamamaktadır. Çalışmada, her bir ülkenin kurumsal mimarisini değerlendirmek amacıyla sekiz boyutlu analitik bir matris geliştirilmiştir. Geliştirilen matris, Leventhal’in (1980) usul adaleti kriterleri (tutarlılık, tarafsızlık, doğruluk, düzeltilebilirlik, temsil edilebilirlik ve etik standartlara bağlılık) üzerine inşa edilerek, idari adaletin iki ilave boyutunu yapıya dâhil etmektedir: erişilebilirlik (finansal veya coğrafi engellerin bulunmaması) ve ölçülülük (uyumsuzluk çözüm maliyetlerinin uyumsuzluğun fiili büyüklüğü ile dengelenmesi) (Cane, 2011). Dört ülkenin uyumsuzluk çözüm sistemleri bu sekiz boyut genelinde “güçlü, orta veya zayıf” olarak sınıflandırılmıştır. Resmî yasal hükümler ile idari uygulamaları karşılaştırmak amacıyla söz konusu nitel değerlendirmeler, özellikle dijital hizmet temaslarının hacmi, iç incelemelerin zorunlu yapısı ve bağımsız dış inceleme organlarının kurumsal varlığı hedeflenerek IMF performans göstergeleriyle kıyaslanmıştır.

Bulgular: Karşılaştırmalı kurumsal analiz, MINT ekonomilerindeki yargı dışı vergi uyumsuzluk çözüm sistemlerinin tasarımında ve performansında belirgin farklılıklar bulunduğunu tespit etmektedir. Bu farklılıklar hem nitel değerlendirmelere hem de IMF performans göstergelerine yansımaktadır. Spesifik olarak Meksika, en yüksek genel usul adaleti performansını sergilemiştir; PRODECON’un örgütsel bağımsızlığı kurumsal tarafsızlığa katkı sağlamakta olup, kesin uzlaşma başvurularının yaklaşık %69’u çekişmesiz arabuluculuk yoluyla çözüme kavuşturulmuştur (De Anda Anaya, 2023). Meksika ayrıca yaklaşık bir milyon Meksika pezosunun altındaki vergi uyumsuzlukları için ücretsiz hukuki temsil sağlamak ve 2022 yılında 12.446.252 çevrimiçi mükellef hizmet teması kaydetmiş olup (IMF, 2026), bu durum idari erişilebilirliğin yüksek bir seviyede olduğuna işaret etmektedir. Buna karşın Endonezya’nın uyumsuzluk çözüm sistemi, ölçülülüğü ve erişilebilirliği zayıflatan katı mali yaptırımlarla karakterize edilirken; Vergi Genel Müdürlüğü (DJP) bünyesinde yürütülen zorunlu iç incelemeler kurumsal tarafsızlığı sınırlandırmaktadır. Bu tablo, ihtilaflı vakaların yaklaşık %75’inin nihai olarak mahkemeler tarafından mükellefler lehine karara bağlandığını gösteren kanıtlarla tutarlılık göstermektedir (Dwiputri, 2012). Nijerya ise federal-eyalet yargı yetkisi çatışmaları, varsayımsal kazanç tarhiyatları (Oladele vd., 2022) ve %50 oranında teminat gerektiren “önce öde, sonra itiraz et” kuralı (Chime vd., 2024) ile karakterize edilen en düşük usul adaleti performansını kaydetmiştir. 20 yıla kadar uzayabilen dava süreleriyle birlikte (Akano & Ahmad, 2025), bu gereklilikler işlem maliyetlerini ciddi şekilde artırmaktadır. Öte yandan Türkiye, karma bir kurumsal performans sunmaktadır; ücretsiz idari başvurular, izaha davet gibi önleyici mekanizmalar (Çiçek & Güneş, 2019) ve 2023 yılında kaydedilen 26.153 çevrimiçi hizmet teması aracılığıyla doğruluk ve erişilebilirlik alanlarında güçlü bir performans sergilemektedir. Ne var ki uzlaşma komisyonlarının idari hiyerarşi içinde faaliyet göstermesi ve 2024 yılında yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun ile vergi aslı tutarlarının uzlaşma kapsamı dışında bırakılması (Yiğit, 2025) nedeniyle kurumsal tarafsızlık sınırlı kalmaktadır. Bütünsel olarak ele alındığında karşılaştırmalı bulgular; kurumsal bağımsızlık, erişilebilirlik ve ölçülülüğün, MINT ekonomileri genelinde daha güçlü bir idari uyumsuzluk çözüm performansı ile en tutarlı biçimde ilişkilendirilen usul adaleti boyutları olduğunu ortaya koymaktadır.

Sonuç: Bulgular, yargı dışı vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının idari işlevlerinin ötesine geçtiğini; mülkiyet haklarını korumak, ekonomik belirsizliği azaltmak ve kurumsal güveni güçlendirmek için önemli bir yönetim aracı oluşturduğunu göstermektedir (Murphy, 2005; North, 1990). Vergi uyumsuzluklarının çözümünü öncelikle caydırıcılık veya idari verimlilik perspektiflerinden inceleyen önceki çalışmaların aksine bu araştırma, MINT ekonomilerindeki yargı dışı vergi uyumsuzluk çözüm sistemlerini değerlendirmek üzere ‘yeni kurumsal iktisat’ ile usul adaleti teorisini bütünleştiren karşılaştırmalı bir kurumsal çerçeve sunmaktadır. Karşılaştırmalı analiz; adil hukuki erişimin, kapsayıcı kurumsal modeller ve daha yüksek gönüllü uyum seviyeleriyle istikrarlı bir biçimde ilişkili olduğunu, daha kısıtlayıcı kurumsal düzenlemelerin ise zayıf mükellef katılımıyla ilişkilendirildiğini göstermektedir (Acemoglu & Robinson, 2012). Caydırıcılık

odaklı yaklaşımların aksine analiz ayrıca; Endonezya'nın %60'lık cezası ve Nijerya'nın %50'lik teminat şartı gibi cezalandırıcı yapıların, işlem maliyetlerini artırırken idari meşruiyeti zayıflatabileceğine işaret etmektedir. Bu sonuçlar, gelişmekte olan ekonomilerde vergi uyumsuzluk çözüm sistemlerini güçlendirmeye yönelik çeşitli politika çıkarımları barındırmaktadır. Birincisi, Meksika'daki PRODECON modelinde örneklendiği üzere, uyumsuzluk çözüm organlarının işlevsel ve bütçesel bağımsızlığının güçlendirilmesi kurumsal tarafsızlığı iyileştirebilir. İkincisi, örneğin sabit teminat şartlarının “Kademeli Teminat” gibi daha ölçülü ve risk temelli mekanizmalarla değiştirilmesi yoluyla idari incelemelerin önündeki finansal engellerin azaltılması, uyumsuzluk çözümüne erişimi artırabilir. Üçüncüsü, dijital önleyici uyum araçlarının kullanımının yaygınlaştırılması, mükellef uyumsuzluklarının resmî denetim usulleri başlamadan önce çözülmesine yardımcı olabilir. Son olarak, kamuya açık idari emsal kararlar aracılığıyla şeffaflığın artırılması ve vergi memurlarına yönelik usul adaleti eğitimlerinin güçlendirilmesi, hizmet odaklı ve güvene dayalı bir vergi idaresini daha da destekleyecektir.

Anahtar Kelimeler: Usul Adaleti, Vergi Uyuşmazlığı Çözümü, Yeni Kurumsal İktisat, MINT Ekonomileri, İşlem Maliyetleri, İdari Performans Göstergeleri.



www.turkishstudies.net/economy

Turkish Studies - Economics, Finance, Politics

eISSN: 2667-5625



Silent Justice and Transaction Costs: A Comparative New Institutional Economics and Procedural Justice Analysis of Tax Dispute Resolution in MINT Economies

Introduction

Tax systems are not only the cornerstone of the fiscal sustainability of the modern state, but also one of the most concrete institutional domains in which the compulsory fiscal relationship between the state and the individual is manifested. By nature, the tax system establishes formal legal and fiscal interaction; however, the character of this interaction is not determined solely by tax rates or the collection capacity of the administration. Scholars in economic psychology and regulatory theory argue that taxation is fundamentally a relational contract between individuals and the state, involving high levels of honesty and trust (Feld & Frey, 2002, p. 90; Torgler, 2007, pp. 104, 145). Therefore, the procedures through which tax disputes are resolved and the extent to which these processes are perceived as fair by taxpayers are among the crucial factors shaping the institutional character and legitimacy of this relationship (Murphy, 2003, p. 379, 2005, p. 562; Tyler, 1997, p. 323).

In recent years, the significant increase in the judicial burden on tax administrations has reopened the debate on the effectiveness of traditional methods for resolving tax disputes. As OECD data demonstrate, the global increase in the judicial workload has made the resolution of disputes through pre-litigation administrative or alternative mechanisms a critical area of governance (OECD, 2021b, pp. 143–144). Modern tax governance focuses on providing processes that allow taxpayers to effectively challenge administrative decisions, which helps safeguard taxpayer rights and ensures that appropriate checks and balances exist on the exercise of administrative power (OECD, 2021b, p. 144). This issue becomes even more critical in developing economies undergoing institutional transformation, such as the MINT countries (Mexico, Indonesia, Nigeria, and Türkiye). In these contexts, the fair and predictable management of tax disputes is closely related not only to administrative capacity but also to the protection of property rights and the stability of the investment environment (Bentley, 2007, pp. 60–61).

A significant portion of the literature on tax dispute management examines non-judicial resolution methods primarily through instrumental dimensions such as collection efficiency, budget performance, or the reduction of the workload of the judicial system. While prior empirical research in the Turkish context has predominantly focused on the direct econometric relationship between tax audit rates and collection/accrual performance (e.g., Köstekçi & Sandalcı, 2020), this approach often overlooks the relational model of authority, which posits that individuals are primarily concerned with their long-term social relationship to the institutions that employ procedures (Tyler & Lind, 1992, p. 140). According to this relational perspective, community responsiveness is shaped as much by social relationships as by technical and administrative procedures (Braithwaite, 2003, p. 16). When authorities behave fairly and respectfully, it communicates to taxpayers that they are valued

members of the group, which in turn fosters institutional trust and voluntary compliance (Murphy & Tyler, 2008, p. 664).

In this research, the concept of “transaction costs” is central to understanding institutional performance. Following North (1990, p. 27), transaction costs are defined as the resources expended in defining, protecting, and enforcing property rights. Within the context of tax dispute resolution, these costs encompass not only direct financial expenditures, such as legal fees, administrative charges, and the opportunity costs of time, but also what are termed imposition costs. Imposition costs arise when inaccurate administrative decisions fail to reflect the preference structures of the parties, thereby increasing economic uncertainty (Lind & Tyler, 1988, p. 119). In the institutional economics literature, procedural deficiencies in dispute resolution are viewed as a source of increased transaction costs and economic instability. Similarly, the inclusive institutions approach emphasizes that mechanisms ensuring neutrality, accessibility, and predictability are vital for long-term economic performance (Acemoglu & Robinson, 2012, p. 304).

Based on this theoretical framework, the study focuses on the following research question: What kind of institutional design do non-judicial tax dispute resolution mechanisms in MINT countries exhibit in terms of procedural justice criteria, and what kinds of outcomes do these design differences produce in terms of transaction costs? To address this question, MINT countries were selected; despite their shared characteristics as developing economies, they present diverse institutional models for tax dispute resolution. This provides a suitable basis for a comparative analysis to examine how the principles of procedural justice are implemented in different institutional contexts, particularly within the domain of “silent justice” where disputes are managed prior to litigation (Bingham, 2004, p. 231). This institutional comparison is further supported by cross-verifying the qualitative findings with IMF (2026) administrative key performance indicators, ensuring operational objectivity.

The remainder of the article is structured as follows. The second section reviews the literature on procedural justice and ‘new institutional economics’, while the third section presents the theoretical background. The fourth section describes the research methodology and analytical framework. The fifth section provides a comparative analysis of tax dispute resolution mechanisms in the MINT countries from the perspectives of ‘new institutional economics’ and procedural justice. The sixth section discusses the comparative findings, and the final section concludes the article by presenting the main conclusions and policy recommendations.

Literature Review

The literature on tax compliance and the management of tax disputes has long developed under the influence of the rational choice approach (see Nar, 2014; Köstekçi & Sandalcı, 2020). Allingham & Sandmo (1972) explained taxpayer behavior through an expected utility maximization model under audit probability and penalty rates, evaluating tax compliance primarily as a function of deterrence mechanisms. Within this approach, the relationship between the state and the taxpayer is treated as a strategic and instrumental interaction, and tax compliance is interpreted as a rational response to the threat of external sanctions. However, the experimental and empirical studies of Alm et al. (1992) and Alm & Torgler (2006) have shown that observed levels of tax compliance cannot be explained solely by audit and sanction variables. This finding has led to the emergence of the debate referred to in the literature as the “tax compliance puzzle”. Thus, greater importance has been attached to value-based, psychological, and institutional factors in explaining taxpayer behavior, and concepts such as tax morale, institutional trust, and perceived legitimacy have become central to these analyses.

In this shift in approach, the concepts of tax morale and institutional trust hold a prominent place. Torgler (2007) associated tax morale with individuals’ intrinsic motivations to pay taxes. Frey (1997) argued that there exists a psychological contract based on mutual trust between the state and

citizens. Kirchler (2007) maintained that tax compliance is determined by the balance between the coercive power of the administration and the trust that taxpayers place in it. This approach systematically explains the relationship between deterrence and institutional legitimacy. Within this framework, tax compliance is evaluated not only as a behavior based on fear of sanctions, but also as an outcome related to perceptions of whether the administration behaves fairly and respectfully.

One of the theoretical foundations of this transformation process is the procedural justice literature. Thibaut & Walker (1975) demonstrated that individuals attach importance to the opportunity to participate in and influence the decision-making process in dispute resolution. This study constitutes an important turning point in the literature in that it shows that perceptions of justice are not solely dependent on the outcome of the decision. In subsequent studies, Lind & Tyler (1988) and Tyler (2006) demonstrated that the perception of fairness in the process plays a decisive role in individuals' acceptance of authority decisions. Tyler (1990) showed that conducted processes strengthen perceptions of legitimacy toward the administration and encourage voluntary compliance. Leventhal (1980) identified six fundamental criteria for evaluating procedural justice. These criteria, defined as consistency, neutrality, accuracy, correctability, representativeness and adherence to ethical standards, provide an analytical framework for assessing the quality of administrative and quasi-judicial processes. This approach shows that justice is related not only to outcomes but also to the design of institutional processes.

Studies in the field of taxation also reveal that perceptions of procedural justice have a direct effect on taxpayer behavior. Wenzel (2002) demonstrated that fair treatment strengthens taxpayers' value-based commitment. Murphy (2004, 2005) showed that respectful and neutral behavior by tax administration increases voluntary compliance. Braithwaite (2003), in her approach explaining attitudes such as commitment, resistance, or disengagement developed by taxpayers toward the tax administration, argued that these attitudes are largely shaped by the administration's practices regarding taxation processes. However, much of this literature relies on perceptual measurements and survey data. Studies that comparatively examine the institutional design features of dispute resolution mechanisms based on principled criteria remain limited.

The relationship between procedural justice and economic performance has been addressed more indirectly in the 'new institutional economics' literature. North (1990) defined institutions as a set of rules that regulate social interaction and reduce uncertainty and emphasized the decisive role of transaction costs on economic performance. Williamson (1985) stated that the costs arising in contracting and enforcement processes shape the behavior of economic organizations. Acemoglu & Robinson (2012) argued that inclusive institutions form the basis of sustainable economic development by securing property rights. From this perspective, tax dispute resolution mechanisms can be considered as one of the important institutional structures that determine whether property rights are effectively protected. The duration of dispute processes, security deposit requirements, financial sanctions, and representation costs directly affect transaction costs. Therefore, the institutional design of dispute resolution mechanisms also produces indirect effects on economic decision-making processes. Nevertheless, studies that systematically examine the relationship between procedural justice criteria and transaction costs through the lens of tax dispute resolution mechanisms remain highly limited in the literature.

The literature on administrative justice and alternative dispute resolution (ADR) mechanisms similarly exhibits a fragmented appearance. Cane (2011) states that in the fair resolution of disputes arising from administrative actions of the state, systems have expanded beyond courts to include other means such as mediation and settlement. Bingham (2004) emphasizes that the design of dispute resolution systems is an institutional choice and that this design directly affects the balance of power between the parties. OECD (2021b) reports show that resolving tax disputes at an early stage provides significant benefits in terms of both collection efficiency and administrative capacity. However, a

substantial portion of existing studies evaluate alternative resolution methods in terms of technical efficiency or reducing judicial workload. Studies that systematically compare the procedural quality of these mechanisms based on principled criteria remain limited.

Studies on MINT countries are mostly limited to country-based legal analyses. According to the OECD (2013), the dispute resolution process conducted within PRODECON—the ombudsman institution protecting taxpayer rights in Mexico—focuses on early-stage administrative mediation and is evaluated as an inclusive model. OECD (2025) notes that in Indonesia, the resolution of administrative objections within the tax administration raises debates on neutrality. Fritz (2018) argues that high security deposit requirements in Nigeria limit access to justice. In Türkiye, the preventive nature of the invitation to explanation and settlement mechanisms in dispute management is emphasized by Çiçek & Güneş (2019). However, these studies do not provide a systematic and comparative evaluation based on a common procedural justice framework. When this literature is considered as a whole, it is observed that the tax compliance literature largely focuses on the psychological and value-based determinants of taxpayer behavior, whereas studies that comparatively examine the institutional design of dispute resolution mechanisms in terms of procedural justice remain quite limited. Institutional analyses regarding how tax disputes are managed at the administrative stage in developing economies constitute a significant gap in the literature.

An overall assessment of the literature reveals three primary research gaps. First, the relationship between procedural justice theory and the ‘new institutional economics’ approach has not been systematically addressed in the context of tax dispute resolution mechanisms. Second, a sizable portion of existing studies relies on survey data examining taxpayer perceptions; however, studies that comparatively analyze the institutional design features of dispute resolution mechanisms are limited. Third, comprehensive studies that compare non-judicial tax dispute resolution mechanisms implemented in MINT countries based on common principled criteria are highly limited in the literature. Furthermore, there is a notable absence of studies that validate formal institutional designs of tax dispute resolution with official key performance indicators. This study addresses this gap by not only examining legal frameworks but also cross-referencing them with operational datasets to provide a more objective evaluation of procedural justice performance. This situation points to a key area of research both in theoretical, comparative law, and empirical policy terms.

Conceptual Framework

Procedural Justice and Principled Criteria

The concept of justice is generally addressed in social psychology and legal literature through two main dimensions. The first is distributive justice, which examines how resources and outcomes are distributed among individuals, and the second is procedural justice, which evaluates the methods and processes through which decisions are made (Tyler & Lind, 1992, p. 121). While distributive justice focuses on whether the outcome obtained by the individual is fair, procedural justice focuses on the neutrality and transparency of the process followed in reaching that outcome, and the nature of the treatment directed toward the individual (Wenzel, 2002, p. 630). In modern institutional analyses, procedural justice is accepted as one of the fundamental elements shaping individuals’ responses to authority decisions. Indeed, individuals often evaluate not only the outcome of a decision but also how that outcome is reached; the perception that processes are fair plays a decisive role in the formation of institutional legitimacy (Tyler & Lind, 1992, p. 163).

One of the early studies in the procedural justice literature, conducted by Thibaut & Walker (1975), associated perceptions of justice with control over the process. According to this model, referred to in the literature as the instrumental approach, the parties to a dispute attach importance to two distinct types of control in the decision-making process (Tyler & Lind, 1992, p. 138). The first is process control, which refers to the opportunity of the parties to present evidence and state their

case to a third-party decision-maker before a decision is reached (Tyler, 1990, p. 115). The second is decision control, which refers to the capacity to influence the content of the actual decisions made (Tyler, 1990, p. 115; Tyler & Lind, 1992, p. 138). From this perspective, individuals evaluate the fairness of procedures based on their instrumental value in achieving favorable outcomes (Tyler, 1990, p. 6; Wenzel, 2002, p. 630).

However, subsequent studies have shown that the value individuals attach to process control does not arise solely from the possibility of influencing outcomes. Even when individuals know that they cannot influence the final decision, they evaluate the opportunity to express their views and to have their voice heard in the decision-making process as a criterion of justice (Lind & Tyler, 1988, p. 147).

This approach in procedural justice theory has been further expanded with the relational model developed by Lind and Tyler. According to this model, decision procedures are not merely instruments for producing decisions, but also institutional mechanisms that carry symbolic messages regarding the nature of the relationship between authority and the individual (Tyler & Lind, 1992, p. 140). The authority's display of a neutral, respectful, and inclusive attitude conveys to the individual the message that they occupy a valued position within the institution or community to which they belong. In contrast, arbitrary or unjust practices may create feelings of exclusion and worthlessness in the individual (Murphy, 2005, p. 566). Therefore, elements such as neutrality, respect, and sensitivity to rights constitute the relational dimension of procedural justice and play a decisive role in the formation of institutional trust (Tyler & Lind, 1992, pp. 140–141).

The analytical evaluation of procedural justice has been made possible by the principled criteria developed by Gerald Leventhal. According to Leventhal, six fundamental criteria must be met for a decision-making process to be evaluated as fair. These are consistency, which refers to the stability of procedures across persons and time; neutrality, which refers to the absence of personal interests of decision-makers; accuracy, which refers to decisions being based on reliable information; correctability, which allows for the review of erroneous decisions; representativeness, which refers to the inclusion of the views of the parties in the process; and adherence to ethical standards, which refers to the compatibility of decision processes with general moral values (Leventhal, 1980, p. 43). These principled criteria are considered fundamental procedural safeguards, particularly in highly technical and administrative proceedings such as tax disputes, establishing the legal position of taxpayers vis-à-vis the administration (Kirchler, 2007, p. 76). These criteria also play a significant role in the design of administrative systems. In this context, it is emphasized that dispute resolution mechanisms in the administrative justice system should not be evaluated solely by technical efficiency criteria, and the principles of accessibility and proportionality are placed at the center of the system. Accessibility refers to the removal of barriers such as complexity and excessive costs that prevent taxpayers from submitting complaints or appealing decisions. The principle of proportionality, on the other hand, envisages that each dispute should be resolved through means appropriate to its type, complexity, and significance, making it possible to achieve a balanced solution in terms of both cost and procedure. In the literature, this concept is referred to as proportional dispute resolution and ensures the determination of resolution methods appropriate to the characteristics of the dispute (Cane, 2011, pp. 394–396). The compliance of tax administrations with these principled criteria contributes to taxpayers perceiving the system as more legitimate and strengthens voluntary tax compliance by reducing the need for coercive sanctions (Wenzel, 2002, p. 629). For this reason, procedural justice is considered one of the fundamental institutional axes that support both the psychological acceptance and the legal effectiveness of administrative processes (Tyler, 2006, p. 284).

Institutional Trust and Taxpayer Compliance

Early approaches aimed at explaining taxpayer behavior in the tax compliance literature have long developed under the influence of rational choice theory. Within this framework, it is assumed that taxpayers' decisions to pay taxes are based on a cost-benefit evaluation between the probability of detection and the magnitude of the penalty to be imposed. Accordingly, tax compliance is largely regarded as a behavior shaped by the threat of external sanctions, and it is assumed that individuals make their tax payment decisions based on economic rationality (Alm & Torgler, 2011, p. 636). However, subsequent empirical studies have demonstrated that observed levels of tax compliance cannot be explained solely by audit and sanction variables. In many countries, the fact that taxpayers pay taxes at rates higher than what would be expected from rational behavior has led to the emergence of the debate referred to in the literature as the "tax compliance puzzle" (Kirchler, 2007, p. 1).

Consequently, this debate highlighted the growing importance of elements such as institutional trust, perceived legitimacy, and value-based commitment in understanding tax compliance. Procedural justice plays a significant role in the formation of institutional trust. When evaluating authority decisions, individuals do not focus solely on whether their own interests are protected but also consider whether the authority exercises its decision-making power in a neutral and fair manner (Alm & Torgler, 2011, p. 636; Murphy, 2005, p. 566; Tyler, 1990, p. 176; Tyler & Lind, 1992, pp. 140–142). For this reason, the fair and transparent conduct of decision-making processes is regarded as one of the fundamental institutional tools that strengthen the legitimacy of authority (Tyler, 2006, p. 162). Similarly, respectful and neutral treatment of the taxpayer contributes to the individual perceiving themselves as a valued part of the system, which in turn encourages voluntary compliance with authority (Tyler & Lind, 1992, p. 140). Indeed, research shows that when taxpayers can express their views and are treated with respect, their trust in the administration can be maintained even if the final decision is against them (Murphy, 2004, p. 187).

In this context, institutional trust provides an important explanatory framework for understanding the dynamic nature of the relationship between the taxpayer and the tax administration. According to Braithwaite, taxpayers define their relationship with the tax administration through a certain social distance, and this distance varies depending on the behavior of the administration (Braithwaite, 2003, pp. 15–18). In systems where procedural justice is strong, taxpayers develop a sense of commitment and cooperation toward the administration, whereas unfair or coercive practices may lead taxpayers to resist and disengage from the system (Hartner et al., 2008, pp. 117–118). In this context, institutional trust reduces the social distance between the administration and the taxpayer, transforming tax payment from a behavior aimed merely at avoiding sanctions into a civic responsibility (Wenzel, 2002, p. 629).

Institutions and Development in the New Institutional Economics Approach

The 'new institutional economics' approach explains economic performance not only through classical factors of production but also through the institutional structure that determines how these factors are organized. According to Douglass North, institutions are defined as the rules of the game that structure social interactions and reduce uncertainty (North, 1990, p. 3). These rules determine the incentive structures faced by individuals, thereby shaping the direction of economic behavior and directly influencing the decision-making processes of economic actors. Therefore, the performance of economic systems depends not only on the availability of resources but also on the institutional framework within which these resources are utilized.

The impact of institutional structures on economic development largely emerges through transaction costs. The costs incurred for defining and protecting property rights and for enforcing contracts constitute a sizable portion of the total cost structure of the economic system (North, 1990, p. 27). Particularly in developing countries, high transaction costs reduce the efficiency of economic activities and are considered one of the main obstacles to economic growth. In this context,

Acemoglu and Robinson's distinction between inclusive and extractive institutions offers a critical lens for understanding how institutional structures impact economic performance. Inclusive institutions are structures that secure property rights, ensure legal certainty, and enable broad segments of society to access economic opportunities. In contrast, extractive institutions facilitate the distribution of economic resources in line with the interests of a narrow group and may lead to institutional stagnation in the long term (Acemoglu & Robinson, 2012, pp. 304–305).

From this perspective, the tax system and the institutional mechanisms related to the resolution of tax disputes are among the essential elements affecting the effective protection of property rights. The length of dispute processes, high security deposit requirements, and representation costs may increase the transaction costs faced by economic actors. In contrast, the existence of a predictable, rapid, and fair administrative justice system may contribute to the conduct of economic activities in a more secure and stable institutional environment by reducing transaction costs (North, 1990, p. 27). Within this framework, it is assumed that an increase in the quality of institutional functioning in the resolution of tax disputes supports economic performance by reducing transaction costs through the channel of institutional trust.

Alternative Dispute Resolution in the Administrative Justice System

The administrative justice system refers to the institutional structure that encompasses the legal review of decisions taken by public authorities regarding individuals and the resolution of disputes arising from these decisions (Cane, 2011, p. 18). Although in the traditional understanding of law the resolution of disputes has largely been considered within the jurisdiction of courts, modern approaches to administrative justice evaluate non-judicial resolution methods as an important part of the system (Cane, 2011, p. 394). This transformation has emerged as a result of institutional efforts to resolve disputes between public administration and individuals through more effective and accessible methods. Accordingly, contemporary administrative justice systems represent a multi-layered institutional order in which different resolution mechanisms operate together, rather than a structure based solely on judicial review.

Within this framework, the resolution of administrative disputes is generally addressed in the literature within the scope of ADR and proportional dispute resolution approaches (Cane, 2011, p. 396). Particularly in areas such as taxation, which require technical expertise and involve a high workload, alternative resolution mechanisms become important tools in terms of the efficiency of the administrative system, considering the length and cost of judicial processes (OECD, 2021b, p. 144). These mechanisms enable disputes to be resolved at earlier stages, thereby contributing both to the reduction of administrative costs and to making taxpayers' rights-seeking processes more accessible. Thus, the administrative justice system transforms from a structure in which disputes are only finally judged into a more flexible institutional framework aimed at managing disputes at initial stages.

How dispute resolution mechanisms should be structured is evaluated in the literature within an institutional choice area referred to as dispute system design. This design refers to the institutional framework that determines the stages through which disputes will pass and the extent to which parties can participate in decision-making processes (Bingham, 2004, p. 222). In tax disputes, the effectiveness of mechanisms such as administrative objection, settlement, or ombudsman largely depends on the extent to which this design allows taxpayers to participate in the process and have their voices heard (Braithwaite, 2003, p. 35). Indeed, alternative dispute resolution methods facilitate dialogue and negotiation between the parties, enabling disputes to be resolved in a more cooperative environment (Murphy, 2005, p. 588). According to the responsive regulation approach, for disputes between authority and individuals to be resolved in a lasting manner, the parties must perceive each other as institutional stakeholders within a web of influence (Braithwaite, 2003, p. 35). In this framework, the institutional design of these interactions serves as the rules of the game that structure

social interaction (North, 1990, p. 3). Consequently, settlement and similar mechanisms are evaluated not only as financial bargaining processes but also as institutional tools that strengthen the legitimacy of administrative authority by preserving the perception of fair treatment (Murphy, 2005, p. 588).

However, the effectiveness of alternative dispute resolution mechanisms largely depends on these processes being accessible, transparent, and accountable. The excessive cost and formalistic structure of court processes may create significant barriers to access to justice, especially for small-scale disputes. In contrast, administrative and alternative resolution methods can often provide faster and less costly solutions (Cane, 2011, p. 396). Nevertheless, if these mechanisms do not include sufficient procedural justice safeguards, problems of accountability and oversight may arise (Cane, 2011, pp. 398–400). Therefore, alternative dispute resolution (ADR) mechanisms should be evaluated not only as tools that reduce the workload of courts but also as elements of institutional design that shape the nature of the relationship between the state and the taxpayer (Cane, 2011, p. 397). Especially in developing economies, designing these mechanisms in accordance with procedural justice criteria constitutes an important policy area in terms of strengthening institutional trust and increasing voluntary tax compliance. Within this framework, key performance indicators serve as a conceptual bridge between formal rules and practical implementation (Bentley, 2007, pp. 207–208; OECD, 2025, pp. 110–112). In the context of procedural justice, metrics such as digital interaction volumes and the efficiency of internal reviews provide objective evidence of an institution's commitment to accessibility and consistency, thereby reducing the trust cost for taxpayers (Kirchler, 2007, p. 189; OECD, 2021b, p. 144).

Research Method

This study comparatively analyzes the non-judicial tax dispute resolution mechanisms of MINT countries (Mexico, Indonesia, Nigeria, and Türkiye) within the framework of the 'new institutional economics' approach and procedural justice theory. The methodological approach of the research assumes that the institutional design related to the resolution of tax disputes is not merely a field of legal regulation, but also a governance mechanism that affects transaction costs, the security of property rights, and the production of institutional trust. Within this framework, the study aims to reveal the indirect effects of different administrative structures on taxpayer behavior and the decision-making processes of economic actors by examining the procedural characteristics of dispute resolution mechanisms through principled criteria. For this purpose, administrative performance data from the IMF (2026) are also utilized.

In the research, the tax dispute resolution mechanisms of countries are analyzed not only through legal texts, but also through the procedural justice safeguards provided by these regulations, conditions of access, and levels of institutional independence. In this direction, a comparative evaluation framework has been constructed by combining the principled criteria developed in the procedural justice literature with the principles of accessibility and proportionality emphasized in the administrative justice literature. Thus, the institutional design characteristics of tax dispute resolution mechanisms are examined by placing them within a systematic analytical matrix.

Research Design

The research is based on an interdisciplinary qualitative institutional analysis approach. This approach is not limited to examining the rule-setting content of legal regulations but also aims to evaluate the effects of these regulations on the functioning of the system. In the study, the institutional design of dispute resolution mechanisms is analyzed through a principled framework, which is further validated and illustrated by descriptive administrative datasets. Specifically, key performance indicators regarding digital interaction, internal review mandates, and service contact volumes are utilized to provide an empirical basis for the qualitative institutional findings. In this respect, the research establishes an analytical bridge between legal text analysis and procedural justice theories developed in the social psychology literature.

In the data collection process, the current tax legislation, institutional reports, and international data sources of the relevant countries have been systematically examined. In this context, the main data sources are identified as the tax legislation and legal regulations of the relevant countries, official reports and policy documents published by tax administrations and ombudsman institutions, dispute statistics and institutional governance data provided by the OECD, academic literature, and as a primary quantitative source, the 2026 IMF key performance indicators dataset. This dataset has been integrated into the country-level analysis to measure the operational effectiveness of the discussed institutional designs. In the analysis process, the tax dispute resolution mechanisms of each country have been systematically examined within the framework of the relevant legislative texts, institutional reports, and secondary literature, and the findings obtained have been evaluated through a qualitative coding process in line with the developed eight-dimensional analytical framework. In this process, the institutional arrangements of each country have been classified as strong, moderate, or weak in terms of the determined criteria. This classification is based on the analytical evaluation of institutional design characteristics, which is cross-verified with official administrative performance data to ensure a robust operational perspective.

The scope of the analysis is particularly limited to mechanisms outside court processes. In other words, the study does not examine the resolution of tax disputes at the judicial stage, but rather how disputes are managed through administrative processes or alternative mechanisms before being brought to court. This preference makes it possible to analyze how disputes are managed at initial stages and the effects of the procedural safeguards that arise in these processes on property rights (Bentley, 2007, p. 102). These institutional arrangements that emerge at the administrative stage refer to the administrative domain, sometimes defined in the literature as ‘silent justice’, in which a substantial proportion of disputes are resolved without reaching the court stage (Daly, 2020, p. 143; OECD, 2021b, p. 151).

Nevertheless, the limitations of the study should also be considered. While the study does not include taxpayer-level survey data, it incorporates key performance indicators to provide an empirical basis for the institutional analysis; therefore, the findings are based on the reflections of principled criteria on institutional structures rather than on the subjective experiences of taxpayer-administration interaction. In addition, possible deviations between administrative practices and formal legislative provisions in different countries could not be examined in depth; administrative culture and local practices have been addressed to a limited extent as factors that may affect the theoretical justice performance of institutional design. Since the data sources are largely based on legal regulations, administrative reports, and secondary academic literature, the analyses are limited by the transparency and timeliness of official data. All these limitations, while not overshadowing the aim of understanding the institutional architecture of tax dispute systems, indicate that future research should be supported by broader samples and empirical methods.

As illustrated in Figure 1, this analytical approach demonstrates the effect of the institutional design of tax dispute resolution mechanisms on taxpayer-administration relations and institutional trust through the principles of procedural justice, where these analytical dimensions are cross-verified with key performance indicators to ensure operational accuracy.

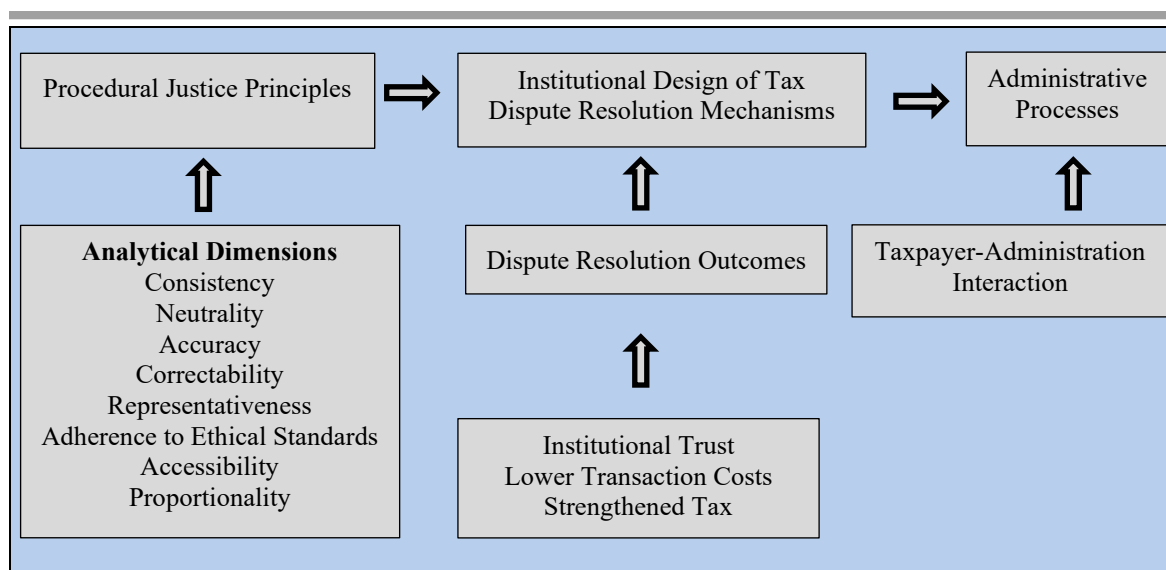


Figure 1. Conceptual Framework of Procedural Justice in Tax Dispute Resolution Mechanisms

Source: Developed by the authors.

Sample Selection: Why MINT Countries

The selection of MINT countries in the research is based on three main reasons. First, all these countries are classified in the global economic literature as emerging or developing economies. This situation ensures a certain similarity in terms of the level of economic development of the countries and creates a common context for comparative analysis. The existence of similar economic conditions allows for a more meaningful analysis of institutional design differences related to the resolution of tax disputes. Second, significant institutional reforms regarding tax administration and the resolution of tax disputes have been conducted in these countries in recent years. The restructuring of tax administrations, regulations aimed at strengthening taxpayer rights, and the development of ADR mechanisms are among the main examples of these reforms. These reform processes provide a suitable analytical ground for examining the institutional transformation of tax dispute resolution mechanisms. Third, MINT countries exhibit clear diversity in terms of the institutional design of non-judicial dispute resolution mechanisms. This institutional diversity provides an appropriate analytical framework that allows for a comparative examination of the effects of different dispute resolution models on procedural justice and transaction costs.

Adaptation of Procedural Justice Criteria

The theoretical reference point of the research is based on the principled criteria developed by Leventhal (1980) for evaluating the fairness of decision-making processes. According to Leventhal, six fundamental criteria must be met for a decision-making process to be evaluated as fair. These criteria are listed as consistency, neutrality, accuracy, correctability, representativeness, and adherence to ethical standards. These criteria provide an analytical framework widely used in the literature to evaluate the procedural nature of administrative and quasi-judicial processes.

In this study, while the six criteria developed by Leventhal are taken as a basis, the analytical framework has been expanded by considering the fiscal nature of tax disputes. Since the costs of rights-seeking processes and the effects of these costs on taxpayer behavior are crucial factors in tax disputes, two additional dimensions have been included in the analysis. These dimensions are accessibility and proportionality. Accessibility refers to the capacity of taxpayers to access dispute resolution mechanisms effectively and financially. Proportionality refers to the reasonable balance between the costs of seeking rights and the magnitude of the dispute. These two dimensions have

been incorporated into the analytical model by drawing on Cane's (2011) approach in the administrative justice literature, which addresses the relationship between rights-seeking costs and proportionality. As a result of this adaptation, the developed eight-dimensional analytical framework provides a standardized analysis tool for evaluating the quality of the institutional functioning of tax dispute resolution mechanisms. The conceptual definition of each dimension and the evaluation criteria used in the analysis are presented in detail in Table 1.

Development of the Eight-Dimensional Analytical Matrix

To place the comparison between countries within a systematic framework, an eight-dimensional analytical evaluation matrix has been developed. This matrix subjects the institutional design of each country's tax dispute resolution system to a qualitative classification based on the determined principled criteria. The evaluation approach is not based on quantitative statistical measurement, but on the analytical evaluation of the legislative arrangements, levels of institutional independence, and procedural practices of the relevant countries. The classification used in the analytical matrix is based on a three-level evaluation scale: "strong (✓✓)," "moderate (✓)," and "weak (-)".

Objective Thresholds for Qualitative Coding

The classification of MINT countries within the analytical matrix is based on objective indicators derived from institutional economics and procedural justice literature to ensure a systematic and verifiable coding process. These thresholds are defined as follows:

Strong (✓✓): This category is assigned when procedural safeguards are explicitly codified in legislation and implemented through an independent or autonomous body, for example a specialized tax ombudsman such as Mexico's PRODECON, which is both functionally and budgetarily separate from the tax administration. Following Leventhal's (1980, p. 43) criteria, a "strong" rating also requires that access to the mechanism be free of financial barriers, such as mandatory security deposits or high application fees, thereby minimizing direct transaction costs and ensuring the right to be heard is not hindered by the taxpayer's financial capacity. Additionally, a 'strong' rating is cross-verified by high performance in administrative key performance indicators, such as a significant volume of online service contacts or the absence of mandatory internal review hurdles.

Moderate (✓): This classification reflects situations where procedural rules are present, but their effectiveness is constrained by administrative hierarchy. For instance, if settlement or appeal commissions operate entirely within the tax administration's organizational structure (e.g., Türkiye's commissions), the design is considered "moderate" due to inherent limitations in neutrality and institutional distance. While such mechanisms may provide "accuracy," the lack of full independence creates a potential trust cost for the taxpayer (Tyler & Lind, 1992, p. 140).

Weak (-): A "weak" rating is given when structural or financial hurdles significantly impede taxpayers' rights or increase transaction costs to a level that threatens property rights protection (North, 1990, p. 27). Objective indicators for this category include high mandatory security deposits (e.g., Nigeria's 50% requirement), the "pay first, appeal later" rule, or disproportionate financial sanctions that deter access to justice (e.g., Indonesia's 60% penalty). According to the administrative justice framework, such designs fail the proportionality test and effectively limit the accessibility of the dispute resolution system (Cane, 2011, pp. 394–396).

By applying these objective benchmarks, the research ensures that the categorization reflects the concrete institutional architecture of each country rather than subjective interpretation. The conceptual definition of each dimension and the specific evaluation criteria used in the analysis are presented in Table 1 below. These criteria serve as the qualitative basis for coding, which is

subsequently cross-verified with key performance indicators to bridge the gap between formal rules and practical implementation.

Table 1. Analytical Evaluation Matrix and Definition of Dimensions

Criterion	Definition	Evaluation Criteria
1. Consistency	Application of standard procedures independent of time and person in similar disputes.	Presence of jurisdictional conflicts and whether uniformity in practice and predictability is ensured.
2. Neutrality	Absence of institutional bias of the decision-maker.	Appointment procedures of decision-makers and level of institutional independence from the administration.
3. Accuracy	Decisions based on real financial data and complete evidence rather than assumptions.	Opportunity for the taxpayer to present evidence and for the administration to examine data.
4. Correctability	Possibility of reconsidering erroneous assessments or administrative acts without resorting to judicial review.	Existence of administrative error correction and reconsideration mechanisms.
5. Representativeness	Ability of the taxpayer to express views in the process and the right to be heard.	Possibility of professional representation and active negotiation.
6. Adherence to Ethical Standards	Compatibility of decision processes with general moral values.	Conduct of decision processes in a transparent and fair manner, considering the public interest, alongside the existence of mechanisms against corruption and favoritism.
7. Accessibility	Effective and financial accessibility to dispute resolution mechanisms.	Application costs, security deposit requirements, and geographical access.
8. Proportionality	Reasonable balance between the costs of seeking rights and the amount of the dispute.	Suitability of the system for small disputes and balance of sanctions.

Source: Developed by the author based on the criteria of Leventhal (1980) and Cane (2011).

Integration of Administrative Performance Data

To ensure that the qualitative evaluation is cross-verified with administrative reality, this study integrates the IMF (2026) key performance indicators for each MINT country. These indicators, specifically focusing on digital interaction volumes (e.g., online service contacts), the utilization of pre-filled returns, and the presence of independent review bodies, serve as objective benchmarks to confirm whether the legal frameworks and institutional designs discussed translate into actual administrative accessibility and accuracy.

By utilizing this descriptive data, the research moves beyond a purely legislative analysis to examine the operational effectiveness of dispute resolution mechanisms. For instance, high volumes of online service contacts are used to validate “strong” accessibility ratings, while the mandatory nature of internal reviews or data gaps in performance tracking are analyzed as indicators of potential institutional bottlenecks or “weak” consistency. This data-driven approach allows for a more robust analysis of how institutional design affects transaction costs in practice, providing an empirical basis for the qualitative coding of each procedural justice dimension.

Country-Level Findings, Institutional Structure, and Procedural Justice Analysis

Mexico

The Mexican tax system has undergone a significant transformation over the past two decades, evolving from a centralized and predominantly collection-oriented structure toward a more institutionalized model that prioritizes taxpayer compliance and the strengthening of administrative dispute resolution mechanisms (Cabezut Uribe, 2023, p. 112). This transformation reflects a policy approach that aims to manage tax disputes, as far as possible, at the administrative stage and through alternative resolution mechanisms rather than bringing them directly before judicial processes. In

this way, it is intended to resolve disputes at an early stage and reduce the workload of judicial bodies (Pablo, 2024, p. 41).

In Mexico, the institutional legitimacy of non-judicial dispute resolution mechanisms has been significantly strengthened through constitutional reform. With the amendment made to the Constitution, ADR mechanisms have been recognized at the constitutional level, and an institutional basis has been established for resolving administrative disputes without resorting to courts (Cabezut Uribe, 2023, p. 114; Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 13). This reform process also enabled the establishment of the taxpayer advocacy ombudsman institution, PRODECON, which operates independently from the hierarchical structure of the tax administration (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 21; United Nations, 2021, p. 23).

Today, the management of tax disputes in Mexico is based on a division of functions among three main institutional actors. These are the tax administration (Servicio de Administración Tributaria, SAT), the independent ombudsman institution PRODECON aimed at protecting taxpayer rights, and the institution (TFJA) that conducts judicial reviews of administrative disputes (Cabezut Uribe, 2023, pp. 111–112). This tripartite institutional structure forms a multi-layered resolution architecture that enables the management of tax disputes at both administrative and judicial levels.

Within this institutional structure, one of the most notable elements of administrative dispute resolution mechanisms is the system of advance conclusive agreements. This mechanism provides an institutionalized mediation process that allows the taxpayer to resolve the dispute by negotiating with the tax administration through PRODECON before the tax liability becomes final during a tax audit. In this way, the parties can find common ground for agreement within the framework of technical findings and legal evaluations before the dispute proceeds to the judicial stage (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, pp. 13–19). One of the most important incentives of this system for taxpayers is the full remission of monetary penalties for first-time applicants and the application of certain reductions in overdue payment interest (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 26). In addition, submitting a request for a conclusive agreement automatically suspends the statute of limitations periods related to the tax audit, thereby providing the parties with additional time to evaluate technical evidence (Chávez et al., 2023, p. 4734). Implementation data also demonstrates the effectiveness of the mechanism. The fact that approximately 69% of applications to date have resulted in agreement indicates that a sizable portion of tax disputes can be resolved in administrative processes without reaching the judicial stage (De Anda Anaya, 2023, p. 29).

In addition, the mechanism of application for revocation of administrative acts, which constitutes an administrative appeal route against tax administration actions, is also a vital component of the system. This route is not mandatory for taxpayers but represents an optional application (Ortiz Gómez et al., 2025). Another important innovation in the Mexican tax dispute system is the substantive review procedure. This procedure aims to resolve tax disputes more effectively by offering an expedited review method that focuses directly on the merits rather than annulling disputes solely based on formal deficiencies (Vázquez, 2020, p. 198). In this respect, the Mexican system presents an administrative design that encourages resolution at an earlier stage compared to the classical tax dispute model.

When evaluated in terms of procedural justice, the institutional structure in Mexico exhibits a model close to a cooperative compliance approach (United Nations, 2021, p. 101). In terms of consistency of processes, the Mexican Federal Tax Code regulates dispute resolution procedures within the framework of specific timelines and standardized procedures (World Bank Group, 2019, p. 46). In addition, the strategic priorities related to tax audits and dispute management are strengthened through annual publications by the SAT to ensure uniformity in practice (Benavides et al., 2024, p. 144).

However, Mexico's federal administrative structure also leads to the emergence of certain institutional differences. The existence of distinct local tax procedures across the thirty-two states makes it difficult to ensure full homogeneity in practice at the national level (Vázquez, 2020, p. 196). From the perspective of international tax disputes, although Mexico generally adopts an approach aligned with OECD standards, it continues its policy of not including mandatory binding arbitration provisions in bilateral tax treaties (OECD, 2021a, p. 76). Within the scope of the Mutual Agreement Procedure (MAP), the duration of dispute resolution processes varies on average between 22 and 30 months (United Nations, 2021, p. 208). However, the inability of the SAT to act completely independently from tax audit units in MAP processes is sometimes criticized in international literature as a neutrality gap (OECD, 2021a, p. 11).

When evaluated in terms of other dimensions of procedural justice, the Mexican system contains both strong and controversial aspects. In terms of neutrality, the fact that administrative appeal processes are conducted within the tax administration is subject to criticism. The examination of objections by the SAT's own legal units may create a perception that the institutional positions of the auditing units tend to be preserved (Vázquez, 2020, p. 198). In contrast, the mediating role of PRODECON stands out as an essential element that strengthens the perception of neutrality in the system. The institution's organizational independence from the tax administration supports the perception of a level playing field frequently emphasized in the literature by creating a more balanced negotiation environment between the taxpayer and the administration (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 21; Tyler & Lind, 1992, p. 141).

In terms of accuracy of decisions, the right of taxpayers to access file contents (Kossick, 2000, p. 36) and to submit additional evidence in administrative dispute resolution processes is legally guaranteed (Baker McKenzie, 2023, p. 3). This ensures that decisions are made based on concrete financial data and documents rather than assumptions, thereby strengthening the evidence-based nature of the process. In particular, the substantive review procedure, which focuses on the merits of the dispute, increases the level of accuracy of decisions by enabling more effective use of technical analyses and expert opinions in complex tax matters (IBFD, 2018, p. 58).

In terms of representativeness, the existence of PRODECON is considered one of the strongest aspects of the system. The institution provides a formal platform through which taxpayers can actively express their views in dispute processes. The ability of taxpayers to participate in administrative meetings with legal advisors and to conduct direct negotiations in mediation sessions indicates that representativeness and participation criteria are strongly satisfied (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, pp. 21–25). This situation constitutes an example of the institutional embodiment of the principles of voice and neutrality emphasized in the procedural justice literature (Lind & Tyler, 1988, pp. 221–242).

When adherence to ethical standards and accessibility are evaluated together, it is observed that the Mexican system exhibits a relatively inclusive structure. In particular, the publication of guides related to Mutual Agreement Procedure processes in both Spanish and English contributes to making the system accessible and understandable for international taxpayers as well (OECD, 2021a, p. 51). However, the fact that certain administrative resolution processes are based on confidentiality and that settlement and mediation mechanisms are kept confidential from third parties is considered a factor that limits the level of adherence to ethical standards, such as transparency (Bingham, 2004, p. 233).

In terms of accessibility, the free legal support services provided by PRODECON, especially for small and medium-sized taxpayers, play a significant role. In cases where the disputed amount does not exceed approximately one million Mexican pesos, taxpayers are provided with free legal representation and defense services before the administration (United Nations, 2021, p. 25). In addition, the absence of any application fees in administrative appeals and mediation processes

before PRODECON significantly reduces the cost of seeking remedies (Ortiz Gómez et al., 2025). However, the high guarantee and surety costs required at the judicial stage may constitute a significant financial burden, especially in large-scale disputes (Baker McKenzie, 2023, p. 4; Vázquez, 2020, p. 199).

Table 1. Key Performance Indicators for Tax Administration - Mexico (2018–2023)

Indicator	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Electronic - fully pre-filled confirmation required-PIT	9.77	12.69	16.75	0.00	-	-
Tax administration functions carried out by LTO or program-Dispute resolution	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Simplified income tax regime for small taxpayers exists	✓	✓	✓	-	✓	-
No. of incoming service contacts by channel-online via taxpayer account	-	0.00	4,679,710	7,576,729	12,446,252	8,399,074
Taxpayers must first pursue internal review where an internal review is permissible	X	X	X	X	X	X
Administration keeps track of incoming service contacts	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Internal review by tax administration	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Independent review by external body	✓	✓	✓	✓	✓	✓

“PIT” Personal Income Tax, “LTO” Large Taxpayer Office, “✓” represents presence/Yes, “X” represents absence/No, “-” indicates that data is not available for the specified year.

Source: Compiled by the author based on IMF (2026) ISORA DataBank.

The data in Table 2 reflects Mexico’s transition toward an inclusive institutional model, characterized by high levels of digital interaction and the absence of a mandatory internal review requirement. The presence of both internal and independent external review mechanisms, supported by the organizational autonomy of PRODECON, minimizes the trust cost for taxpayers. This design facilitates a level playing field, allowing disputes to be resolved through mediation rather than coercive administrative hierarchy, which effectively lowers transaction costs for economic actors (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 21; Tyler & Lind, 1992, p. 141).

In summary, one of the strongest aspects of the Mexican tax dispute system is the existence of PRODECON that is independent from the tax administration and endowed with broad powers. This institution strengthens the institutional legitimacy and level of trust in the system by protecting taxpayer rights not only at a principled level but also through active mediation and representation activities (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 27; United Nations, 2021, pp. 23–24). On the other hand, neutrality concerns arising from the conduct of administrative appeal processes within the tax administration and the high security deposit costs in accessing the judicial stage are among the main weaknesses of the system (Vázquez, 2020, p. 198).

Recent constitutional and administrative reforms have also brought new debates regarding the independence of the tax judiciary. Regulations concerning the election of federal judges and members of the Supreme Court through popular vote raise concerns that judicial decisions may be shaped in line with political or revenue-increasing objectives rather than legal reasoning (Ortiz Gómez et al., 2025; Torres & Moran, 2025, p. 1). In this environment of uncertainty, for taxpayers, resolving disputes through international mechanisms such as the Mutual Agreement Procedure and advance pricing agreements may become a more strategic option than traditional judicial avenues. In addition, the more comprehensive use of digital tax administration tools and the strengthening of the

institutional autonomy of PRODECON are considered among the main reform areas that could enhance the procedural justice performance of the Mexican tax dispute system.

Indonesia

The Indonesian tax system transitioned from the official assessment-based model inherited from the colonial period to a modern self-assessment taxation system with the reforms of 1984. This reform established a system in which taxpayers calculate and declare their own tax liabilities, thereby transforming the role of the administration from a direct tax-determining authority into one focused on audit and verification functions (Cahyadi et al., 2023, p. 2; Ispriyarso & Saadah, 2019, p. 110). However, this self-assessment-based structure has also created an intensive area of disputes between the tax administration and taxpayers, particularly due to differences in the interpretation of tax legislation (Rosid & Yulianto, 2023, p. 8). In response to the increasing number of disputes, the Indonesian tax administration has in recent years placed on its agenda reform initiatives aimed at making dispute management more effective through both digitalization and alternative resolution mechanisms (Ibnususilo et al., 2025, pp. 319–320; Prabowo, 2025, pp. 101–104). These reform efforts are considered part of a broader institutional transformation that aims to manage tax disputes more effectively not only through judicial processes but also at administrative stages.

The General Provisions and Tax Procedures Law (UU KUP) and the Tax Court Law primarily determine the institutional framework of tax disputes in Indonesia. The system initially begins with the administrative objection stage (*keberatan*) submitted to the Directorate General of Taxes (DJP) within the tax administration (Sa'adah, 2019, p. 20; Sitorus & Mulyaningrum, 2024, p. 37). Disputes that cannot be resolved at this stage are brought before the tax court, which has the nature of an administrative judiciary (Mushawirya, 2020, p. 62). Although tax court decisions are generally accepted as decisions of first and final instance, an application for reconsideration may be made to the supreme court as an exceptional legal remedy (Axel & Hendricks, 2019, pp. 194–195).

The institutional structure of the tax court was for years based on a dual supervision mechanism in which the Supreme Court and the Ministry of Finance shared administrative and fiscal management. This situation led to debates in the literature regarding the institutional and judicial independence of the court, as the Ministry of Finance, to which the tax administration is affiliated, had a role in court administration. The transfer of the administrative and financial management of the tax court entirely to the Supreme Court by a Constitutional Court decision strengthened the court's position within the judicial organization, eliminated the institutional influence of the executive branch, and provided a significant institutional transformation toward reinforcing judicial independence (Hutagalung, 2025, pp. 336–337; Ibnususilo et al., 2025, pp. 328–329). This reform aims to create a more consistent structure with the principle that no party should be a judge in its own case by institutionally separating judicial bodies resolving tax disputes from the executive (Cahyadi et al., 2023, pp. 1–2). Nevertheless, although the system theoretically offers a multi-layered dispute resolution architecture, in practice a significant case backlog has emerged in tax courts, and a substantial portion of disputes are brought directly to the judiciary without being resolved at administrative stages.

From a procedural justice perspective, the Indonesian tax dispute system exhibits a complex and partially imbalanced structure. In terms of consistency, the UU KUP standardizes dispute resolution procedures within specific rules and periods. For example, the tax administration is required to notify its decision on taxpayer objections within a maximum of twelve months, and if this period is exceeded, the objection is deemed to be implicitly accepted (Dany, 2025, p. 2). However, conducting the *keberatan* process within the DJP gives rise to various criticisms regarding neutrality. The evaluation of objections by officials within the same institution causes the process to function effectively as an internal review mechanism and may weaken perceptions of institutional neutrality (Sitorus & Mulyaningrum, 2024, p. 39). Research indicates that officials conducting

reviews may act more cautiously in accepting objections due to institutional protective tendencies and administrative pressures. Empirical studies show that approximately 75% of disputes are resolved in favor of taxpayers at the judicial stage, indicating that the filtering mechanism at the administrative stage demonstrates limited performance in terms of procedural justice (Dwiputri, 2012, pp. 375, 382; Sitorus & Mulyaningrum, 2024, p. 41). This situation may constrain the participation dimension associated with the concepts of voice and decision control within procedural justice literature.

In terms of accuracy, although the responsibility for collecting evidence in tax audits theoretically belongs to the administration, in practice the burden of proof often shifts to taxpayers (Saptono et al., 2021, p. 227). When the content of disputes is examined, it is observed that corrections based on formal errors at the administrative stage are often transformed into more comprehensive technical evaluations of the substance of the dispute at the judicial stage. This indicates that the system's capacity to determine technical accuracy is higher at the tax court stage. However, it is also stated that the size of the disputed amount is an important variable affecting the likelihood of decisions being rendered in favor of taxpayers (Rosid & Yulianto, 2023, pp. 23–27).

In terms of correctability and representativeness, the system theoretically offers a multi-layered review structure. Following administrative objections, the possibility of applying to the tax court and subsequently requesting reconsideration before the supreme court allows erroneous decisions to be re-evaluated (Axel & Hendricks, 2019, p. 194). Moreover, taxpayers' rights to be represented by lawyers or tax advisors during dispute processes are legally guaranteed (Silalahi et al., 2025, p. 31). However, there are criticisms that, in practice, opportunities for taxpayers to be directly heard and to effectively present their views before administrative decision-making bodies are not always strongly implemented (Saptono et al., 2021, p. 237).

In terms of adherence to ethical standards and accessibility, significant digital reforms have been implemented in recent years. In particular, the electronic tax court system introduced in 2023 allows tax disputes to be followed online and enables more systematic management of litigation processes (Mozart & Winoto, 2025, p. 298). However, the largely closed nature of administrative objection processes and the lack of regular publication of decisions in publicly accessible databases are considered factors limiting the overall level of transparency of the system (Priyono & Sinaga, 2022, p. 63). Furthermore, restricting tax court hearings primarily to specific urban centers creates significant access costs for taxpayers given the country's wide geographical structure (Hartanto, 2024, p. 15).

One of the most controversial aspects of the Indonesian tax dispute system is proportionality. The sanction regime strengthened by legislation provides financial penalties of approximately 30% for rejected administrative objections and up to 60% for cases lost at the judicial stage (Tjahjadi et al., 2025, p. 142). This high financial risk makes the process of seeking rights economically costly, particularly for small and medium-sized taxpayers, and in some cases may lead taxpayers to refrain from litigation even in disputes where they believe they are justified (Hartanto, 2024, p. 11).

Table 3 highlights a significant push toward digitalization in Indonesia, evidenced by nearly 20 million online service contacts in 2021. However, the institutional requirement for taxpayers to first pursue internal review within the Directorate General of Taxes (DJP) creates a structural bottleneck. From a 'new institutional economics' perspective, this mandatory internal filter—within an administration that acts as both party and judge—increases the risk of institutional bias, leading to the moderate neutrality scores discussed in the comparative analysis.

Table 2. Key Performance Indicators for Tax Administration - Indonesia (2018–2023)

Indicator	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Electronic - fully pre-filled confirmation required-PIT	0.00	0.00	0.00	0.00	-	-
Tax administration functions carried out by LTO or program-Dispute resolution	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Simplified income tax regime for small taxpayers exists	✓	✓	✓	-	✓	-
No. of incoming service contacts by channel-Online via taxpayer account	0.00	0.00	-	19,522,355	-	-
Taxpayers must first pursue internal review where an internal review is permissible	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Administration keeps track of incoming service contacts	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Internal review by tax administration	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Independent review by external body	✓	✓	✓	✓	✓	✓

“PIT” Personal Income Tax, “LTO” Large Taxpayer Office, “✓” represents presence/Yes, “-” indicates that data is not available for the specified year.

Source: Compiled by the author based on IMF (2026) ISORA DataBank.

Ultimately, the Indonesian tax dispute resolution system is built on a multi-layered institutional model combining administrative review and judicial oversight stages. However, the conduct of administrative objections directly within the DJP creates significant limitations in terms of neutrality. On the other hand, the ability of disputes unresolved at the administrative stage to be examined by an independent judicial body, namely the tax court, and the possibility of applying for reconsideration before the Supreme Court provide important institutional guarantees that strengthen correctability. Nevertheless, in practice, the limited independence of the administrative objection mechanism, the heavy caseload in tax courts, and the high financial sanctions imposed when disputes are lost stand out as the main factors weakening procedural justice performance, particularly in terms of neutrality and accessibility.

Despite this, the electronic tax court infrastructure and digital case management practices developed in recent years indicate considerable progress in terms of transparency and procedural efficiency. In this framework, while the Indonesian system demonstrates relatively powerful performance in transparency and digital process management within the analytical matrix, it can be evaluated as a model that contains structural limitations in the criteria of neutrality and accessibility.

Nigeria

The Nigerian tax system exhibits a complex dispute management architecture due to the multi-layered distribution of authority arising from its federal governance structure and limited institutional capacity. Since independence in 1960, the tax system has developed within a fragmented institutional structure characterized by divided powers among the federal government, state administrations, and local authorities. This situation has led to both institutional coordination problems and procedural uncertainties in the resolution of tax disputes (Bamwa et al., 2026, p. 4). It also demonstrates that the costs of legal uncertainty emphasized in institutional economics literature may emerge in tax dispute systems as well (North, 1990, p. 6). Today, the resolution of tax disputes in Nigeria is conducted through a hybrid mechanism in which classical judicial bodies and specialized administrative tax tribunals operate together (Uwa et al., 2022, p. 233). However, factors such as the fragmented structure of legislation, lack of inter-institutional coordination, and limited administrative capacity are subject to significant criticism in terms of both the effectiveness and institutional reliability of the system (Edori et al., 2017, p. 55). These structural problems are particularly notable in terms of accessibility and proportionality within the procedural justice framework. The recent enactment of the Nigeria Tax Act and accompanying reform initiatives are

considered important steps toward modernizing tax dispute management and strengthening taxpayer trust (Bamwa et al., 2026, p. 5).

Although personal income tax legislation in Nigeria has been developed through various legal arrangements over time, chronic weaknesses in institutional capacity and limited levels of taxpayer trust have historically made the effective management of tax disputes difficult (Bamwa et al., 2026, pp. 11–12). In particular, the excessive slowness of judicial processes, where disputes may take decades to reach the highest judicial authority from the state high court, constitutes a serious and structural barrier to access to tax justice (Chime et al., 2024, p. 13; Richards, 2017, p. 202). This indicates that despite legal and institutional reforms, the effectiveness of the system remains limited (Bamwa et al., 2026, p. 11).

At the institutional center of non-judicial tax dispute management in Nigeria is the Tax Appeal Tribunal (TAT), which has been implemented in recent years. The TAT is a specialized administrative decision-making body established to resolve disputes arising from tax assessments and administrative decisions (Richards, 2017, p. 197). However, the legal status of the TAT has long been a contested issue. This is because the jurisdictional tension between the Federal High Court, which constitutionally holds exclusive judicial authority over tax disputes, and the quasi-judicial function of the TAT gives rise to significant debates regarding the institutional legitimacy of the system (Anyebe, 2019, p. 236). The most recent institutional development in the system is the establishment of the Tax Ombudsman in 2025. This institution is designed to examine maladministration practices of the tax administration and taxpayer complaints, aiming to strengthen accountability and institutional oversight in tax governance (Umenweke, 2024b, p. 11).

From a procedural justice perspective, the Nigerian tax dispute system involves various structural challenges. In terms of consistency, the lack of a clear and precise definition of the distribution of authority among federal, state, and local governments gives rise to the problem of multi-layered taxation for taxpayers. This increases the risk that the same economic activity may be taxed separately at distinct levels of government, thereby weakening the predictability of the system (Richards, 2019, pp. 42–46). This jurisdictional conflict is particularly evident in disputes between the Federal Inland Revenue Service and certain state governments regarding the collection of value-added tax, which have been brought before the judiciary (Adamu, 2022, p. 143). Furthermore, the possibility that similar disputes may be addressed in different administrative or judicial forums subject to different procedural rules is also considered a factor weakening the overall consistency performance of the system (Uwa et al., 2022, p. 233).

In terms of neutrality, the appointment of TAT members directly by the Minister of Finance lies at the center of debates regarding the independence of the institution (Richards, 2017, pp. 198–199). In addition, overlapping powers between the Economic and Financial Crimes Commission and the Federal Inland Revenue Service may in cases lead to duplicate or inconsistent sanctions in dispute processes (Umenweke, 2024a, p. 70). This environment of institutional competition may reinforce the perception that the tax administration acts both as a party and as an investigator, thereby weakening the principle of neutrality (Ashim, 2025, p. 224).

Regarding accuracy, the presumptive profit method frequently used by the tax administration, particularly for small and medium-sized enterprises, is subject to significant criticism. This method relies on hypothetical assessments rather than analysis based on actual financial data, thereby making the accuracy of assessment decisions questionable (Oladele et al., 2022, p. 162). Moreover, the limited technical expertise capacity to analyze complex financial transactions is considered another factor negatively affecting the quality of tax audits (Ashim, 2025, p. 225).

In terms of correctability, the system theoretically includes both administrative and judicial review mechanisms. However, in practice, it may take an exceptionally long time for disputes to be finally resolved. The prolongation of cases for over a decade, and sometimes up to 20 years, makes it difficult to correct erroneous actions in a timely manner (Akano & Ahmad, 2025, p. 197). In addition, Nigerian courts have ruled in certain precedent decisions that tax disputes are not arbitrable, thereby limiting the scope of ADR mechanisms (Ogbu & Echefu, 2023, p. 2).

In terms of representativeness, taxpayers' rights to defend themselves through professional representatives and to be heard in TAT proceedings are legally guaranteed (Chime et al., 2024, p. 8). However, the advisory, rather than binding, nature of the newly established Tax Ombudsman's decisions indicates that the effectiveness of this mechanism remains limited (Umenweke, 2024b, p. 14).

In terms of adherence to ethical standards, one of the major problems of the Nigerian tax system is deficiencies in technical infrastructure. The absence of a comprehensive and up-to-date taxpayer database limits the traceability of dispute processes (Edori et al., 2017, p. 55; Bamwa et al., 2026, p. 13). Nevertheless, the tax identification number system, digital declaration platform, and virtual hearing practices are considered important steps to strengthen digitalization in tax administration (Chime et al., 2024, p. 10).

In terms of accessibility, one of the most significant problems of the system is the "pay first, appeal later" rule, which requires approximately 50% of the disputed amount to be deposited as security to apply to the TAT. This practice constitutes a significant barrier to access, particularly for taxpayers with limited financial capacity (Chime et al., 2024, p. 9). In addition, heavy administrative fines and commercial interest applied to tax violations may, in some cases, lead to financial consequences disproportionate to the size of the dispute (Umenweke, 2024a, p. 70).

Table 3. Key Performance Indicators for Tax Administration - Nigeria (2018–2023)

Indicator	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Electronic - fully pre-filled confirmation required-PIT	-	-	-	-	-	-
Tax administration functions carried out by LTO or program-Dispute resolution	✓	-	-	✓	✓	✓
Simplified income tax regime for small taxpayers exists	✓	X	-	-	✓	-
No. of incoming service contacts by channel-Online via taxpayer account	0.00	0.00	-	-	-	0.00
Taxpayers must first pursue internal review where an internal review is permissible	✓	✓	-	✓	X	X
Administration keeps track of incoming service contacts	✓	✓	-	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Internal review by tax administration	✓	✓	-	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Independent review by external body	✓	✓	-	✓	✓	✓

"PIT" Personal Income Tax, "LTO" Large Taxpayer Office, "✓" represents presence/Yes, "X" represents absence/No, "-" indicates that data is not available for the specified year.

Source: Compiled by the author based on IMF (2026) ISORA DataBank.

The frequent lack of available data (-) in Table 4 underscores the institutional capacity gaps and fragmented federal structure inherent in the Nigerian tax system. The structural hurdles reflected in these indicators, such as inconsistent tracking of service contacts, also correlate with the weak performance in consistency and correctability. These gaps represent extractive institutional characteristics where high financial barriers, such as the 50% security deposit for appeals, significantly increase transaction costs and weaken the protection of property rights.

As a result, the Nigerian tax dispute resolution system is based on a hybrid institutional structure in which administrative and judicial forums operate together. The TAT, as a specialized

decision-making body at the center of the system, provides an important institutional mechanism that allows tax disputes to be examined based on technical expertise. However, the appointment of TAT members by the executive, the high security requirement, and long trial durations lead to serious limitations, particularly in terms of neutrality, accessibility, and correctability.

From an institutional economics perspective, high security requirements and long litigation periods cause capital to remain idle for extended periods during the dispute process, effectively weakening property rights and generating significant transaction costs for economic actors. This situation is consistent with findings emphasized in the literature regarding the impact of institutional design on economic performance. In this context, while the Nigerian system demonstrates weak performance in the analytical matrix particularly in terms of accessibility, consistency, and correctability, it can be evaluated as a structure that contains limited institutional capacity advantages due to the presence of specialized dispute forums and recent digital reform initiatives.

Türkiye

Türkiye's tax system adopts the self-assessment-based taxation model, which is regarded as a fundamental principle in modern tax administration literature. In this model, taxpayers calculate and declare their tax liabilities themselves, while the tax administration controls the accuracy of these declarations through audit mechanisms (Apalı, 2017, p. 211). As a natural consequence of this structure, disputes may arise between the tax administration and taxpayers from time to time due to the interpretation of legislation or the outcomes of tax audits. In Türkiye, not only judicial avenues but also various mechanisms aimed at resolving disputes at the administrative level before they reach a contentious stage are used in the resolution of tax disputes (Karataş Durmuş, 2016, p. 33). In recent years, reforms have been conducted to restructure the institutional framework of tax dispute management, and the system has undergone significant changes, particularly with Law No. 7524, which entered into force in 2024, within the context of the principle of legality of taxation (Yiğit, 2025, p. 14).

Administrative mechanisms that enable the resolution of tax disputes in Türkiye without resorting to the judicial stage are quite diverse. Among these mechanisms, error correction, repentance and correction, reduction of penalties, settlement, and invitation to explanation stand out (Arslaner, 2016, p. 277; Sarılı, 2020, p. 72). These instruments aim to resolve disputes between taxpayers and the administration at an early stage, thereby reducing the workload of judicial bodies and strengthening taxpayers' institutional trust in the tax system. The most widely used resolution mechanism at the administrative stage in Türkiye is the settlement institution. The settlement system has traditionally been applied in two stages as pre-assessment settlement and post-assessment settlement (Toker & Tekin, 2022, p. 2142). However, with Law No. 7524, the scope of this mechanism has been significantly changed, and the principal tax amount has been excluded from the scope of settlement (Yiğit, 2025, p. 11). Thus, the settlement institution has become applicable only with respect to tax penalties.

The exclusion of the principal tax amount from the scope of settlement aims to ensure compliance with the principle of legality of taxation set out in Article 73 of the Constitution (Yiğit, 2025, p. 14). In the previous practice, the broad discretionary power of settlement commissions over the principal tax amount was subject to significant criticism in terms of legality and equality, as the essential elements of taxation were made subject to administrative bargaining (Kaba & Beşel, 2023, p. 57). However, the new regulation also has the potential to increase the caseload of judicial bodies, as disputes related to principal tax amounts may be brought before the judiciary more frequently (Yiğit, 2025, p. 22).

Another dispute resolution method, the invitation to explanation mechanism, is an important administrative tool aimed at preventing disputes from arising. This mechanism allows taxpayers to

provide explanations regarding the preliminary findings of the administration before a tax audit is initiated (Çiçek & Güneş, 2019, p. 24). Such preventive mechanisms are considered in the literature as part of the early dispute resolution approach and are regarded as important institutional tools encouraging the resolution of disputes before they are brought to court (OECD, 2021b, p. 144). In this way, the true nature of events can be revealed at an earlier stage, contributing to the more efficient use of administrative resources in tax audits (Buyrukoğlu & Toparlak, 2018, pp. 62–63). However, empirical studies show that the invitation to explanation mechanism is not yet sufficiently known by taxpayers and that its implementation capacity needs to be increased (Şanver & Demirtaş, 2022, p. 18).

From a procedural justice perspective, Türkiye's non-judicial tax dispute resolution mechanisms have certain strengths but also include structural limitations. In terms of consistency, the basic framework of dispute resolution processes is determined and standardized by the Tax Procedure Law through specific procedural rules. However, conducting pre-assessment settlements within the Tax Inspection Board and post-assessment settlements within the Revenue Administration may lead to different practices for taxpayers in similar situations (Yiğit, 2025, p. 17). In addition, the variation in the rates of reductions applied by settlement commissions operating in different regions is considered a factor weakening the predictability of the system (Kaba & Beşel, 2023, p. 59).

In terms of neutrality, one of the most debated aspects of administrative resolution mechanisms in Türkiye is that settlement and invitation to explanation commissions consist entirely of public officials operating within the administrative hierarchy. This situation may create a perception among taxpayers that the administration is both a party to the dispute and the decision-making authority (Arslaner, 2016, pp. 280–281). In the literature, this is considered a significant institutional deficiency in terms of neutrality (Hocaoğlu, 2015, p. 500). In this context, the Taxpayer Rights Board, which was institutionally established in 2020 but has not yet become operational, has the potential to serve as an important institutional reform to reduce the gap in neutrality and strengthen accountability principles (Yiğit, 2025, p. 17).

In terms of accuracy, the invitation to explanation mechanism performs an important function. This mechanism contributes to the application at the administrative stage of the principle that taxation should be based on the true nature of events (Çiçek & Güneş, 2019, pp. 24–25). The ability of taxpayers to explain the administration's preliminary findings and present their own evidence before the audit process begins facilitates decisions being based on concrete information and documents rather than assumptions (Sarılı, 2020, p. 76).

In terms of accessibility, an important advantage of administrative resolution methods in Türkiye is that access to these mechanisms is free of charge (Toker & Tekin, 2022, p. 2150). Taxpayers are not required to pay any fees or provide security when applying to administrative processes such as settlement or invitation to explanation (Yiğit, 2025, p. 23). This makes administrative resolution methods relatively accessible, especially for small and medium-sized taxpayers (Kaba & Beşel, 2023, pp. 46–47). Such low-cost administrative mechanisms are considered institutional arrangements that reduce transaction costs and limit the risk of legal uncertainty for economic actors (North, 1990, p. 33). However, conditioning financial advantages upon not filing a lawsuit or waiving an already filed case also gives rise to debates that access to court may be indirectly restricted (Şentürk, 2024, p. 180).

In terms of adherence to ethical standards, significant steps toward digital transformation have been taken in recent years. The Interactive Tax Office system developed by the Revenue Administration and the published guidance documents enable taxpayers to follow their tax procedures online and access information about administrative processes more easily (Çiçek & Güneş, 2019, pp. 21–23). However, the failure to publish the detailed reasoning and applied reduction

rates of settlement commission decisions in publicly accessible databases leads to limitations in the institutional transparency level of the system (Demir, 2023, p. 22).

Table 4. Key Performance Indicators for Tax Administration - Türkiye (2018–2023)

Indicator	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Electronic - fully pre-filled confirmation required-PIT	0.00	0.00	10.24	0.00	-	-
Tax administration functions carried out by LTO or program-Dispute resolution	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Simplified income tax regime for small taxpayers exists	X	X	X	-	✓	-
No. of incoming service contacts by channel-Online via taxpayer account	-	-	0.00	22,153	26,704	26,153
Taxpayers must first pursue internal review where an internal review is permissible	X	X	X	✓	X	X
Administration keeps track of incoming service contacts	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Internal review by tax administration	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mechanisms available for taxpayers to challenge assessments-Independent review by external body	X	X	X	✓	✓	✓

“PIT” Personal Income Tax, “LTO” Large Taxpayer Office, “✓” represents presence/Yes, “X” represents absence/No, “-” indicates that data is not available for the specified year.

Source: Compiled by the author based on IMF (2026) ISORA DataBank.

Table 5 illustrates Türkiye’s robust performance in accessibility and accuracy, driven by high volumes of digital interaction through the Interactive Tax Office and free administrative application channels. The absence of mandatory internal review in most years—coupled with preventive tools like the invitation to explanation—reduces the direct costs of seeking justice for taxpayers. While these features support institutional trust, the placement of settlement commissions within the administrative hierarchy remains a limiting factor for total neutrality.

In essence, the tax dispute management system in Türkiye is based on a hybrid model that combines strong administrative resolution mechanisms with judicial oversight. Mechanisms such as settlement, invitation to explanation, and error correction allow a sizable portion of disputes to be resolved without reaching the judicial stage. Free administrative application methods and preventive mechanisms contribute to powerful performance in terms of accessibility and accuracy. However, the fact that settlement and invitation to explanation commissions operate entirely within the administrative hierarchy may create a perception that the administration is both a party and the decision-maker, leading to certain institutional limitations in terms of neutrality and consistency.

From the perspective of institutional economics, the fact that dispute resolution methods in Türkiye are free of charge and that preventive mechanisms such as invitation to explanation exist significantly reduces the direct costs of seeking rights for taxpayers. However, the limited level of institutional independence of decision-making bodies may create a trust cost for taxpayers and partially limit the system’s potential to reduce total transaction costs (North, 1990, pp. 58–60). In this context, Türkiye’s tax system can be evaluated in the analytical matrix as a balanced model that is particularly strong in terms of accessibility and accuracy, while containing institutional design-based limitations in terms of neutrality and consistency.

Comparative Findings and Discussion

The institutional analysis conducted on the non-judicial tax dispute resolution mechanisms of MINT countries shows that procedural justice criteria not only provide legal safeguards but also constitute institutional mechanisms that play a decisive role in the formation of trust between the state and taxpayers. This section synthesizes the country-level findings within a comparative analytical framework. The analysis proceeds by first examining the procedural justice performance

of the countries through a comparative matrix, followed by a discussion on how these institutional designs affect the taxpayer-administration relationship. In the final stage, the findings are evaluated holistically within the framework of the ‘new institutional economics’ and the development literature.

Comparative Analysis of the Procedural Justice Matrix

The qualitative findings obtained from the country analyses conducted in the fifth section are transformed here into a systematic comparative framework. The comparative matrix presented below classifies the non-judicial tax dispute resolution mechanisms of MINT countries based on procedural justice criteria. The aim of the matrix is not to construct a quantitative index. Rather, it provides a qualitative analytical evaluation based on the legislative structure, level of institutional independence, and implementation capacity of countries.

Table 5. Comparative Procedural Justice Matrix in MINT Countries

Criterion	Mexico	Indonesia	Nigeria	Türkiye
1. Consistency	✓	✓	-	✓
2. Neutrality	✓✓	✓	-	✓
3. Accuracy	✓✓	✓	-	✓✓
4. Correctability	✓✓	✓	-	✓
5. Representativeness	✓✓	✓	-	✓
6. Adherence to Ethical Standards	✓	✓	-	✓
7. Accessibility	✓✓	-	-	✓✓
8. Proportionality	✓	-	-	✓

“✓✓” indicates strong, “✓” indicates moderate, and “-” indicates weak procedural justice performance.

Source: Prepared by the author based on country-specific analysis of the findings.

The comparative matrix reveals that there are significant institutional differences among the countries examined. These differences indicate that the institutional design of tax dispute resolution mechanisms is closely related to the governance capacity and administrative traditions of countries. These differences can be evaluated within the framework of the distinction between inclusive and extractive institutions, as developed in the institutional economics literature by Acemoglu & Robinson (2012). Mexico and Türkiye have developed relatively inclusive institutional structures that encourage the resolution of disputes at the administrative stage. Specifically, Mexico exhibits the most robust procedural justice performance across nearly all dimensions. The institutional independence of PRODECON ensures ‘strong’ (✓✓) ratings not only in accuracy and representativeness but also in neutrality and accessibility, as it eliminates mandatory administrative hurdles and provides free legal defense (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 21). This structure actively minimizes the power imbalance between the state and the taxpayer, making the Mexican system an exemplary ‘inclusive’ model and an important reference for developing economies (United Nations, 2021, p. 100).

In Türkiye, the invitation to explanation mechanism, which aims to resolve disputes before they arise, and the administrative approach focusing on the substance of disputes demonstrate strong institutional performance in terms of accuracy (Çiçek & Güneş, 2019, p. 25). In addition, the free nature of administrative application routes (Toker & Tekin, 2022, p. 2150) and the widespread use of digital application channels, particularly the Interactive Tax Office (Çiçek & Güneş, 2019, p. 24), ensure high performance in terms of accessibility. However, the operation of settlement commissions within the administrative hierarchy of tax administration causes the criteria of neutrality and consistency to remain at a moderate level (Arslaner, 2016, p. 275; Yiğit, 2025, p. 17).

While Indonesia has made progress in consistency through digitalization and ongoing organizational modernization efforts (OECD, 2013, p. 73), it falls into the ‘weak’ (-) category in

terms of proportionality. As detailed in the comparative analysis of sanction regimes, the imposition of severe financial sanctions—which for unsuccessful administrative objections and court appeals can reach 30% and 60% respectively—serves as a deterrent that disproportionately penalizes taxpayers, thereby increasing the risk of institutional disengagement (Tjahjadi et al., 2025, p. 142). Furthermore, internalizing administrative objections poses institutional neutrality risks, as the absence of a review unit independent of audit and collection functions allows initial decision-makers to influence outcomes (OECD, 2021b, p. 310; United Nations, 2021, p. 104). Additionally, geographical constraints and the financial burdens of formal objection processes in developing infrastructures continue to create significant limitations in terms of accessibility (Bentley, 2007, p. 49; Bird & Zolt, 2008, p. 815).

Among the countries examined, Nigeria exhibits the weakest performance in terms of procedural justice. While conflicts of authority between federal and local governments weaken institutional consistency, the method of appointing TAT members negatively affects perceptions of neutrality (Richards, 2019, p. 46). Moreover, Nigeria's performance is further weakened by its 'weak' (-) rating in accuracy. The widespread use of the presumptive profit method, which relies on hypothetical assumptions rather than actual financial data, creates an extractive environment where the 'correctness' of tax assessments is fundamentally compromised (Oladele et al., 2022, p. 162). However, the most significant justice problem in the system is the regulation requiring the deposit of 50% of the disputed amount as security to exercise the right to object. This rule seriously undermines the principles of accessibility and proportionality, effectively limiting the functioning of correctability mechanisms (Chime et al., 2024, p. 9; Uwa et al., 2022, p. 235). This severe financial barrier confirms Nigeria as the model with the highest transaction costs among the MINT group. In the literature, such regulations are considered among institutional examples where dispute resolution mechanisms deter taxpayers through high financial burdens (Bingham, 2004, p. 238).

The findings indicate that while neutrality remains a challenge for Türkiye and Indonesia due to the administrative hierarchy of their commissions, Mexico has successfully bridged this gap through the PRODECON model. In Türkiye and Indonesia, the perception of the administration acting as both party and judge remains a significant institutional bottleneck (Arslaner, 2016, p. 275; Dany, 2025, p. 3). However, as confirmed by the key performance indicators data, high digital interaction volumes in Türkiye provide a compensating strength in accessibility, which is missing in the Indonesian and Nigerian models. This situation may make it more difficult to resolve disputes at the administrative stage and increase taxpayers' tendency to apply to judicial bodies, primarily due to the deterrent costs associated with court processes (Bentley, 2007, p. 126; United Nations, 2021, p. 100). As seen in the Indonesian case, developments in digital infrastructure increase transparency but are not sufficient on their own to eliminate structural neutrality problems arising from administrative hierarchy (Bird & Zolt, 2008, p. 796; United Nations, 2021, p. 100). Furthermore, access barriers created by severe financial sanctions serve to undermine the perceived legitimacy of the administration, potentially leading to institutional disengagement rather than compliance (Murphy, 2005, p. 588; Tjahjadi et al., 2025, p. 142).

The comparative key performance indicators data confirm that countries with independent oversight bodies (Mexico) and high digital interaction volumes (Türkiye) exhibit lower transaction costs compared to those with high financial barriers and mandatory internal review processes (Nigeria and Indonesia).

In conclusion, the comparative matrix makes visible the procedural gaps that emerge in the institutional design of dispute resolution mechanisms. Addressing these gaps is not merely a matter of legal reform. It also requires broader institutional transformations that will strengthen trust in tax administration (Bentley, 2007, p. 447; Cane, 2011, p. 394; Kirchler, 2007, p. 201).

From Procedural Justice to Institutional Trust

The main assumption of procedural justice theory is that individuals often attach greater importance to whether decision-making processes are fair rather than to the outcomes of decisions (Tyler, 2006, pp. 6–7). The perception that processes related to the resolution of tax disputes are fair directly affects taxpayers' perceptions of the legitimacy of the tax administration (Murphy, 2005, p. 586). Therefore, dispute resolution mechanisms should be evaluated not only as technical instruments for debt settlement but also as institutional platforms where the trust relationship between the administration and taxpayers is reproduced (Tyler & Lind, 1992, p. 160).

Empirical studies support this theoretical framework. Research conducted on certified public accountants in Türkiye shows that the perception of procedural fairness in dispute resolution mechanisms increases trust in the tax administration and voluntary tax compliance (Günay & Gürdal, 2022, p. 130). Similarly, examples from Australia and Mexico demonstrate that the impartial and respectful approach of the tax administration toward taxpayers has a transformative effect on taxpayer behavior (Braithwaite, 2003, p. 15; Murphy, 2005, p. 566; United Nations, 2021, p. 100). Such practices shift taxpayers from a position of resistance toward the administration to a tendency toward institutional cooperation.

In contrast, in systems where high financial sanctions and transaction costs are dominant, taxpayers tend to establish a more pronounced social distance between themselves and the tax administration (Hartner et al., 2008, pp. 140–141). Financial barriers and institutional uncertainties, particularly the severe sanction regimes observed in Indonesia (Tjahjadi et al., 2025, p. 142) and the complex payment obligations in Nigeria (Fritz, 2018, p. 186), may weaken taxpayers' relationship with the system and reinforce tendencies toward institutional disengagement. In this context, dispute resolution processes represent not only an administrative procedure but also a relational message conveyed by the tax administration to taxpayers regarding their status and the administration's trustworthiness (Tyler & Lind, 1992, p. 140).

Procedural Justice and the Dynamics of Development

The 'new institutional economics' approach emphasizes the decisive role of legal and administrative institutions in economic performance. According to this perspective, malfunctions in dispute resolution mechanisms constitute an important institutional factor that increases total transaction costs in the economy (North, 1990, pp. 27–30). For example, high security deposit requirements for appeals in Nigeria or prolonged dispute processes in Indonesia may increase uncertainty regarding the protection of property rights and negatively affect the investment environment.

In this framework, the institutional design of tax dispute resolution mechanisms is closely related not only to the effectiveness of fiscal administration but also to the institutional foundations of economic development. As stated in the institutional economics literature, systems that include individuals in decision-making processes, ensure transparent error correction, and provide guarantees of neutrality, reflect the fundamental characteristics of inclusive institutions (Acemoglu & Robinson, 2012, pp. 304–305). In contrast, systems that treat taxpayers merely as objects of resource transfer and restrict objection mechanisms through high financial barriers reflect a structure closer to extractive institutions (Acemoglu & Robinson, 2012, pp. 76–81).

In the context of the MINT countries examined in this study, the institutional design of tax dispute resolution mechanisms directly determines not only the functioning of legal processes but also the nature of the trust-based relationship between the tax administration and taxpayers. A trust-based and service-oriented approach to dispute management has the potential to increase the effectiveness of the tax system by encouraging cooperative behavior among taxpayers (Kirchler, 2007, p. 210). These findings indicate that tax dispute resolution mechanisms should be considered

not only as legal processes but also as part of institutional trust-building processes (Murphy, 2005, p. 563; United Nations, 2021, p. 90). Conversely, punitive systems with high access costs may lead to taxpayer disengagement and strengthen informal economic behavior (Bentley, 2007, p. 126; Hartner et al., 2008, p. 137).

In conclusion, a dispute resolution system based on procedural justice principles can be considered an important form of institutional capital that reduces transaction costs, limits uncertainty, and strengthens administrative legitimacy (North, 1990, pp. 54–55; Tyler, 2001, p. 391). Institutional improvements to non-judicial dispute resolution mechanisms in MINT countries will not only enhance the effectiveness of tax administration but also generate positive effects on governance quality and economic performance.

Conclusion and Policy Recommendations

This study demonstrates that non-judicial tax dispute resolution mechanisms are far more than technical bureaucratic procedures; they serve as vital institutional pillars for maintaining trust between the state and taxpayers, securing property rights, and enhancing economic governance. By establishing a robust analytical link between the ‘new institutional economics’ framework and procedural justice theory, the research evaluates these mechanisms through the dual lenses of institutional trust and transaction costs. The eight-dimensional analytical matrix developed herein provides a systematic instrument for assessing institutional design based on concrete procedural features. Crucially, the integration of the IMF (2026) key performance indicators allows for the empirical validation of qualitative findings, effectively reconciling formal legislative rules with their practical administrative implementation.

The comparative analysis across MINT countries reveals a spectrum of institutional models with varying degrees of procedural justice. Mexico’s independent ombudsman, PRODECON, and Türkiye’s preventive ‘invitation to explanation’ mechanism represent inclusive institutional structures that strengthen trust by reducing uncertainties related to property rights. The IMF data confirm that Mexico’s high performance in neutrality and Türkiye’s digital accessibility are operational realities reflected in high online service volumes and the absence of mandatory internal hurdles. Conversely, Nigeria’s “pay first, appeal later” rule, characterized by a 50% security deposit requirement, and Indonesia’s severe financial sanctions alongside decision-making processes tied to administrative hierarchy point toward extractive institutional characteristics. Such designs significantly increase transaction costs and hinder access to justice, potentially leading to institutional disengagement among taxpayers.

To address these institutional bottlenecks, a range of strategic policy interventions are necessary to align tax governance with the principles of procedural justice. Primarily, the functional and budgetary autonomy of dispute resolution bodies must be established to transform neutrality from an administrative aspiration into a structural reality. Following the Mexican model, creating decentralized agencies with their own legal personality and technical staff can mitigate the trust cost associated with the perception of the administration acting as both party and judge. Furthermore, financial accessibility should be prioritized by replacing high fixed security deposits, such as those in Nigeria, with a “Graduated Security” system. This tiered model, based on a taxpayer’s compliance history and the legal complexity of the dispute, would minimize financial barriers to entry and ensure that the right to seek justice is not contingent upon a taxpayer’s immediate liquidity.

In tandem with structural reforms, the future of tax governance lies in the integration of digitalization and preventive governance tools. Mechanisms like Türkiye’s invitation to explanation should be enhanced with AI-driven risk analysis and transparent digital portals, allowing for the correction of errors before formal audits commence. This not only reduces the administrative workload but also lowers the imposition costs faced by taxpayers. Moreover, increasing transparency

through the publication of anonymized, searchable precedent databases can reduce information asymmetry and jurisdictional conflicts. Finally, the human dimension of governance requires attention through mandatory certification for administrative personnel in procedural justice principles. By integrating qualitative competencies, such as neutral communication and active listening, into personnel performance indicators, tax administrations can foster a service-oriented culture that generates long-term institutional trust and voluntary compliance.



www.turkishstudies.net/economy

Turkish Studies - Economics, Finance, Politics

eISSN: 2667-5625



Sessiz Adalet ve İşlem Maliyetleri: MINT Ekonomilerinde Vergi Uyuşmazlığı Çözümünün Yeni Kurumsal İktisat ve Usul Adaleti Perspektifinden Karşılaştırmalı Analizi

Giriş

Vergi sistemleri, modern devletin mali sürdürülebilirliğinin temel taşı olmasının yanı sıra, devlet ile birey arasındaki zorunlu mali ilişkinin somutlaştığı en belirgin kurumsal alanlardan birini teşkil etmektedir. Doğası gereği vergi sistemi biçimsel, hukuki ve mali bir etkileşim kurmaktadır; ancak bu etkileşimin niteliği yalnızca vergi oranları veya idarenin tahsilat kapasitesi tarafından belirlenmemektedir. Ekonomi psikolojisi ve düzenleme teorisi alanındaki araştırmacılar, vergilendirmenin özünde bireyler ile devlet arasında yüksek düzeyde dürüstlük ve güven içeren ilişkisel bir sözleşme olduğunu savunmaktadır (Feld & Frey, 2002, s. 90; Torgler, 2007, s. 104, 145). Bu nedenle, vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulduğu usuller ve bu süreçlerin mükellefler tarafından ne ölçüde adil algılandığı, söz konusu ilişkinin kurumsal karakterini ve meşruiyetini şekillendiren kritik faktörler arasında yer almaktadır (Murphy, 2003, s. 379, 2005, s. 562; Tyler, 1997, s. 323).

Son yıllarda vergi idareleri üzerindeki yargısal yükün belirgin biçimde artması, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan geleneksel yöntemlerin etkinliğine ilişkin tartışmaları yeniden gündeme getirmiştir. OECD verilerinin de ortaya koyduğu üzere, yargısal iş yükünde küresel ölçekte gözlemlenen artış, uyuşmazlıkların dava öncesi idari veya alternatif mekanizmalar aracılığıyla çözülmesini kritik bir yönetim alanı hâline getirmiştir (OECD, 2021b, s. 143–144). Modern vergi yönetişimi, mükelleflerin idari kararlara etkin bir şekilde itiraz etmelerine olanak tanıyan süreçlerin sağlanmasına odaklanmaktadır. Bu durum bir yandan mükellef haklarının korunmasına yardımcı olurken diğer yandan idari gücün kullanımı üzerinde uygun denge ve denetleme mekanizmalarının bulunmasını güvence altına almaktadır (OECD, 2021b, s. 144). Bu husus, MINT ülkeleri (Meksika, Endonezya, Nijerya ve Türkiye) gibi kurumsal dönüşüm geçiren gelişmekte olan ekonomilerde çok daha kritik bir nitelik kazanmaktadır. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarının adil ve öngörülebilir bir şekilde yönetilmesi, yalnızca idari kapasiteyle değil aynı zamanda mülkiyet haklarının korunması ve yatırım ortamının istikrarıyla da yakından ilişkilidir (Bentley, 2007, s. 60–61).

Vergi uyuşmazlığı yönetimine ilişkin literatürün önemli bir bölümü, yargı dışı çözüm yöntemlerini ağırlıklı olarak tahsilat verimliliği, bütçe performansı veya yargı sisteminin iş yükünün azaltılması gibi araçsal boyutlar üzerinden incelemektedir. Her ne kadar Türkiye özelinde yapılan bazı ampirik çalışmalar vergi denetim oranlarının tahakkuk-tahsilat performansı üzerindeki ekonometrik etkilerine odaklanmış olsa da (örn. Köstekçi & Sandalcı, 2020), bu yaklaşım, bireylerin öncelikle usulleri uygulayan kurumlarla olan uzun vadeli sosyal ilişkilerini önemseyip ileri süren ilişkisel otorite modelini sıklıkla göz ardı etmektedir (Tyler & Lind, 1992, s. 140). Bu ilişkisel perspektife göre, toplumsal duyarlılık teknik ve idari usuller kadar sosyal ilişkiler tarafından da

şekillendirilmektedir (Braithwaite, 2003, s. 16). Otoriteler adil ve saygılı bir tutum sergilediklerinde, mükelleflere ait oldukları grubun değerli birer üyesi oldukları mesajı iletilmekte; bu da kurumsal güveni ve gönüllü uyumu pekiştirmektedir (Murphy & Tyler, 2008, s. 664).

Bu araştırmada, işlem maliyetleri kavramı kurumsal performansı anlamlandırmada merkezi bir konuma sahiptir. North'un (1990, s. 27) tanımı izlenerek, işlem maliyetleri, mülkiyet haklarının tanımlanması, korunması ve icra edilmesinde harcanan kaynaklar olarak tanımlanmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağlamında bu maliyetler; yalnızca vekalet ücretleri, idari harçlar ve zamanın fırsat maliyeti gibi doğrudan finansal harcamaları değil, aynı zamanda tarhiyat maliyetleri olarak adlandırılan unsurları da kapsamaktadır. Tarhiyat maliyetleri, hatalı idari kararların tarafların tercih yapılarını yansıtamaması ve böylece ekonomik belirsizliği artırması durumunda ortaya çıkmaktadır (Lind & Tyler, 1988, s. 119). Kurumsal iktisat literatüründe, uyuşmazlık çözümüne ilişkin karar alma sürecindeki aksaklıklar, artan işlem maliyetlerinin ve ekonomik istikrarsızlığın bir kaynağı olarak değerlendirilmektedir. Benzer şekilde kapsayıcı kurumlar yaklaşımı; tarafsızlığı, erişilebilirliği ve öngörülebilirliği sağlayan mekanizmaların uzun vadeli ekonomik performans için hayati önem taşıdığını vurgulamaktadır (Acemoglu & Robinson, 2012, s. 304).

Bu teorik çerçeveden hareketle çalışma, şu araştırma sorusuna odaklanmaktadır: MINT ülkelerindeki yargı dışı vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmaları usul adaleti kriterleri açısından nasıl bir kurumsal tasarım sergilemektedir ve bu tasarım farklılıkları işlem maliyetleri boyutunda ne tür sonuçlar doğurmaktadır? Bu soruyu ele almak amacıyla MINT ülkeleri seçilmiştir; zira gelişmekte olan ekonomiler olarak ortak özellikler taşımalarına rağmen, söz konusu ülkeler vergi uyuşmazlıklarının çözümü için birbirlerinden farklı kurumsal modeller sunmaktadır. Bu durum, özellikle uyuşmazlıkların dava aşamasından önce yönetildiği “sessiz adalet” alanında, usul adaleti ilkelerinin farklı kurumsal bağlamlarda nasıl uygulandığını incelemeye yönelik karşılaştırmalı bir analiz için uygun bir zemin sağlamaktadır (Bingham, 2004, s. 231). Bu kurumsal karşılaştırma, nitel bulguların IMF (2026) idari temel performans göstergeleri ile çapraz doğrulamaya tabi tutulmasıyla desteklenmekte ve böylece operasyonel nesnellik güvence altına alınmaktadır.

Çalışmanın ilerleyen bölümleri şu şekilde yapılandırılmıştır. İkinci bölümde usul adaleti ve ‘yeni kurumsal iktisat’ literatürü incelenmekte, üçüncü bölümde araştırmanın teorik arka planı ortaya konulmaktadır. Dördüncü bölümde araştırmanın metodolojisi ve analitik çerçevesi açıklanmaktadır. Beşinci bölümde MINT ülkelerinin vergi uyuşmazlığı çözüm mekanizmaları ‘yeni kurumsal iktisat’ ve usul adaleti perspektifinden karşılaştırmalı olarak analiz edilmektedir. Altıncı bölümde karşılaştırmalı bulgular tartışılmakta, son bölümde ise araştırmanın sonuçları değerlendirilerek politika önerileri sunulmaktadır.

Literatür İncelemesi

Vergiye uyum ve vergi uyuşmazlıklarının yönetimine ilişkin literatür, uzun bir süre rasyonel seçim yaklaşımının etkisi altında gelişim göstermiştir (bk Nar, 2014; Köstekçi & Sandalcı, 2020). Allingham ve Sandmo (1972), mükellef davranışını denetim olasılığı ve ceza oranları çerçevesinde beklenen fayda maksimizasyonu modeli aracılığıyla açıklamış, vergiye uyumu temel olarak caydırıcılık mekanizmalarının bir fonksiyonu şeklinde değerlendirmiştir. Bu yaklaşım kapsamında devlet ile mükellef arasındaki ilişki stratejik ve araçsal bir etkileşim olarak ele alınmakta, vergiye uyum ise dışsal yaptırım tehdidine karşı verilen rasyonel bir tepki şeklinde yorumlanmaktadır. Ne var ki Alm vd. (1992) ile Alm ve Torgler (2006) tarafından yürütülen deneysel ve ampirik çalışmalar, gözlemlenen vergiye uyum düzeylerinin yalnızca denetim ve yaptırım değişkenleriyle açıklanamayacağını ortaya koymuştur. Bu bulgu, literatürde “vergiye uyum bulmacası” olarak adlandırılan tartışmanın ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Böylece, mükellef davranışını açıklamada değer odaklı, psikolojik ve kurumsal faktörlere daha fazla önem atfedilmiş; vergi ahlakı, kurumsal güven ve algılanan meşruiyet gibi kavramlar söz konusu analizlerin merkezine yerleşmiştir.

Yaklaşımındaki bu değişimde, vergi ahlakı ve kurumsal güven kavramları önemli bir yer tutmaktadır. Torgler (2007), vergi ahlakını bireylerin vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonlarıyla ilişkilendirmiştir. Frey (1997), devlet ile vatandaşlar arasında karşılıklı güvene dayanan psikolojik bir sözleşmenin var olduğunu savunmuştur. Kirchler (2007), vergiye uyumun, idarenin zorlayıcı gücü ile mükelleflerin idareye duyduğu güven arasındaki denge tarafından belirlendiğini ileri sürmüştür. Söz konusu yaklaşım, caydırıcılık ile kurumsal meşruiyet arasındaki ilişkiyi sistematik bir biçimde açıklamaktadır. Bu çerçevede vergiye uyum, yalnızca yaptırım korkusuna dayalı bir davranış olarak değil; aynı zamanda idarenin adil ve saygılı davranıp davranmadığına yönelik algılarla ilişkili bir sonuç olarak da değerlendirilmektedir.

Bu dönüşüm sürecinin kuramsal temellerinden birini usul adaleti literatürü oluşturmaktadır. Thibaut ve Walker (1975), bireylerin uyuşmazlık çözümünde karar alma sürecine katılma ve süreci etkileme fırsatına önem attıklarını göstermiştir. Bu çalışma, adalet algılarının yalnızca kararın sonucuna bağlı olmadığını ortaya koyması bakımından literatürde önemli bir dönüm noktası teşkil etmektedir. Takip eden çalışmalarda Lind ve Tyler (1988) ile Tyler (2006), süreçteki adalet algısının bireylerin otorite kararlarını benimsemesinde belirleyici bir rol oynadığını kanıtlamıştır. Tyler (1990), yürütülen süreçlerin idareye yönelik meşruiyet algılarını güçlendirdiğini ve gönüllü uyumu teşvik ettiğini ortaya koymuştur. Leventhal (1980), usul adaletini değerlendirmek üzere altı temel kriter belirlemiştir. Tutarlılık, tarafsızlık, doğruluk, düzeltilebilirlik, temsil edilebilirlik ve etik standartlara bağlılık olarak tanımlanan bu kriterler, idari ve yarı yargısal süreçlerin kalitesini değerlendirmek için analitik bir çerçeve sunmaktadır. Bu yaklaşım, adaletin sadece sonuçlarla değil, aynı zamanda kurumsal süreçlerin tasarımıyla da ilişkili olduğunu göstermektedir.

Vergilendirme alanındaki çalışmalar da usul adaleti algılarının mükellef davranışı üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Wenzel (2002), adil muamelenin mükelleflerin değer odaklı bağlılığını güçlendirdiğini göstermiştir. Murphy (2004, 2005), vergi idaresinin saygılı ve tarafsız tutumunun gönüllü uyumu artırdığını saptamıştır. Braithwaite (2003), mükelleflerin vergi idaresine karşı geliştirdikleri bağlılık, direniş veya sistemden kopuş gibi tutumları açıkladığı yaklaşımında, söz konusu tutumların büyük ölçüde idarenin vergilendirme süreçlerine ilişkin uygulamaları tarafından şekillendirildiğini savunmuştur. Bununla birlikte, söz konusu literatürün büyük bir bölümü algısal ölçümlere ve anket verilerine dayanmaktadır. Uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarım özelliklerini ilkesel kriterler temelinde karşılaştırmalı olarak inceleyen çalışmalar ise sınırlı kalmaktadır.

Usul adaleti ile ekonomik performans arasındaki ilişki, ‘yeni kurumsal iktisat’ literatüründe daha çok dolaylı olarak ele alınmıştır. North (1990) kurumları, toplumsal etkileşimi düzenleyen ve belirsizliği azaltan bir kurallar bütünü olarak tanımlamış; işlem maliyetlerinin ekonomik performans üzerindeki belirleyici rolünü vurgulamıştır. Williamson (1985), sözleşme ve uygulama süreçlerinde ortaya çıkan maliyetlerin ekonomik örgütlerin davranışlarını şekillendirdiğini belirtmiştir. Acemoglu ve Robinson (2012), kapsayıcı kurumların mülkiyet haklarını güvence altına alarak sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın temelini oluşturduğunu savunmuştur. Bu perspektiften bakıldığında, vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmaları, mülkiyet haklarının etkin bir şekilde korunup korunmadığını belirleyen önemli kurumsal yapılardan biri olarak değerlendirilebilir. Uyuşmazlık süreçlerinin süresi, teminat şartları, mali yaptırımlar ve temsil maliyetleri, işlem maliyetlerini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımı, ekonomik karar alma süreçleri üzerinde dolaylı etkiler de yaratmaktadır. Buna rağmen literatürde, usul adaleti kriterleri ile işlem maliyetleri arasındaki ilişkiyi vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmaları üzerinden sistematik biçimde inceleyen çalışmalar oldukça kısıtlıdır.

İdari adalet ve alternatif uyuşmazlık çözümü mekanizmalarına yönelik literatür de benzer şekilde parçalı bir görünüm sergilemektedir. Cane (2011), devletin idari işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların adil çözümünde, sistemlerin mahkemelerin ötesine geçerek arabuluculuk ve

uzlaşma gibi diğer araçları da kapsayacak şekilde genişlediğini belirtmektedir. Bingham (2004), uyuşmazlık çözüm sistemlerinin tasarımının kurumsal bir tercih olduğunu ve bu tasarımın taraflar arasındaki güç dengesini doğrudan etkilediğini vurgulamaktadır. OECD (2021b) raporları, vergi uyuşmazlıklarının erken aşamada çözülmesinin hem tahsilat verimliliği hem de idari kapasite açısından önemli faydalar sağladığını göstermektedir. Ne var ki mevcut çalışmaların büyük bir kısmı, alternatif çözüm yöntemlerini teknik verimlilik veya yargının iş yükünü azaltma bağlamında değerlendirmektedir. Bu mekanizmaların süreç kalitesini ilkesel kriterlere dayanarak sistematik biçimde karşılaştıran çalışmalar sınırlı kalmaktadır.

MINT ülkeleri üzerine yapılan çalışmalar çoğunlukla ülke bazlı hukuki analizlerle sınırlıdır. OECD (2013) raporunda; Meksika’da mükellef haklarını korumayı amaçlayan ombudsman kurumu PRODECON bünyesinde yürütülen ve idare ile mükellef arasında erken aşamada uzlaşmaya varmayı hedefleyen idari arabuluculuk odaklı uyuşmazlık çözüm süreci, kapsayıcı bir model olarak değerlendirilmektedir. OECD (2025), Endonezya’da idari itirazların doğrudan vergi idaresi bünyesinde çözülmesinin tarafsızlık tartışmalarına yol açtığına dikkat çekmektedir. Fritz (2018), Nijerya’daki yüksek teminat şartlarının adalet erişimi sınırlandırdığını savunmaktadır. Türkiye’de ise uyuşmazlık yönetiminde izaha davet ve uzlaşma mekanizmalarının önleyici niteliği Çiçek ve Güneş (2019) tarafından vurgulanmaktadır. Ancak bu çalışmalar, ortak bir usul adaleti çerçevesine dayalı sistematik ve karşılaştırmalı bir değerlendirme sunmamaktadır. Bu literatür bir bütün olarak ele alındığında; vergiye uyum literatürünün büyük ölçüde mükellef davranışının psikolojik ve değer odaklı belirleyicilerine odaklandığı, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımını usul adaleti bağlamında karşılaştırmalı olarak inceleyen çalışmaların ise oldukça sınırlı kaldığı görülmektedir. Gelişmekte olan ekonomilerde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada nasıl yönetildiğine ilişkin kurumsal analizler literatürde önemli bir boşluk oluşturmaktadır.

Literatürün genel bir değerlendirmesi, üç temel araştırma boşluğunu ortaya koymaktadır. Birincisi, usul adaleti teorisi ile ‘yeni kurumsal iktisat’ yaklaşımı arasındaki ilişki, vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmaları bağlamında sistematik olarak ele alınmamıştır. İkincisi, mevcut çalışmaların önemli bir bölümü mükellef algılarını inceleyen anket verilerine dayanmaktadır; buna karşın uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarım özelliklerini karşılaştırmalı olarak analiz eden araştırmalar sınırlıdır. Üçüncüsü, MINT ülkelerinde uygulanan yargı dışı vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarını ortak ilkesel kriterlere dayanarak karşılaştıran kapsamlı çalışmalar literatürde oldukça kısıtlıdır. Dahası, vergi uyuşmazlık çözümüne ilişkin biçimsel kurumsal tasarımları resmî temel performans göstergeleriyle doğrulayan çalışmaların eksikliği dikkat çekmektedir. Bu araştırma; yalnızca hukuki çerçeveleri incelemekle kalmayıp, usul adaleti performansına yönelik daha nesnel bir değerlendirme sunmak üzere bu çerçeveleri operasyonel veri setleriyle çapraz doğrulamaya tabi tutarak söz konusu boşluğu doldurmaktadır. Bu durum hem teorik hem karşılaştırmalı hukuk hem de ampirik politika açısından temel bir araştırma alanına işaret etmektedir.

Kavramsal Çerçeve

Usul Adaleti ve İlkesel Kriterler

Adalet kavramı, sosyal psikoloji ve hukuk literatüründe genellikle iki temel boyut üzerinden ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, kaynakların ve sonuçların bireyler arasında nasıl dağıtıldığını inceleyen dağıtıcı adalet; ikincisi ise kararların alınmasında izlenen yöntem ve süreçleri değerlendiren usul adaletidir (Tyler & Lind, 1992, s. 121). Dağıtıcı adalet, bireyin elde ettiği sonucun adil olup olmadığına odaklanırken; usul adaleti, bu sonuca ulaşılırken izlenen sürecin tarafsızlığına, şeffaflığına ve bireye yöneltilen muamelenin niteliğine odaklanmaktadır (Wenzel, 2002, s. 630). Modern kurumsal analizlerde usul adaleti, bireylerin otorite kararlarına yönelik tepkilerini şekillendiren temel unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir. Nitekim bireyler genellikle yalnızca bir kararın sonucunu değil, aynı zamanda o sonuca nasıl ulaşıldığını da değerlendirmekte; süreçlerin

adil olduğuna yönelik algı, kurumsal meşruiyetin inşasında belirleyici bir rol oynamaktadır (Tyler & Lind, 1992, s. 163).

Usul adaleti literatüründeki öncü çalışmalardan biri olan Thibaut ve Walker (1975) araştırması, adalet algısını süreç üzerindeki kontrol ile ilişkilendirmiştir. Literatürde araçsal yaklaşım olarak adlandırılan bu modele göre, uyuşmazlığın tarafları karar alma sürecinde iki farklı kontrol türüne önem atfetmektedir (Tyler & Lind, 1992, s. 138). Bunlardan ilki, karar verilmeden önce tarafların delillerini sunma ve iddialarını üçüncü taraf konumundaki karar vericiye iletme imkânını ifade eden süreç kontrolüdür (Tyler, 1990, s. 115). İkincisi ise alınan nihai kararların içeriğini etkileme kapasitesini ifade eden karar kontrolüdür (Tyler, 1990, s. 115; Tyler & Lind, 1992, s. 138). Bu perspektiften bakıldığında bireyler, süreçlerin adilliğini, lehe sonuçlar elde etmedeki araçsal değerlerine dayanarak değerlendirmektedir (Tyler, 1990, s. 6; Wenzel, 2002, s. 630).

Bununla birlikte, sonraki çalışmalar bireylerin süreç kontrolüne atfettiği değerin yalnızca sonuçları etkileme olasılığından kaynaklanmadığını ortaya koymuştur. Bireyler, nihai kararı etkileyemeyeceklerini bildikleri durumlarda dahi, karar alma sürecinde görüşlerini ifade etme ve seslerini duyurma fırsatını bir adalet kriteri olarak değerlendirmektedir (Lind & Tyler, 1988, s. 147).

Usul adaleti teorisindeki bu yaklaşım, Lind ve Tyler tarafından geliştirilen ilişkisel model ile daha da genişletilmiştir. Bu modele göre karar süreçleri, yalnızca kararların üretildiği araçlar değil; aynı zamanda otorite ile birey arasındaki ilişkinin doğasına dair sembolik mesajlar taşıyan kurumsal mekanizmalardır (Tyler & Lind, 1992, s. 140). Otoritenin tarafsız, saygılı ve kapsayıcı bir tutum sergilemesi, bireye kuruma veya topluluğa ait değerli bir konumda bulunduğu mesajını iletmektedir. Buna karşın, keyfi veya adaletsiz uygulamalar bireyde dışlanmışlık ve değersizlik hissi yaratabilmektedir (Murphy, 2005, s. 566). Dolayısıyla tarafsızlık, saygı ve haklara duyarlılık gibi unsurlar usul adaletinin ilişkisel boyutunu oluşturmakta ve kurumsal güvenin inşasında belirleyici bir rol oynamaktadır (Tyler & Lind, 1992, s. 140–141).

Usul adaletinin analitik değerlendirmesi, Gerald Leventhal tarafından geliştirilen ilkesel kriterler sayesinde mümkün hâle gelmiştir. Leventhal'e göre, bir karar alma sürecinin adil olarak değerlendirilebilmesi için altı temel kriterin karşılanması gerekmektedir. Bunlar; süreçlerin kişiler ve zaman karşısında istikrarını ifade eden tutarlılık, karar vericilerin kişisel çıkarlarının bulunmamasını ifade eden tarafsızlık, kararların güvenilir bilgilere dayanmasını ifade eden doğruluk, hatalı kararların gözden geçirilmesine olanak tanıyan düzeltilebilirlik, tarafların görüşlerinin sürece dâhil edilmesini ifade eden temsil edilebilirlik ve karar süreçlerinin genel ahlaki değerlerle uyumlu olmasını ifade eden etik standartlara bağlılık ilkeleridir (Leventhal, 1980, s. 43). Bu ilkesel kriterler, özellikle vergi uyuşmazlıkları gibi son derece teknik ve idari işlemlerde, mükelleflerin idare karşısındaki hukuki konumunu tesis eden temel süreç güvenceleri olarak kabul edilmektedir (Kirchler, 2007, s. 76). Söz konusu kriterler idari sistemlerin tasarımında da önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda, idari yargı sistemindeki uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının salt teknik verimlilik ölçütleriyle değerlendirilmemesi gerektiği vurgulanmakta; erişilebilirlik ve ölçülülük ilkeleri sistemin merkezine yerleştirilmektedir. Erişilebilirlik, mükelleflerin şikâyetle bulunmalarını veya kararlara itiraz etmelerini engelleyen karmaşıklık ve aşırı maliyetler gibi engellerin ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir. Ölçülülük ilkesi ise her bir uyuşmazlığın kendi türüne, karmaşıklığına ve önemine uygun araçlarla çözülmesini öngörerek hem maliyet hem de süreç açısından dengeli bir çözüme ulaşmayı mümkün kılmaktadır. Literatürde bu kavram orantılı uyuşmazlık çözümü olarak adlandırılmakta ve uyuşmazlığın özelliklerine uygun çözüm yöntemlerinin belirlenmesini sağlamaktadır (Cane, 2011, s. 394–396). Vergi idarelerinin bu ilkesel kriterlere uyum sağlaması, mükelleflerin sistemi daha meşru algılamasına katkıda bulunmakta ve zorlayıcı yaptırımlara duyulan ihtiyacı azaltarak gönüllü vergi uyumunu güçlendirmektedir (Wenzel, 2002, s. 629). Bu nedenle usul adaleti, idari süreçlerin hem psikolojik kabulünü hem de hukuki

etkinliğini destekleyen temel kurumsal eksenlerden biri olarak değerlendirilmektedir (Tyler, 2006, s. 284).

Kurumsal Güven ve Vergiye Uyum

Vergiye uyum literatüründe mükellef davranışlarını açıklamayı amaçlayan erken dönem yaklaşımlar uzun süre rasyonel seçim teorisinin etkisi altında gelişmiştir. Bu çerçevede, mükelleflerin vergi ödeme kararının, denetim olasılığı ile uygulanacak cezanın büyüklüğü arasındaki bir fayda-maliyet değerlendirmesine dayandığı varsayılmaktadır. Buna göre vergiye uyum, büyük ölçüde dışsal yaptırım tehdidiyle şekillenen bir davranış olarak görülmekte ve bireylerin vergi ödeme kararlarını ekonomik rasyonaliteye dayanarak verdikleri kabul edilmektedir (Alm & Torgler, 2011, s. 636). Ancak, müteakip ampirik çalışmalar, gözlemlenen vergi uyum düzeylerinin yalnızca denetim ve yaptırım değişkenleriyle açıklanamayacağını ortaya koymuştur. Birçok ülkede mükelleflerin beklenen rasyonel davranışın ötesinde yüksek oranlarda vergi ödemesi, literatürde “vergiye uyum bulmacası” olarak adlandırılan tartışmanın ortaya çıkmasına yol açmıştır (Kirchler, 2007, s. 1).

Sonuç olarak bu tartışma, vergi uyumunu anlamada kurumsal güven, algılanan meşruiyet ve değere dayalı bağlılık gibi unsurların giderek artan önemini ön plana çıkarmıştır. Usul adaleti, kurumsal güvenin oluşumunda önemli bir rol oynamaktadır. Bireyler, otorite kararlarını değerlendirirken yalnızca kendi çıkarlarının korunup korunmadığına odaklanmamakta; aynı zamanda otoritenin karar alma yetkisini tarafsız ve adil bir biçimde kullanıp kullanmadığını da dikkate almaktadır (Alm & Torgler, 2011, s. 636; Murphy, 2005, s. 566; Tyler, 1990, s. 176; Tyler & Lind, 1992, s. 140–142). Bu nedenle karar alma süreçlerinin adil ve şeffaf bir şekilde yürütülmesi, otoritenin meşruiyetini güçlendiren temel kurumsal araçlardan biri olarak kabul edilmektedir (Tyler, 2006, s. 162). Benzer şekilde, mükellefe yönelik saygılı ve tarafsız muamele, bireyin kendisini sistemin değerli bir parçası olarak algılamasına katkıda bulunmakta; bu da otoriteye yönelik gönüllü uyumu teşvik etmektedir (Tyler & Lind, 1992, s. 140). Nitekim araştırmalar, mükelleflerin görüşlerini ifade edebildikleri ve saygı gördükleri durumlarda, nihai karar aleyhlerine olsa dahi idareye olan güvenlerinin korunabildiğini göstermektedir (Murphy, 2004, s. 187).

Bu bağlamda kurumsal güven, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin dinamik yapısını anlamak için önemli bir açıklayıcı çerçeve sunmaktadır. Braithwaite’e göre mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerini belirli bir sosyal mesafe üzerinden tanımlamakta ve bu mesafe idarenin davranışlarına bağlı olarak değişmektedir (Braithwaite, 2003, s. 15–18). Usul adaletinin güçlü olduğu sistemlerde mükellefler idareye karşı bir bağlılık ve iş birliği duygusu geliştirirken; adaletsiz veya zorlayıcı uygulamalar mükelleflerin direnç göstermesine ve sistemden kopmasına yol açabilmektedir (Hartner vd., 2008, s. 117–118). Bu çerçevede kurumsal güven, idare ile mükellef arasındaki sosyal mesafeyi daraltarak, vergi ödemeyi yalnızca yaptırımlardan kaçınmaya yönelik bir davranış olmaktan çıkarıp bir yurttaşlık sorumluluğuna dönüştürmektedir (Wenzel, 2002, s. 629).

Yeni Kurumsal İktisat Yaklaşımında Kurumlar ve Kalkınma

‘Yeni kurumsal iktisat’ yaklaşımı, ekonomik performansı yalnızca klasik üretim faktörleriyle değil, aynı zamanda bu faktörlerin nasıl organize edildiğini belirleyen kurumsal yapıyla da açıklamaktadır. Douglass North’a göre kurumlar, sosyal etkileşimleri yapılandıran ve belirsizliği azaltan oyunun kuralları olarak tanımlanmaktadır (North, 1990, s. 3). Bu kurallar, bireylerin karşılaştığı teşvik yapılarını belirleyerek ekonomik davranışın yönünü şekillendirmekte ve ekonomik aktörlerin karar alma süreçlerini doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla ekonomik sistemlerin performansı, sadece kaynakların varlığına değil, bu kaynakların kullanıldığı kurumsal çerçeveye de bağlıdır.

Kurumsal yapıların ekonomik kalkınma üzerindeki etkisi büyük ölçüde işlem maliyetleri üzerinden ortaya çıkmaktadır. Mülkiyet haklarının tanımlanması, korunması ve sözleşmelerin uygulanması için katlanılan maliyetler, ekonomik sistemin toplam maliyet yapısının önemli bir

bölümünü oluşturmaktadır (North, 1990, s. 27). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yüksek işlem maliyetleri ekonomik faaliyetlerin verimliliğini düşürmekte ve ekonomik büyümenin önündeki başlıca engellerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda Acemoglu ve Robinson'ın kapsayıcı kurumlar ile sömürücü kurumlar arasında yaptığı ayırım, kurumsal yapıların ekonomik performansı nasıl etkilediğini anlamak için eleştirel bir merceğe sunmaktadır. Kapsayıcı kurumlar, mülkiyet haklarını güvence altına alan, hukuki belirlilik sağlayan ve toplumun geniş kesimlerinin ekonomik fırsatlara erişmesine olanak tanıyan yapılardır. Buna karşın sömürücü kurumlar, ekonomik kaynakların dar bir grubun çıkarları doğrultusunda dağıtılmasına hizmet etmekte ve uzun vadede kurumsal durgunluğa yol açabilmektedir (Acemoglu & Robinson, 2012, s. 304–305).

Bu perspektiften bakıldığında, vergi sistemi ve vergi uyumsuzluklarının çözümüne ilişkin kurumsal mekanizmalar, mülkiyet haklarının etkin bir şekilde korunmasını etkileyen temel unsurlar arasında yer almaktadır. Uyuşmazlık süreçlerinin uzunluğu, yüksek teminat gereksinimleri ve temsil maliyetleri, ekonomik aktörlerin karşılaştığı işlem maliyetlerini artırabilmektedir. Buna karşın, öngörülebilir, hızlı ve adil bir idari yargı sisteminin varlığı, işlem maliyetlerini düşürerek ekonomik faaliyetlerin daha güvenli ve istikrarlı bir kurumsal ortamda yürütülmesine katkı sağlayabilmektedir (North, 1990, s. 27). Bu çerçevede, vergi uyumsuzluklarının çözüm süreçlerinde kurumsal işleyiş kalitesinin artmasının, kurumsal güven kanalıyla işlem maliyetlerini düşürerek ekonomik performansı desteklediği varsayılmaktadır.

İdari Adalet Sisteminde Alternatif Uyuşmazlık Çözümü

İdari yargı sistemi, kamu makamlarının bireylere yönelik aldığı kararların hukuki denetimini ve bu kararlardan doğan uyumsuzlukların çözümünü kapsayan kurumsal yapıyı ifade etmektedir (Cane, 2011, s. 18). Geleneksel hukuk anlayışında uyumsuzlukların çözümü büyük ölçüde mahkemelerin yetki alanında değerlendirilmiş olsa da idari adalete yönelik modern yaklaşımlar yargı dışı çözüm yöntemlerini sistemin önemli bir parçası olarak kabul etmektedir (Cane, 2011, s. 394). Bu dönüşüm, kamu idaresi ile bireyler arasındaki uyumsuzlukları daha etkili ve erişilebilir yöntemlerle çözmeye yönelik kurumsal çabaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla çağdaş idari yargı sistemleri, yalnızca yargısal denetime dayalı bir yapıdan ziyade, farklı çözüm mekanizmalarının birlikte işlediği çok katmanlı bir kurumsal düzeni temsil etmektedir.

Bu çerçevede, idari uyumsuzlukların çözümü literatürde genellikle alternatif uyumsuzluk çözümü (ADR) ve orantılı uyumsuzluk çözümü yaklaşımları kapsamında ele alınmaktadır (Cane, 2011, s. 396). Özellikle teknik uzmanlık gerektiren ve yüksek iş yükü barındıran vergileme gibi alanlarda alternatif çözüm mekanizmaları, yargı süreçlerinin uzunluğu ve maliyeti göz önüne alındığında idari sistemin verimliliği açısından önemli araçlar hâline gelmektedir (OECD, 2021b, s. 144). Bu mekanizmalar uyumsuzlukların daha erken aşamalarda çözülmesine olanak tanıyarak hem idari maliyetlerin düşürülmesine hem de mükelleflerin hak arama süreçlerinin daha erişilebilir kılınmasına katkı sağlamaktadır. Böylece idari yargı sistemi, uyumsuzlukların yalnızca nihai olarak karara bağlandığı bir yapıdan, uyumsuzlukları ilk aşamalarda yönetmeyi amaçlayan daha esnek bir kurumsal çerçeveye dönüşmektedir.

Uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının nasıl yapılandırılması gerektiği, literatürde uyumsuzluk sistemi tasarımı olarak adlandırılan kurumsal bir tercih alanı içinde değerlendirilmektedir. Bu tasarım, uyumsuzlukların geçeceği aşamaları ve tarafların karar alma süreçlerine ne ölçüde katılabileceğini belirleyen kurumsal çerçeveyi ifade etmektedir (Bingham, 2004, s. 222). Vergi uyumsuzluklarında idari itiraz, uzlaşma veya ombudsmanlık gibi mekanizmaların etkinliği, büyük ölçüde bu tasarımın mükelleflerin sürece katılımına ve seslerini duyurmalarına ne kadar izin verdiğine bağlıdır (Braithwaite, 2003, s. 35). Nitekim alternatif çözüm yöntemleri, taraflar arasında diyaloga ve müzakereye dayalı çözümlere zemin hazırlayarak, uyumsuzlukların daha iş birlikçi bir ortamda ele alınmasını sağlamaktadır (Murphy, 2005, s. 588). Duyarlı düzenleme yaklaşımına göre, otorite ile bireyler arasındaki uyumsuzlukların kalıcı bir biçimde çözülebilmesi için

tarafların birbirlerini bir etki ağı içindeki kurumsal paydaşlar olarak algılamaları gerekmektedir (Braithwaite, 2003, s. 35). Bu çerçevede, söz konusu etkileşimlerin kurumsal tasarımı, sosyal etkileşimi yapılandıran oyunun kuralları olarak işlev görmektedir (North, 1990, s. 3). Sonuç olarak, uzlaşma ve benzeri mekanizmalar yalnızca mali pazarlık süreçleri olarak değil; aynı zamanda adil muamele algısını koruyarak idari otoritenin meşruiyetini güçlendiren kurumsal araçlar olarak değerlendirilmektedir (Murphy, 2005, s. 588).

Bununla birlikte, alternatif uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının etkinliği, bu süreçlerin büyük ölçüde erişilebilir, şeffaf ve hesap verebilir olmasına bağlıdır. Mahkeme süreçlerinin aşırı maliyeti ve biçimsel yapısı, özellikle küçük ölçekli uyuşmazlıklarda adalete erişim açısından önemli engeller yaratabilmektedir. Buna karşın, idari ve alternatif çözüm yöntemleri genellikle daha hızlı ve daha düşük maliyetli çözümler sunabilmektedir (Cane, 2011, s. 396). Yine de bu mekanizmaların yeterli usul adaleti güvencelerini barındırmaması durumunda, hesap verebilirlik ve denetim sorunları ortaya çıkabilmektedir (Cane, 2011, s. 398–400). Bu nedenle alternatif uyuşmazlık çözüm (ADR) mekanizmaları yalnızca mahkemelerin iş yükünü azaltan araçlar olarak değil; devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin doğasını şekillendiren kurumsal tasarım unsurları olarak da değerlendirilmelidir (Cane, 2011, s. 397). Özellikle gelişmekte olan ekonomilerde bu mekanizmaların usul adaleti kriterlerine uygun olarak tasarlanması, kurumsal güvenin pekiştirilmesi ve gönüllü vergi uyumunun artırılması açısından önemli bir politika alanını oluşturmaktadır. Bu çerçevede, temel performans göstergeleri biçimsel kurallar ile pratik uygulama arasında kavramsal bir köprü işlevi görmektedir (Bentley, 2007, s. 207–208; OECD, 2025, s. 110–112). Usul adaleti bağlamında dijital etkileşim hacimleri ve iç incelemelerin verimliliği gibi ölçütler, bir kurumun erişilebilirliğe ve tutarlılığa olan bağlılığına dair nesnel kanıtlar sunmakta ve böylece mükellefler açısından güven maliyetini azaltmaktadır (Kirchler, 2007, s. 189; OECD, 2021b, s. 144).

Araştırma Yöntemi

Bu çalışma, MINT ülkelerindeki (Meksika, Endonezya, Nijerya ve Türkiye) yargı dışı vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarını ‘yeni kurumsal iktisat’ yaklaşımı ve usul adaleti teorisi çerçevesinde karşılaştırmalı olarak analiz etmektedir. Araştırmanın yöntemsel yaklaşımı; vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin kurumsal tasarımın yalnızca bir hukuki düzenleme alanı olmadığını, aynı zamanda işlem maliyetlerini, mülkiyet haklarının güvenliğini ve kurumsal güven üretimini etkileyen bir yönetim mekanizması olduğunu varsaymaktadır. Bu çerçevede çalışma, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının süreçsel özelliklerini ilkesel kriterler üzerinden inceleyerek, farklı idari yapıların mükellef davranışı ile ekonomik aktörlerin karar alma süreçleri üzerindeki dolaylı etkilerini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu amaçla, IMF’nin (2026) idari performans verilerinden de yararlanılmaktadır.

Araştırmada ülkelerin vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmaları yalnızca yasal metinler üzerinden değil; aynı zamanda bu düzenlemelerin sağladığı, sürecin işleyişine ilişkin güvenceler, erişim koşulları ve kurumsal bağımsızlık düzeyleri aracılığıyla da analiz edilmektedir. Bu doğrultuda, usul adaleti literatüründe geliştirilen ilkesel kriterler ile idari yargı literatüründe vurgulanan erişilebilirlik ve ölçülülük ilkeleri birleştirilerek karşılaştırmalı bir değerlendirme çerçevesi oluşturulmuştur. Böylece vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarım özellikleri sistematik bir analitik matris içine yerleştirilerek incelenmektedir.

Araştırma Tasarımı

Araştırma, disiplinler arası nitel bir kurumsal analiz yaklaşımına dayanmaktadır. Bu yaklaşım, yasal düzenlemelerin kural koyucu içeriğini incelemekle sınırlı kalmayıp; söz konusu düzenlemelerin sistemin işleyişi üzerindeki etkilerini değerlendirmeyi de hedeflemektedir. Çalışmada uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımı ilkesel bir çerçeve üzerinden analiz edilmekte, bu analiz betimsel idari veri setleriyle doğrulanıp somutlaştırılmaktadır. Spesifik olarak; dijital etkileşim, zorunlu iç inceleme görevleri ve hizmet temas hacimlerine ilişkin temel

performans göstergeleri, nitel kurumsal bulgulara ampirik bir zemin sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Bu bakımdan araştırma, hukuki metin analizi ile sosyal psikoloji literatüründe geliştirilen usul adaleti teorileri arasında analitik bir köprü kurmaktadır.

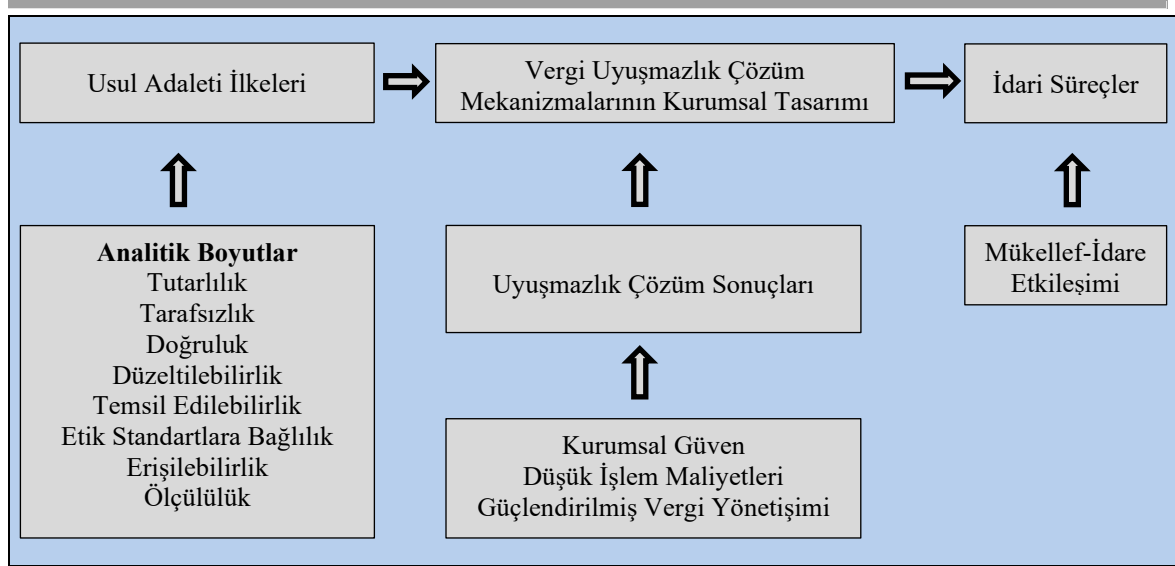
Veri toplama sürecinde, ilgili ülkelerin güncel vergi mevzuatı, kurumsal raporları ve uluslararası veri kaynakları sistematik olarak incelenmiştir. Bu bağlamda temel veri kaynakları; ilgili ülkelerin vergi mevzuatı ve yasal düzenlemeleri, vergi idareleri ile ombudsmanlık kurumları tarafından yayımlanan resmî raporlar ve politika belgeleri, OECD tarafından sağlanan uyumsuzluk istatistikleri ve kurumsal yönetim verileri, akademik literatür ve birincil nicel kaynak olarak 2026 yılı IMF temel performans göstergeleri veri seti şeklinde belirlenmiştir. Bu veri seti, ele alınan kurumsal tasarımların operasyonel etkinliğini ölçmek amacıyla ülke düzeyindeki analize entegre edilmiştir.

Analiz sürecinde her bir ülkenin vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmaları; ilgili mevzuat metinleri, kurumsal raporlar ve ikincil literatür çerçevesinde sistematik biçimde incelenmiş ve elde edilen bulgular, geliştirilen sekiz boyutlu analitik çerçeve doğrultusunda nitel bir kodlama süreciyle değerlendirilmiştir. Bu süreçte her ülkenin kurumsal düzenlemeleri, belirlenen kriterler açısından güçlü, orta veya zayıf olarak sınıflandırılmıştır. Söz konusu sınıflandırma, sağlam bir operasyonel perspektif sunmak üzere resmî idari performans verileriyle çapraz kontrole tabi tutulan kurumsal tasarım özelliklerinin analitik değerlendirmesine dayanmaktadır.

Analizin kapsamı, özellikle yargı süreçleri dışındaki mekanizmalarla sınırlandırılmıştır. Diğer bir ifadeyle çalışma, vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasındaki çözümünü değil; uyumsuzlukların mahkemeye intikal etmeden önce idari süreçler veya alternatif mekanizmalar aracılığıyla nasıl yönetildiğini incelemektedir. Bu tercih, uyumsuzlukların ilk aşamalarda nasıl yönetildiğini ve bu süreçlerde sağlanan güvencelerin mülkiyet hakları üzerindeki etkilerini analiz etmeyi olanaklı kılmaktadır (Bentley, 2007, s. 102). İdari aşamada ortaya çıkan bu kurumsal düzenlemeler, literatürde zaman zaman “sessiz adalet” olarak tanımlanan ve uyumsuzlukların önemli bir kısmının yargı aşamasına ulaşmadan çözüme kavuşturulduğu idari alana işaret etmektedir (Daly, 2020, s. 143; OECD, 2021b, s. 151).

Bununla birlikte, çalışmanın kısıtlılıkları da dikkate alınmalıdır. Çalışma, mükellef düzeyinde anket verileri içermemekle birlikte, kurumsal analize ampirik bir temel sağlamak üzere temel performans göstergeleri sürece dâhil etmektedir; dolayısıyla bulgular, mükellef-idare etkileşiminin öznel deneyimlerinden ziyade ilkesel kriterlerin kurumsal yapılar üzerindeki yansımalarına dayanmaktadır. Ayrıca, farklı ülkelerdeki idari uygulamalar ile resmî mevzuat hükümleri arasındaki olası sapmalar derinlemesine incelenememiş; idari kültür ve yerel uygulamalar, kurumsal tasarımın teorik adalet performansını etkileyebilecek faktörler olarak sınırlı ölçüde ele alınmıştır. Veri kaynakları büyük ölçüde yasal düzenlemelere, idari raporlara ve ikincil akademik literatüre dayandığından, analizler resmî verilerin şeffaflığı ve güncelliği ile sınırlıdır. Tüm bu kısıtlılıklar, vergi uyumsuzluk sistemlerinin kurumsal mimarisini anlama amacını gölgelememekle birlikte; gelecekteki araştırmaların daha geniş örneklem ve ampirik yöntemlerle desteklenmesi gerektiğine işaret etmektedir.

Bu analitik yaklaşım, vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımının, usul adaleti ilkeleri aracılığıyla mükellef-idare ilişkileri ve kurumsal güven üzerindeki etkisini Şekil 1’de göstermekte olup; söz konusu analitik boyutlar, operasyonel doğruluğu sağlamak amacıyla temel performans göstergeleri ile çapraz kontrole tabi tutulmaktadır.



Şekil 1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Mekanizmalarında Usul Adaletinin Kavramsal Çerçevesi

Kaynak: Yazar tarafından geliştirilmiştir.

Örneklem Seçimi: Neden MINT Ülkeleri?

Araştırmada MINT ülkelerinin seçilmesi üç temel nedene dayanmaktadır. Birincisi, bu ülkelerin tamamı küresel ekonomi literatüründe yükselen veya gelişmekte olan ekonomiler olarak sınıflandırılmaktadır. Bu durum, ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyi açısından belirli bir benzerlik sağlamakta ve karşılaştırmalı analiz için ortak bir bağlam oluşturmaktadır. Benzer ekonomik koşulların varlığı, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin kurumsal tasarım farklılıklarının daha anlamlı bir biçimde analiz edilmesine olanak tanımaktadır. İkincisi, son yıllarda bu ülkelerde vergi idaresine ve vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik önemli kurumsal reformlar gerçekleştirilmiştir. Vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması, mükellef haklarının güçlendirilmesini amaçlayan düzenlemeler ve alternatif uyuşmazlık çözüm (ADR) mekanizmalarının geliştirilmesi bu reformların başlıca örnekleri arasında yer almaktadır. Bu reform süreçleri, vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal dönüşümünü incelemek için uygun bir analitik zemin sunmaktadır. Üçüncüsü, MINT ülkeleri yargı dışı uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımı açısından belirgin bir çeşitlilik sergilemektedir. Söz konusu kurumsal çeşitlilik, farklı uyuşmazlık çözüm modellerinin usul adaleti ve işlem maliyetleri üzerindeki etkilerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesine olanak tanıyan uygun bir analitik çerçeve sağlamaktadır.

Usul Adaleti Kriterlerinin Uyarlanması

Araştırmanın teorik referans noktası, karar alma süreçlerinin adillliğini değerlendirmek üzere Leventhal (1980) tarafından geliştirilen ilkesel kriterlere dayanmaktadır. Leventhal'e göre, bir karar alma sürecinin adil olarak değerlendirilebilmesi için altı temel kriterin karşılanması gerekmektedir. Bu kriterler; tutarlılık, tarafsızlık, doğruluk, düzeltilebilirlik, temsil edilebilirlik ve etik standartlara bağlılık olarak sıralanmaktadır. Söz konusu kriterler, literatürde idari ve yarı yargısal süreçlerin işleyiş niteliğini değerlendirmek için yaygın olarak kullanılan analitik bir çerçeve sunmaktadır.

Bu çalışmada Leventhal tarafından geliştirilen altı kriter temel alınmakla birlikte, vergi uyuşmazlıklarının mali doğası dikkate alınarak analitik çerçeve genişletilmiştir. Hak arama süreçlerinin maliyetleri ve bu maliyetlerin mükellef davranışı üzerindeki etkileri vergi uyuşmazlıklarında kritik faktörler olduğundan, analize iki ilave boyut dâhil edilmiştir. Bu boyutlar erişilebilirlik ve ölçülülük olarak belirlenmiştir. Erişilebilirlik, mükelleflerin uyuşmazlık çözüm

mekanizmalarına etkin ve finansal olarak ulaşabilme kapasitesini ifade etmektedir. Ölçülülük ise hak arama maliyetleri ile uyuşmazlığın büyüklüğü arasındaki makul dengeyi ifade etmektedir. Bu iki boyut, idari yargı literatüründe hak arama maliyetleri ile ölçülülük arasındaki ilişkiyi ele alan Cane'in (2011) yaklaşımından yararlanılarak analitik modele entegre edilmiştir. Bu uyarlama sonucunda geliştirilen sekiz boyutlu analitik çerçeve, vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal işleyiş kalitesini değerlendirmek için standartlaştırılmış bir analiz aracı sunmaktadır. Her bir boyutun kavramsal tanımı ve analizde kullanılan değerlendirme kriterleri Tablo 1'de ayrıntılı olarak sunulmaktadır.

Sekiz Boyutlu Analitik Matrisin Geliştirilmesi

Ülkeler arası karşılaştırmayı sistematik bir çerçeveye oturtmak amacıyla sekiz boyutlu bir analitik değerlendirme matrisi geliştirilmiştir. Bu matris, her bir ülkenin vergi uyuşmazlık çözüm sisteminin kurumsal tasarımını, belirlenen ilkesel kriterlere dayalı nitel bir sınıflandırmaya tabi tutmaktadır. Değerlendirme yaklaşımı nicel istatistiksel ölçüme değil; ilgili ülkelerin yasal düzenlemelerinin, kurumsal bağımsızlık düzeylerinin ve uyuşmazlık çözüm süreçlerine ilişkin uygulamalarının analitik değerlendirmesine dayanmaktadır. Analitik matriste kullanılan sınıflandırma üç kademeli bir değerlendirme ölçeğine dayanmaktadır. Bunlar; “güçlü (✓✓)”, “orta (✓)” ve “zayıf (-)” şeklindedir.

Nitel Kodlama İçin Nesnel Eşikler

MINT ülkelerinin analitik matris içindeki sınıflandırması, sistematik ve doğrulanabilir bir kodlama süreci sağlamak amacıyla kurumsal iktisat ve usul adaleti literatüründen türetilen nesnel göstergelere dayanmaktadır. Söz konusu eşikler şu şekilde tanımlanmaktadır:

Güçlü (✓✓): Bu kategori, sürecin işleyişine ilişkin güvencelerin mevzuatta açıkça düzenlendiği ve örneğin Meksika'daki PRODECON gibi, vergi idaresinden hem işlevsel hem de bütçesel olarak ayrılmış, uzmanlaşmış bir vergi ombudsmanı veya bağımsız/özerk bir organ aracılığıyla uygulandığı durumlarda verilmektedir. Leventhal'in (1980, s. 43) kriterleri izlenerek, güçlü derecelendirmesi aynı zamanda mekanizmaya erişimin, zorunlu teminatlar veya yüksek başvuru ücretleri gibi finansal engellerden arındırılmış olmasını gerektirmekte; böylece doğrudan işlem maliyetlerini en aza indirmekte ve dinlenilme hakkının mükellefin finansal kapasitesi tarafından engellenmemesini sağlamaktadır. Buna ek olarak güçlü derecelendirmesi; çevrimiçi hizmet temalarının önemli bir hacme sahip olması veya zorunlu iç inceleme engellerinin bulunmaması gibi idari temel performans göstergelerindeki yüksek performansla çapraz kontrole tabi tutulmaktadır.

Orta (✓): Bu sınıflandırma, sürecin işleyişine ilişkin kuralların mevcut olduğu ancak bunların etkinliğinin idari hiyerarşi tarafından sınırlandırıldığı durumları yansıtmaktadır. Örneğin, uzlaşma veya itiraz komisyonlarının tamamen vergi idaresinin örgütsel yapısı içinde faaliyet göstermesi durumunda (örneğin Türkiye'deki komisyonlar), tasarım; tarafsızlık ve kurumsal mesafe konusundaki yapısal sınırlılıklar nedeniyle orta olarak değerlendirilmektedir. Bu tür mekanizmalar doğruluk sağlasa da tam bağımsızlığın bulunmaması mükellef açısından potansiyel bir güven maliyeti yaratmaktadır (Tyler & Lind, 1992, s. 140).

Zayıf (-): Yapısal veya finansal engellerin mükellef haklarını ciddi şekilde sekteye uğrattığı veya işlem maliyetlerini mülkiyet haklarının korunmasını tehdit edecek bir seviyeye yükselttiği durumlarda zayıf derecelendirmesi yapılmaktadır (North, 1990, s. 27). Bu kategori için nesnel göstergeler arasında; yüksek zorunlu teminat tutarları (örneğin Nijerya'nın %50 şartı), “önce öde, sonra itiraz et” kuralı veya adalet erişimi caydırıcı orantısız finansal yaptırımlar (örneğin Endonezya'nın %60 cezası) yer almaktadır. İdari yargı çerçevesine göre bu tür tasarımlar ölçülülük

testini geçememekte ve uyuşmazlık çözüm sisteminin erişilebilirliğini fiilen sınırlandırmaktadır (Cane, 2011, s. 394–396).

Bu nesnel ölçütlerin uygulanmasıyla araştırma, kategorizasyonun öznel yorumlardan ziyade her ülkenin somut kurumsal mimarisini yansıtmayı sağlamaktadır. Her bir boyutun kavramsal tanımı ile analizde kullanılan spesifik değerlendirme kriterleri aşağıdaki Tablo 1’de sunulmaktadır. Bu kriterler kodlama için nitel bir temel işlevi görmekte olup, resmî kurallar ile pratik uygulama arasındaki boşluğu doldurmak üzere daha sonra temel performans göstergeleri ile çapraz kontrole tabi tutulmaktadır.

Tablo 1. Analitik Değerlendirme Matrisi ve Boyutların Tanımı

Kriter	Tanım	Değerlendirme Kriterleri
1. Tutarlılık	Benzer uyuşmazlıklarda zaman ve kişiden bağımsız olarak standart prosedürlerin uygulanması.	Yargı yetkisi çatışmalarının varlığı ile uygulamada tekdüzelik ve öngörülebilirliğin sağlanıp sağlanmadığı.
2. Tarafsızlık	Karar vericinin kurumsal önyargısının olmaması.	Karar vericilerin atanma usulleri ve idareden kurumsal bağımsızlık düzeyi.
3. Doğruluk	Kararların varsayımlardan ziyade gerçek finansal verilere ve eksiksiz kanıtlara dayanması.	Mükellefin kanıt sunma ve idarenin verileri inceleme fırsatı.
4. Düzeltilebilirlik	Yargısal denetime başvurmaksızın hatalı tarhiyatların veya idari işlemlerin yeniden incelenibilme olasılığı.	İdari hata düzeltme ve yeniden değerlendirme mekanizmalarının varlığı.
5. Temsil Edilebilirlik	Mükellefin süreçte görüşlerini ifade edebilmesi ve dinlenme hakkı.	Profesyonel temsil ve aktif müzakere olanağı.
6. Etik Standartlara Bağlılık	Karar süreçlerinin genel ahlaki değerlerle uyumu.	Karar süreçlerinin şeffaf ve adil bir şekilde, kamu yararı gözetilerek yürütülmesi ve yolsuzluk ile kayırmacılığa karşı mekanizmaların varlığı.
7. Erişilebilirlik	Uyuşmazlık çözüm mekanizmalarına etkin ve finansal açıdan erişilebilirlik.	Başvuru maliyetleri, teminat gereklilikleri ve coğrafi erişim.
8. Ölçülülük	Hak arama maliyetleri ile uyuşmazlığın tutarı arasındaki makul denge.	Sistemin küçük uyuşmazlıklar için uygunluğu ve yaptırımların dengesi.

Kaynak: Leventhal (1980) ve Cane (2011) kriterleri temel alınarak yazar tarafından geliştirilmiştir.

İdari Performans Verilerinin Dahil Edilmesi

Nitel değerlendirmenin idari gerçeklikle çapraz kontrolünü sağlamak amacıyla, bu çalışmaya her bir MINT ülkesi için IMF (2026) temel performans göstergeleri dahil edilmiştir. Özellikle dijital etkileşim hacimlerine (örneğin çevrimiçi hizmet temaları), önceden doldurulmuş beyannamelerin kullanımına ve bağımsız inceleme organlarının varlığına odaklanan bu göstergeler; ele alınan yasal çerçevelerin ve kurumsal tasarımların fiili idari erişilebilirliğe ve doğruluğa dönüşüp dönüşmediğini teyit etmek için nesnel ölçütler olarak işlev görmektedir.

Bu betimsel verilerden yararlanılmasıyla araştırma, salt mevzuat analizinin ötesine geçerek uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının operasyonel etkinliğini incelemektedir. Örneğin yüksek hacimli çevrimiçi hizmet temaları “güçlü” erişilebilirlik derecelendirmelerini doğrulamak için kullanılırken; iç incelemelerin zorunlu yapısı veya performans takibindeki veri eksiklikleri, potansiyel kurumsal tikanıklıkların veya “zayıf” tutarlılığın göstergeleri olarak analiz edilmektedir. Veriye dayalı bu yaklaşım, kurumsal tasarımın uygulamada işlem maliyetlerini nasıl etkilediğine dair daha sağlam bir analiz yapılmasına olanak tanıyarak, usul adaletinin her bir boyutunun nitel kodlaması için ampirik bir temel sağlamaktadır.

Ülke Düzeyinde Bulgular ile Kurumsal Yapı ve Usul Adaleti Analizi

Meksika

Meksika vergi sistemi, son yirmi yılda merkeziyetçi ve ağırlıklı olarak tahsilat odaklı bir yapıdan, mükellef uyumunu ve idari uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının güçlendirilmesini önceleyen daha kurumsallaşmış bir modele doğru önemli bir dönüşüm geçirmiştir (Cabezut Uribe, 2023, s. 112). Bu dönüşüm, vergi uyuşmazlıklarını doğrudan yargısal süreçlere taşımak yerine, mümkün olduğunca idari aşamada ve alternatif çözüm mekanizmaları aracılığıyla yönetmeyi amaçlayan bir politika yaklaşımını yansıtmaktadır. Bu sayede, uyuşmazlıkların erken bir aşamada çözüme kavuşturulması ve yargı organlarının iş yükünün azaltılması hedeflenmektedir (Pablo, 2024, s. 41).

Meksika’da yargı dışı uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal meşruiyeti, anayasal reform aracılığıyla önemli ölçüde güçlendirilmiştir. Anayasa’da yapılan değişikliklerle alternatif uyuşmazlık çözüm (ADR) mekanizmaları anayasal düzeyde tanınmış ve idari uyuşmazlıkların mahkemelere başvurulmaksızın çözülmesi için kurumsal bir temel oluşturulmuştur (Cabezut Uribe, 2023, s. 114; Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 13). Bu reform süreci aynı zamanda, vergi idaresinin hiyerarşik yapısından bağımsız olarak faaliyet gösteren mükellef hakları ombudsmanlığı kurumu PRODECON’un kurulmasına olanak sağlamıştır (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 21; United Nations, 2021, s. 23).

Günümüzde Meksika’da vergi uyuşmazlıklarının yönetimi, üç temel kurumsal aktör arasındaki iş bölümüne dayanmaktadır. Bunlar; vergi idaresi (Servicio de Administración Tributaria, SAT), mükellef haklarını korumayı amaçlayan bağımsız ombudsman kurumu PRODECON ve idari uyuşmazlıkların yargısal denetimini yürüten kurumdur (TFJA) (Cabezut Uribe, 2023, s. 111–112). Bu üçlü kurumsal yapı, vergi uyuşmazlıklarının hem idari hem de yargısal düzeyde yönetilmesini sağlayan çok katmanlı bir çözüm mimarisi oluşturmaktadır.

Bu kurumsal yapı içinde idari uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının en dikkat çekici unsurlarından biri, kesin uzlaşma sistemidir. Bu mekanizma, vergi incelemesi sırasında vergi borcu kesinleşmeden önce mükellefin PRODECON aracılığıyla vergi idaresiyle müzakere ederek uyuşmazlığı çözmesine olanak tanıyan kurumsallaşmış bir arabuluculuk süreci sunmaktadır. Bu sayede taraflar, uyuşmazlık yargı aşamasına geçmeden önce teknik bulgular ve hukuki değerlendirmeler çerçevesinde uzlaşma zemini bulabilmektedir (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 13–19). Bu sistemin mükellefler açısından en önemli teşviklerinden biri, ilk kez başvurular için para cezalarının tamamen kaldırılması ve gecikme faizlerinde belirli indirimlerin uygulanmasıdır (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 26). Ayrıca, kesin uzlaşma talebinde bulunulması, vergi incelemesine ilişkin zamanaşımı sürelerini otomatik olarak durdurmakta ve böylece taraflara teknik delilleri değerlendirmeleri için ek süre sağlamaktadır (Chávez vd., 2023, s. 4734). Uygulama verileri de bu mekanizmanın etkinliğini ortaya koymaktadır. Bugüne kadar yapılan başvuruların yaklaşık %69’unun uzlaşmayla sonuçlanmış olması, vergi uyuşmazlıklarının önemli bir kısmının yargı aşamasına ulaşmadan idari süreçlerde çözülebildiğini göstermektedir (De Anda Anaya, 2023, s. 29).

Buna ek olarak, vergi idaresinin eylemlerine karşı bir idari itiraz yolu oluşturan idari işlemlerin iptali başvurusu mekanizması da sistemin hayati bir bileşenidir. Bu yol mükellefler için zorunlu olmayıp ihtiyarî bir başvuru niteliğindedir (Ortiz Gómez vd., 2025). Meksika vergi uyuşmazlığı sistemindeki bir diğer önemli yenilik ise esastan inceleme usulüdür. Bu usul, uyuşmazlıkları yalnızca şekli eksikliklere dayanarak iptal etmek yerine doğrudan esasa odaklanan hızlandırılmış bir inceleme yöntemi sunarak vergi uyuşmazlıklarını daha etkin bir şekilde çözmeyi amaçlamaktadır (Vázquez, 2020, s. 198). Bu bakımdan Meksika sistemi, geleneksel vergi

uyuşmazlığı modeline kıyasla çözümünü daha erken bir aşamada teşvik eden bir idari tasarım sunmaktadır.

Usul adaleti açısından değerlendirildiğinde, Meksika'daki kurumsal yapı işbirlikçi uyum yaklaşımına yakın bir model sergilemektedir (United Nations, 2021, s. 101). Süreçlerin tutarlılığı bakımından Meksika Federal Vergi Kanunu, uyuşmazlık çözüm prosedürlerini belirli zaman çizelgeleri ve standartlaştırılmış usuller çerçevesinde düzenlemektedir (World Bank Group, 2019, s. 46). Ayrıca vergi incelemelerine ve uyuşmazlık yönetimine ilişkin stratejik öncelikler, uygulamada yeknesaklığı sağlamak amacıyla SAT tarafından yayımlanan yıllık bildirimlerle güçlendirilmektedir (Benavides vd., 2024, s. 144).

Bununla birlikte, Meksika'nın federal idari yapısı belirli kurumsal farklılıkların ortaya çıkmasına da neden olmaktadır. Otuz iki eyalette farklı yerel vergi usullerinin bulunması, ulusal düzeyde uygulamada tam bir homojenlik sağlanmasını zorlaştırmaktadır (Vázquez, 2020, s. 196). Uluslararası vergi uyuşmazlıkları açısından, Meksika genel olarak OECD standartlarıyla uyumlu bir yaklaşım benimsemekle birlikte, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına zorunlu bağlayıcı tahkim hükümlerini dâhil etmeme politikasını sürdürmektedir (OECD, 2021a, s. 76). Karşılıklı Anlaşma Usulü (MAP) kapsamında uyuşmazlık çözüm süreçlerinin süresi ortalama 22 ila 30 ay arasında değişmektedir (United Nations, 2021, s. 208). Ancak SAT'ın MAP süreçlerinde vergi inceleme birimlerinden tamamen bağımsız hareket edememesi, uluslararası literatürde zaman zaman bir tarafsızlık eksikliği olarak eleştirilmektedir (OECD, 2021a, s. 11).

Usul adaletinin diğer boyutları açısından değerlendirildiğinde, Meksika sistemi hem güçlü hem de tartışmalı yönler içermektedir. Tarafsızlık açısından, idari itiraz süreçlerinin vergi idaresi bünyesinde yürütülmesi eleştiri konusudur. İtirazların SAT'ın kendi hukuk birimlerince incelenmesi, inceleme birimlerinin kurumsal pozisyonlarının korunma eğiliminde olduğuna dair bir algı yaratabilmektedir (Vázquez, 2020, s. 198). Buna karşılık PRODECON'un üstlendiği arabuluculuk rolü, sistemdeki tarafsızlık algısını güçlendiren temel bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Kurumun vergi idaresinden örgütsel bağımsızlığı, mükellef ile idare arasında daha dengeli bir müzakere ortamı yaratarak literatürde sıklıkla vurgulanan adil oyun alanı algısını desteklemektedir (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 21; Tyler & Lind, 1992, s. 141).

Kararların doğruluğu açısından, idari uyuşmazlık çözüm süreçlerinde mükelleflerin dosya içeriğine erişim sağlama (Kossick, 2000, s. 36) ve ek delil sunma hakları yasal güvence altındadır (Baker McKenzie, 2023, s. 3). Bu durum, kararların varsayımlardan ziyade somut finansal veri ve belgelere dayanarak alınmasını sağlamakta ve böylece sürecin delile dayalı niteliğini pekiştirmektedir. Özellikle uyuşmazlığın esasına odaklanan esastan inceleme usulü, karmaşık vergi konularında teknik analizlerin ve uzman görüşlerinin daha etkin kullanılmasına imkân tanıyarak kararların doğruluk düzeyini artırmaktadır (IBFD, 2018, s. 58).

Temsil edilebilirlik açısından PRODECON'un varlığı, sistemin en güçlü yönlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Kurum, mükelleflerin uyuşmazlık süreçlerinde görüşlerini aktif olarak dile getirebilecekleri resmî bir platform sunmaktadır. Mükelleflerin idari toplantılara hukuki danışmanlarıyla katılabilimleri ve arabuluculuk oturumlarında doğrudan müzakere yürütebilmeleri, temsil edilebilirlik ve katılım kriterlerinin güçlü şekilde karşılandığını göstermektedir (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 21–25). Bu durum, usul adaleti literatüründe vurgulanan sesini duyurma ve tarafsızlık ilkelerinin kurumsal olarak somutlaşmasına bir örnek teşkil etmektedir (Lind & Tyler, 1988, s. 221–242).

Etik standartlara bağlılık ve erişilebilirlik birlikte değerlendirildiğinde, Meksika sisteminin nispeten kapsayıcı bir yapı sergilediği görülmektedir. Özellikle Karşılıklı Anlaşma Usulü süreçlerine ilişkin kılavuzların hem İspanyolca hem de İngilizce olarak yayımlanması, sistemin uluslararası mükellefler için de erişilebilir ve anlaşılır olmasına katkı sağlamaktadır (OECD, 2021a, s. 51). Ancak bazı idari çözüm süreçlerinin gizlilik esasına dayanması ve uzlaşma ile arabuluculuk

mekanizmalarının üçüncü taraflara kapalı yürütülmesi, şeffaflık gibi etik standartlara bağlılık düzeyini sınırlayan bir unsur olarak değerlendirilmektedir (Bingham, 2004, s. 233).

Erişilebilirlik bakımından, PRODECON tarafından özellikle küçük ve orta ölçekli mükelleflere sağlanan ücretsiz hukuki destek hizmetleri önemli bir rol oynamaktadır. İhtilaf konusu tutarın yaklaşık bir milyon Meksika pesosunu aşmadığı durumlarda mükelleflere idare nezdinde ücretsiz hukuki temsil ve savunma hizmetleri sunulmaktadır (United Nations, 2021, s. 25). Ayrıca idari itirazlarda ve PRODECON nezdindeki arabuluculuk süreçlerinde herhangi bir başvuru harcının bulunmaması, hak arama maliyetlerini önemli ölçüde azaltmaktadır (Ortiz Gómez vd., 2025). Bununla birlikte, yargı aşamasında talep edilen yüksek teminat ve kefalet masrafları, özellikle büyük ölçekli uyuşmazlıklarda ciddi bir finansal yük oluşturabilmektedir (Baker McKenzie, 2023, s. 4; Vázquez, 2020, s. 199).

Tablo 6. Vergi İdaresi Temel Performans Göstergeleri - Meksika (2018–2023)

Gösterge	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Elektronik ortamda tamamen önceden doldurulmuş GV beyannamesi (yalnızca onay gerektiren)	9.77	12.69	16.75	0.00	-	-
BMM tarafından yürütülen işlevler – Vergi uyuşmazlığı çözümü	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Küçük mükellefler için basitleştirilmiş GV rejimi mevcuttur	✓	✓	✓	-	✓	-
Mükellef hizmet başvurularının kanallara göre sayısı – Çevrimiçi mükellef hesabı üzerinden veya çevrimiçi mükellef hesabı aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet işlemlerinin sayısı	-	0.00	4,679,710	7,576,729	12,446,252	8,399,074
İç idari itiraz yolunun bulunduğu durumlarda mükelleflerin öncelikle bu yola başvurusu zorunludur.	X	X	X	X	X	X
Vergi idaresi mükellef hizmet başvurularını kayıt altına almaktadır.	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Vergi idaresi bünyesinde idari inceleme (iç itiraz)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Bağımsız dış merci tarafından inceleme	✓	✓	✓	✓	✓	✓

“GV” Kişisel Gelir Vergisi, “BMM” Büyük Mükellefler Birimi, “✓” Var/Evet, “X” Yok/Hayır, “-” veri bulunmamaktadır.

Kaynak: IMF (2026) ISORA Veri Bankası kullanılarak yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 2’deki veriler, yüksek düzeyde dijital etkileşim ve zorunlu iç inceleme şartının bulunmaması ile karakterize edilen Meksika’nın kapsayıcı bir kurumsal modele geçişini yansıtmaktadır. PRODECON’un örgütsel özerkliği ile desteklenen hem iç hem de bağımsız dış inceleme mekanizmalarının varlığı, mükellefler için güven maliyetini en aza indirmektedir. Bu tasarım, uyuşmazlıkların bağlayıcı idari hiyerarşi yerine arabuluculuk yoluyla çözülmesine olanak tanıyarak adil bir oyun alanı sağlamakta ve ekonomik aktörlerin işlem maliyetlerini etkili bir şekilde düşürmektedir (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 21; Tyler & Lind, 1992, s. 141).

Özetle, Meksika vergi uyuşmazlık sisteminin en güçlü yönlerinden biri, vergi idaresinden bağımsız ve geniş yetkilerle donatılmış PRODECON’un varlığıdır. Bu kurum, mükellef haklarını yalnızca ilkel düzeyde değil, aynı zamanda aktif arabuluculuk ve temsil faaliyetleri aracılığıyla da koruyarak sistemdeki kurumsal meşruiyeti ve güven düzeyini güçlendirmektedir (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 27; United Nations, 2021, s. 23–24). Diğer taraftan, idari itiraz süreçlerinin vergi idaresi bünyesinde yürütülmesinden kaynaklanan tarafsızlık kaygıları ve yargı aşamasına erişimdeki yüksek teminat maliyetleri, sistemin başlıca zayıf yönleri arasında yer almaktadır (Vázquez, 2020, s. 198).

Son dönemdeki anayasal ve idari reformlar, vergi yargısının bağımsızlığına ilişkin yeni tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Federal hâkimlerin ve Yüksek Mahkeme üyelerinin halk oylamasıyla seçilmesine yönelik düzenlemeler, yargı kararlarının hukuki gerekçelerden ziyade siyasi veya gelir artırıcı hedefler doğrultusunda şekillenebileceği yönünde endişeler doğurmaktadır (Ortiz Gómez vd., 2025; Torres & Moran, 2025, s. 1). Bu belirsizlik ortamında mükellefler açısından uyuşmazlıkların Karşılıklı Anlaşma Usulü ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları gibi uluslararası mekanizmalar vasıtasıyla çözülmesi, geleneksel yargı yollarına kıyasla daha stratejik bir seçenek hâline gelebilmektedir. Buna ek olarak, dijital vergi idaresi araçlarının daha kapsamlı kullanımı ve PRODECON'un kurumsal özerkliğinin güçlendirilmesi, Meksika vergi uyuşmazlık sisteminin usul adaleti performansını artırabilecek temel reform alanları arasında değerlendirilmektedir.

Endonezya

Endonezya vergi sistemi, 1984 yılı reformlarıyla birlikte kolonyal dönemden devralınan idarece tarh modelinden modern beyana dayalı vergilendirme sistemine geçiş yapmıştır. Bu reform, mükelleflerin vergi borçlarını kendilerinin hesaplayıp beyan ettiği bir düzen kurmuş; vergi idaresinin rolünü ise doğrudan vergi tarh eden bir makam olmaktan çıkarıp denetim ve doğrulama işlevlerine odaklanan bir yapıya dönüştürmüştür (Cahyadi vd., 2023, s. 2; Ispriyarso & Saadah, 2019, s. 110). Ancak beyan esasına dayalı bu yapı, özellikle vergi mevzuatının yorumlanmasındaki görüş ayrılıkları nedeniyle idare ile mükellefler arasında yoğun bir uyuşmazlık alanı da yaratmıştır (Rosid & Yulianto, 2023, s. 8). Tırmanan uyuşmazlık sayılarına yanıt olarak Endonezya vergi idaresi, son yıllarda uyuşmazlık yönetimini hem dijitalleşme hem de alternatif çözüm mekanizmaları vasıtasıyla daha etkin kılmayı amaçlayan reform girişimlerini gündemine almıştır (Ibnususilo vd., 2025, s. 319–320; Prabowo, 2025, s. 101–104). Söz konusu reform çabaları, vergi uyuşmazlıklarını yalnızca yargısal süreçler kanalıyla değil, idari aşamalarda da daha etkili biçimde yönetmeyi hedefleyen daha geniş kapsamlı bir kurumsal dönüşümün parçası olarak değerlendirilmektedir.

Endonezya'da vergi uyuşmazlıklarının kurumsal çerçevesi esas olarak Genel Hükümler ve Vergi Usul Kanunu (UU KUP) ile Vergi Mahkemesi Kanunu aracılığıyla çizilmektedir. Sistem ilk olarak, vergi idaresi bünyesindeki Vergi Genel Müdürlüğü'ne (DJP) sunulan idari itiraz (keberatan) aşamasıyla başlamaktadır (Sa'adah, 2019, s. 20; Sitorus & Mulyaningrum, 2024, s. 37). Bu safhada çözüme kavuşturulamayan ihtilaflar, idari yargı niteliği taşıyan vergi mahkemesinin önüne getirilmektedir (Mushawirya, 2020, s. 62). Vergi mahkemesi kararları genel olarak ilk ve son derece kararları niteliğinde kabul edilmekle birlikte, olağanüstü bir kanun yolu olarak Yüksek Mahkemeye yeniden inceleme başvurusunda bulunulması mümkündür (Axel & Hendricks, 2019, s. 194–195).

Vergi mahkemesinin kurumsal yapısı, uzun yıllar boyunca Yüksek Mahkeme ile Maliye Bakanlığı'nın idari ve mali yönetimi paylaştığı ikili bir denetim mekanizmasına dayanmıştır. Vergi idaresinin bağlı olduğu Maliye Bakanlığı'nın mahkeme idaresinde rol oynaması, literatürde mahkemenin kurumsal ve yargısal bağımsızlığına ilişkin tartışmaları beraberinde getirmiştir. Anayasa Mahkemesi kararıyla vergi mahkemesinin idari ve finansal yönetiminin tamamen Yüksek Mahkemeye devredilmesi, mahkemenin yargı teşkilatı içindeki konumunu güçlendirmiş, yürütme erkinin kurumsal etkisini bertaraf etmiş ve yargı bağımsızlığının pekiştirilmesine yönelik önemli bir kurumsal dönüşüm sağlamıştır (Hutagalung, 2025, s. 336–337; Ibnususilo vd., 2025, s. 328–329). Bu reform, vergi uyuşmazlıklarını çözen yargı organlarını yürütmeden kurumsal olarak ayırmak suretiyle, hiç kimsenin kendi davasında yargıç olamayacağı ilkesiyle daha uyumlu bir yapı oluşturmayı amaçlamaktadır (Cahyadi vd., 2023, s. 1–2). Buna karşın, sistem teorik düzeyde çok katmanlı bir uyuşmazlık çözüm mimarisi sunsa da uygulamada vergi mahkemelerinde ciddi bir dosya birikimi ortaya çıkmış ve uyuşmazlıkların önemli bir kısmı idari aşamalarda çözülmeden doğrudan yargıya intikal etmiştir.

Usul adaleti perspektifinden bakıldığında, Endonezya vergi uyuşmazlığı sistemi karmaşık ve kısmen dengesiz bir yapı sergilemektedir. Süreçlerin tutarlılığı açısından UU KUP, uyuşmazlık

çözüm prosedürlerini belirli kural ve sürelerle bağlayarak standartlaştırmaktadır. Örneğin, vergi idaresinin mükellef itirazlarına ilişkin kararını en geç on iki ay içinde tebliğ etmesi gerekmekte; bu sürenin aşılması hâlinde itiraz zımnen kabul edilmiş sayılmaktadır (Dany, 2025, s. 2). Ancak idari itiraz sürecinin DJP bünyesinde yürütülmesi tarafsızlık yönünden çeşitli eleştirilere yol açmaktadır. İtirazların aynı kurum bünyesindeki görevlilerce değerlendirilmesi, sürecin fiilen bir iç inceleme mekanizması olarak işlemesine neden olmakta ve kurumsal tarafsızlık algısını zayıflatabilmektedir (Sitorus & Mulyaningrum, 2024, s. 39). Araştırmalar, incelemeyi yürüten yetkililerin kurumsal koruma güdülerini ve idari baskılar sebebiyle itirazları kabul etme konusunda temkinli davranabildiğini göstermektedir. Ampirik çalışmalar, uyuşmazlıkların yaklaşık %75'inin yargı aşamasında mükellefler lehine sonuçlandığını ortaya koymakta; bu durum da idari safhadaki süzgeç mekanizmasının usul adaleti bakımından sınırlı bir performans sergilediğine işaret etmektedir (Dwiputri, 2012, s. 375, 382; Sitorus & Mulyaningrum, 2024, s. 41). Bu tablo, usul adaleti literatüründe sesini duyurma ve karar kontrolü kavramlarıyla ilişkilendirilen katılım boyutunu sınırlandırabilmektedir.

Doğruluk açısından, vergi incelemelerinde delil toplama yükümlülüğü teorik olarak idareye ait olsa da uygulamada ispat külfeti sıklıkla mükelleflere geçmektedir (Saptono vd., 2021, s. 227). Uyuşmazlıkların içeriği incelendiğinde, idari aşamada şekli hatalara dayalı olarak yapılan düzeltmelerin, yargı aşamasında uyuşmazlığın esasına ilişkin daha kapsamlı teknik değerlendirmelere dönüştüğü gözlemlenmektedir. Bu durum, sistemin teknik doğruluğu tespit etme kapasitesinin vergi mahkemesi aşamasında daha yüksek olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, uyuşmazlık konusunun parasal büyüklüğünün de kararların mükellef lehine çıkma olasılığını etkileyen önemli bir değişken olduğu ifade edilmektedir (Rosid & Yulianto, 2023, s. 23–27).

Düzeltilbilirlik ve temsil edilebilirlik açısından sistem, teorik olarak çok katmanlı bir denetim yapısı sunmaktadır. İdari itirazların ardından vergi mahkemesine başvurulabilmesi ve müteakiben Yüksek Mahkeme nezdinde yeniden inceleme talep edilebilmesi, hatalı kararların tekrar değerlendirilmesine olanak tanımaktadır (Axel & Hendricks, 2019, s. 194). Ayrıca mükelleflerin uyuşmazlık süreçlerinde avukatlar veya vergi danışmanları tarafından temsil edilme hakları yasal güvence altındadır (Silalahi vd., 2025, s. 31). Ne var ki uygulamada mükelleflerin idari karar organları önünde doğrudan dinlenilmesi ve görüşlerini etkili biçimde sunması imkânlarının her zaman güçlü bir şekilde hayata geçirilemediği yönünde eleştiriler mevcuttur (Saptono vd., 2021, s. 237).

Etik standartlara bağlılık ve erişilebilirlik boyutlarında son yıllarda önemli dijital reformlar uygulanmıştır. Özellikle 2023 yılında faaliyete geçen elektronik vergi mahkemesi sistemi, vergi uyuşmazlıklarının çevrimiçi takibine ve dava süreçlerinin daha sistematik yönetilmesine imkân sağlamaktadır (Mozart & Winoto, 2025, s. 298). Buna karşın, idari itiraz süreçlerinin büyük ölçüde kapalı bir nitelik taşıması ve kararların kamuya açık veri tabanlarında düzenli yayımlanmaması, sistemin genel şeffaflık düzeyini sınırlayan unsurlar olarak değerlendirilmektedir (Priyono & Sinaga, 2022, s. 63). Ayrıca vergi mahkemesi duruşmalarının ağırlıklı olarak belirli şehir merkezleriyle sınırlı kalması, ülkenin geniş coğrafi yapısı dikkate alındığında mükellefler açısından ciddi erişim maliyetleri doğurmaktadır (Hartanto, 2024, s. 15).

Endonezya vergi uyuşmazlığı sisteminin en tartışmalı yönlerinden biri ölçülülük ilkesidir. Mevzuatla sıkılaştırılan yaptırım rejimi, reddedilen idari itirazlar için yaklaşık %30, yargı aşamasında kaybedilen davalar için ise %60'a varan mali cezalar öngörmektedir (Tjahjadi vd., 2025, s. 142). Bu yüksek finansal risk, hak arama sürecini özellikle küçük ve orta ölçekli mükellefler için ekonomik açıdan oldukça maliyetli hâle getirmekte ve kimi durumlarda mükelleflerin haklı olduklarına inandıkları uyuşmazlıklarda dahi dava açmaktan imtina etmelerine yol açabilmektedir (Hartanto, 2024, s. 11).

Tablo 3, 2021 yılında gerçekleşen yaklaşık 20 milyon çevrimiçi hizmet teması ile Endonezya'daki dijitalleşme yönündeki belirgin eğilimi göstermektedir. Bununla birlikte, mükelleflerin öncelikle Vergi Genel Müdürlüğü (DJP) nezdinde zorunlu bir iç inceleme sürecini tüketmelerine dair kurumsal gereklilik, yapısal bir darboğaz yaratmaktadır. ‘Yeni kurumsal iktisat’ perspektifinden bakıldığında hem taraf hem de yargıç konumunda hareket eden bir idare bünyesindeki bu zorunlu iç süzgeç, kurumsal önyargı riskini artırarak karşılaştırmalı analizde ele alınan orta düzeyli tarafsızlık puanlarına zemin hazırlamaktadır.

Tablo 7. Vergi İdaresi Temel Performans Göstergeleri - Endonezya (2018–2023)

Gösterge	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Elektronik ortamda tamamen önceden doldurulmuş GV beyannamesi (yalnızca onay gerektiren)	0.00	0.00	0.00	0.00	-	-
BMM tarafından yürütülen işlevler – Vergi uyumazlığı çözümü	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Küçük mükellefler için basitleştirilmiş GV rejimi mevcuttur	✓	✓	✓	-	✓	-
Mükellef hizmet başvurularının kanallara göre sayısı – Çevrimiçi mükellef hesabı üzerinden veya çevrimiçi mükellef hesabı aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet işlemlerinin sayısı	0.00	0.00	-	19,522,355	-	-
İç idari itiraz yolunun bulunduğu durumlarda mükelleflerin öncelikle bu yola başvurması zorunludur.	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Vergi idaresi mükellef hizmet başvurularını kayıt altına almaktadır.	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Vergi idaresi bünyesinde idari inceleme (iç itiraz)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Bağımsız dış merci tarafından inceleme	✓	✓	✓	✓	✓	✓

“GV” Kişisel Gelir Vergisi, “BMM” Büyük Mükellefler Birimi, “✓” Var/Evet, “-” veri bulunmamaktadır.

Kaynak: IMF (2026) ISORA Veri Bankası kullanılarak yazar tarafından derlenmiştir.

Sonuç olarak Endonezya vergi uyumazlığı çözüm sistemi, idari inceleme ve yargısal denetim aşamalarını birleştiren çok katmanlı bir kurumsal model üzerine inşa edilmiştir. Ancak idari itirazların doğrudan DJP bünyesinde yürütülmesi tarafsızlık bakımından önemli kısıtlar yaratmaktadır. Diğer taraftan, idari aşamada çözülemeyen uyumazlıkların bağımsız bir yargı mercii olan vergi mahkemesi tarafından incelenebilmesi ve Yüksek Mahkeme nezdinde yeniden inceleme imkânı, düzeltilebilirlik ilkesini pekiştiren önemli kurumsal güvenceler sunmaktadır. Buna karşın uygulamada idari itiraz mekanizmasının sınırlı özerkliği, vergi mahkemelerindeki ağır dava yükü ve uyumazlık kaybedildiğinde uygulanan yüksek mali yaptırımlar; özellikle tarafsızlık ve erişilebilirlik boyutlarında usul adaleti performansını zayıflatan başlıca etkenler olarak öne çıkmaktadır.

Bu duruma rağmen, son yıllarda geliştirilen elektronik vergi mahkemesi altyapısı ve dijital dava yönetimi uygulamaları, şeffaflık ve süreç verimliliği açısından önemli bir ilerlemeye işaret etmektedir. Bu çerçevede Endonezya sistemi, analitik matris kapsamında şeffaflık ve dijital süreç yönetimi bakımından görece güçlü bir performans sergilerken; tarafsızlık ve erişilebilirlik kriterlerinde yapısal sınırlılıklar barındıran bir model olarak değerlendirilebilir.

Nijerya

Nijerya vergi sistemi, federal yönetim yapısından kaynaklanan çok katmanlı yetki dağılımı ve sınırlı kurumsal kapasitesi nedeniyle karmaşık bir uyumazlık yönetimi mimarisi sergilemektedir. 1960 yılındaki bağımsızlığından bu yana vergi sistemi; federal hükümet, eyalet yönetimleri ve yerel otoriteler arasında bölünmüş yetkilerle karakterize edilen parçalı bir kurumsal yapı içerisinde gelişim göstermiştir. Bu durum, vergi uyumazlıklarının çözümünde hem kurumsal koordinasyon sorunlarına hem de uygulanacak usule dair belirsizliklere yol açmıştır (Bamwa vd., 2026, s. 4). Bu durum aynı zamanda, kurumsal iktisat literatüründe vurgulanan hukuki belirsizlik maliyetlerinin vergi uyumazlık sistemlerinde de ortaya çıkabileceğini göstermektedir (North, 1990, s. 6). Günümüzde Nijerya’da vergi uyumazlıklarının çözümü, klasik yargı organları ile uzmanlaşmış idari

vergi kurullarının birlikte faaliyet gösterdiği hibrit bir mekanizma aracılığıyla yürütülmektedir (Uwa vd., 2022, s. 233). Ancak mevzuatın parçalı yapısı, kurumlar arası koordinasyon eksikliği ve sınırlı idari kapasite gibi faktörler, sistemin hem etkinliği hem de kurumsal güvenilirliği açısından ciddi eleştirilere konu olmaktadır (Edori vd., 2017, s. 55). Bu yapısal sorunlar, usul adaleti çerçevesinde özellikle erişilebilirlik ve ölçülülük boyutlarında dikkat çekmektedir. Yakın zamanda kabul edilen Nijerya Vergi Kanunu ve beraberindeki reform girişimleri, vergi uyumsuzluk yönetimini modernize etme ve mükellef güvenini güçlendirme yönünde önemli adımlar olarak değerlendirilmektedir (Bamwa vd., 2026, s. 5).

Nijerya’da gelir vergisi mevzuatı zaman içinde çeşitli yasal düzenlemelerle geliştirilmiş olsa da kurumsal kapasitedeki kronik zayıflıklar ve mükelleflerin sınırlı güven düzeyi, tarihsel olarak vergi uyumsuzluklarının etkin yönetimini zorlaştırmıştır (Bamwa vd., 2026, s. 11–12). Özellikle, uyumsuzlukların eyalet yüksek mahkemesinden en üst yargı merciine ulaşmasının on yıllar sürebildiği yargısal süreçlerin aşırı yavaşlığı, vergi adaletine erişimde yapısal ve ciddi bir engel oluşturmaktadır (Chime vd., 2024, s. 13; Richards, 2017, s. 202). Bu durum, yasal ve kurumsal reformlara rağmen sistemin etkinliğinin sınırlı kaldığını göstermektedir (Bamwa vd., 2026, s. 11).

Nijerya’da yargı dışı vergi uyumsuzluk yönetiminin kurumsal merkezinde, son yıllarda faaliyete geçen Vergi İtiraz Kurulu (TAT) yer almaktadır. TAT, vergi tarhiyatları ve idari kararlardan doğan uyumsuzlukları çözmek üzere kurulmuş, uzmanlığa dayalı idari bir karar organıdır (Richards, 2017, s. 197). Ancak TAT’ın hukuki statüsü uzun süredir tartışmalı bir konudur. Zira anayasal olarak vergi uyumsuzluklarında münhasır yargı yetkisini elinde bulunduran federal yüksek mahkeme ile TAT’ın yarı yargısal işlevi arasındaki yetki gerilimi, sistemin kurumsal meşruiyetine ilişkin önemli tartışmalara zemin hazırlamaktadır (Anyebe, 2019, s. 236). Sistemdeki en yeni kurumsal gelişme ise 2025 yılında vergi ombudsmanlığının kurulmasıdır. Bu kurum, vergi idaresinin hatalı uygulamalarını ve mükellef şikâyetlerini inceleyerek vergi yönetiminde hesap verebilirliği ve kurumsal denetimi güçlendirmek üzere tasarlanmıştır (Umenweke, 2024b, s. 11).

Usul adaleti perspektifinden incelendiğinde, Nijerya vergi uyumsuzluk sistemi çeşitli yapısal zorluklar içermektedir. Tutarlılık açısından, federal hükümet, eyaletler ve yerel yönetimler arasındaki yetki dağılımının açık ve kesin bir şekilde tanımlanmamış olması, mükellefler için çok katmanlı vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, aynı ekonomik faaliyetin farklı yönetim kademelerinde ayrı ayrı vergilendirilme riskini artırarak sistemin öngörülebilirliğini zayıflatmaktadır (Richards, 2019, s. 42–46). Söz konusu yetki çatışması, özellikle katma değer vergisinin tahsilatına ilişkin olarak Federal Gelir İdaresi ile bazı eyalet yönetimleri arasında yargıya intikal eden uyumsuzluklarda açıkça görülmektedir (Adamu, 2022, s. 143). Ayrıca, benzer uyumsuzlukların farklı usul kurallarına tabi farklı idari veya yargısal mercilerde ele alınma olasılığı, sistemin genel tutarlılık performansını zayıflatan bir faktör olarak değerlendirilmektedir (Uwa vd., 2022, s. 233).

Tarafsızlık açısından, TAT üyelerinin doğrudan Maliye Bakanı tarafından atanması, kurumun bağımsızlığına yönelik tartışmaların merkezinde yer almaktadır (Richards, 2017, s. 198–199). Buna ek olarak, Ekonomik ve Mali Suçlar Komisyonu ile Federal Gelir İdaresi arasındaki örtüşen yetkiler, uyumsuzluk süreçlerinde mükerrer veya tutarsız yaptırımlara neden olabilmektedir (Umenweke, 2024a, s. 70). Bu kurumsal rekabet ortamı, vergi idaresinin hem taraf hem de soruşturmacı olarak hareket ettiği algısını pekiştirerek tarafsızlık ilkesini zayıflatabilmektedir (Ashim, 2025, s. 224).

Doğruluk açısından, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için vergi idaresi tarafından sıklıkla kullanılan götürü kazanç tespiti yöntemi önemli eleştirilere konu olmaktadır. Bu yöntemin gerçek finansal verilere dayalı analizler yerine varsayımsal tarhiyatlara dayanması, tarhiyat kararlarının doğruluğunu sorgulanabilir kılmaktadır (Oladele vd., 2022, s. 162). Ayrıca, karmaşık finansal işlemleri analiz edecek teknik uzmanlık kapasitesinin sınırlı olması, vergi incelemelerinin kalitesini olumsuz yönde etkileyen bir diğer unsur olarak kabul edilmektedir (Ashim, 2025, s. 225).

Düzeltilbilirlik açısından sistem teorik olarak hem idari hem de yargısal inceleme mekanizmalarını içermektedir. Ancak uygulamada uyuşmazlıkların nihai olarak çözüme kavuşturulması istisnai derecede uzun zaman alabilmektedir. Davaların on yılı, hatta kimi zaman yirmi yılı aşan sürelerde devam etmesi, hatalı işlemlerin zamanında düzeltilmesini zorlaştırmaktadır (Akano & Ahmad, 2025, s. 197). Ek olarak, Nijerya mahkemelerinin bazı emsal kararlarda vergi uyuşmazlıklarının tahkime elverişli olmadığına hükmetmesi, alternatif uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kapsamını sınırlandırmaktadır (Ogbu & Echefu, 2023, s. 2).

Temsil edilebilirlik açısından, mükelleflerin profesyonel temsilciler aracılığıyla kendilerini savunma ve TAT süreçlerinde dinlenme hakları yasal güvence altındadır (Chime vd., 2024, s. 8). Ancak, yeni kurulan Vergi Ombudsmanının kararlarının bağlayıcı olmaktan ziyade tavsiye niteliği taşıması, bu mekanizmanın etkinliğinin sınırlı kaldığını göstermektedir (Umenweke, 2024b, s. 14).

Etik standartlara bağlılık açısından, Nijerya vergi sisteminin başlıca sorunlarından biri teknik altyapı eksiklikleridir. Kapsamlı ve güncel bir mükellef veri tabanının bulunmaması, uyuşmazlık süreçlerinin izlenebilirliğini sınırlandırmaktadır (Edori vd., 2017, s. 55; Bamwa vd., 2026, s. 13). Bununla birlikte, vergi kimlik numarası sistemi, dijital beyan platformu ve sanal duruşma uygulamaları, vergi idaresinde dijitalleşmeyi güçlendirmeye yönelik önemli adımlar olarak değerlendirilmektedir (Chime vd., 2024, s. 10).

Erişilebilirlik açısından, sistemin en önemli sorunlarından biri, TAT'a başvurabilmek için uyuşmazlık tutarının yaklaşık %50'sinin teminat olarak yatırılmasını zorunlu kılan "önce öde, sonra itiraz et" kuralıdır. Bu uygulama, özellikle finansal kapasitesi sınırlı mükellefler için erişim önünde önemli bir engel oluşturmaktadır (Chime vd., 2024, s. 9). Ayrıca, vergi ihlallerine uygulanan ağır idari para cezaları ve ticari faizler, bazı durumlarda uyuşmazlığın büyüklüğüyle orantısız finansal sonuçlara yol açabilmektedir (Umenweke, 2024a, s. 70).

Tablo 8. Vergi İdaresi Temel Performans Göstergeleri - Nijerya (2018–2023)

Gösterge	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Elektronik ortamda tamamen önceden doldurulmuş GV beyannamesi (yalnızca onay gerektiren)	-	-	-	-	-	-
BMM tarafından yürütülen işlemler – Vergi uyuşmazlığı çözümü	✓	-	-	✓	✓	✓
Küçük mükellefler için basitleştirilmiş GV rejimi mevcuttur	✓	X	-	-	✓	-
Mükellef hizmet başvurularının kanallara göre sayısı – Çevrimiçi mükellef hesabı üzerinden veya çevrimiçi mükellef hesabı aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet işlemlerinin sayısı	0.00	0.00	-	-	-	0.00
İç idari itiraz yolunun bulunduğu durumlarda mükelleflerin öncelikle bu yola başvurmaları zorunludur.	✓	✓	-	✓	X	X
Vergi idaresi mükellef hizmet başvurularını kayıt altına almaktadır.	✓	✓	-	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Vergi idaresi bünyesinde idari inceleme (iç itiraz)	✓	✓	-	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Bağımsız dış merci tarafından inceleme	✓	✓	-	✓	✓	✓

"GV" Kişisel Gelir Vergisi, "BMM" Büyük Mükellefler Birimi, "✓" Var/Evet, "X" Yok/Hayır, "-" veri bulunmamaktadır.

Kaynak: IMF (2026) ISORA Veri Bankası kullanılarak yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 4'te sıklıkla karşılaşılan veri eksikliği (-), Nijerya vergi sisteminin doğasındaki parçalı federal yapıyı ve kurumsal kapasite açıklarını vurgulamaktadır. Hizmet temaslarının tutarsız takibi gibi bu göstergelere yansıyan yapısal engeller, tutarlılık ve düzeltilbilirlik boyutlarındaki zayıf performansla da örtüşmektedir. Bu boşluklar; itirazlar için aranan %50'lik teminat şartı gibi yüksek finansal engellerin işlem maliyetlerini önemli ölçüde artırdığı ve mülkiyet haklarının korunmasını zayıflattığı sömürücü kurumsal özellikleri temsil etmektedir.

Sonuç olarak, Nijerya vergi uyuşmazlık çözüm sistemi, idari ve yargısal mercilerin birlikte faaliyet gösterdiği hibrit bir kurumsal yapıya dayanmaktadır. Sistemin merkezindeki uzmanlaşmış bir karar organı olan TAT, vergi uyuşmazlıklarının teknik uzmanlık temelinde incelenmesine olanak

tanıyan önemli bir kurumsal mekanizma sağlamaktadır. Ancak TAT üyelerinin yürütme tarafından atanması, yüksek teminat şartı ve uzun yargılama süreleri; özellikle tarafsızlık, erişilebilirlik ve düzeltilebilirlik boyutlarında ciddi sınırlamalara yol açmaktadır.

Kurumsal iktisat perspektifinden bakıldığında, yüksek teminat gereksinimleri ve uzun dava süreleri, uyuşmazlık süreci boyunca sermayenin uzun süre atıl kalmasına neden olmakta; bu da mülkiyet haklarını fiilen zayıflatarak ekonomik aktörler için önemli işlem maliyetleri yaratmaktadır. Bu durum, kurumsal tasarımın ekonomik performans üzerindeki etkisine ilişkin literatürde vurgulanan bulgularla tutarlılık göstermektedir. Bu bağlamda, Nijerya sistemi analitik matriste özellikle erişilebilirlik, tutarlılık ve düzeltilebilirlik açısından zayıf bir performans sergilese de uzmanlaşmış uyuşmazlık mercilerinin varlığı ve son dönemdeki dijital reform girişimleri sayesinde sınırlı kurumsal kapasite avantajları barındıran bir yapı olarak değerlendirilebilir.

Türkiye

Türkiye'nin vergi sistemi, modern vergi idaresi literatüründe temel bir ilke olarak kabul edilen beyana dayalı vergilendirme modelini benimsemektedir. Bu modelde mükellefler, vergi borçlarını kendileri hesaplayıp beyan ederken; vergi idaresi söz konusu beyanların doğruluğunu denetim mekanizmaları aracılığıyla kontrol etmektedir (Apalı, 2017, s. 211). Bu yapının doğal bir sonucu olarak, mevzuatın yorumlanmasından veya vergi incelemelerinin sonuçlarından kaynaklı olarak vergi idaresi ile mükellefler arasında zaman zaman uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yalnızca yargısal yollar değil, aynı zamanda uyuşmazlıkların ihtilaflı aşamaya ulaşmadan idari düzeyde çözülmesini amaçlayan çeşitli mekanizmalar da kullanılmaktadır (Karataş Durmuş, 2016, s. 33). Son yıllarda vergi uyuşmazlık yönetiminin kurumsal çerçevesini yeniden yapılandırmak üzere çeşitli reformlar gerçekleştirilmiş ve özellikle verginin kanuniliği ilkesi bağlamında 2024 yılında yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun ile sistem önemli değişikliklere uğramıştır (Yiğit, 2025, s. 14).

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına başvurulmadan idari düzeyde çözülmesine olanak tanıyan mekanizmalar oldukça çeşitlidir. Bu mekanizmalar arasında; vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve izaha davet uygulamaları öne çıkmaktadır (Arslaner, 2016, s. 277; Sarılı, 2020, s. 72). Söz konusu araçlar, mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkları erken bir aşamada çözmeyi, böylece yargı organlarının iş yükünü azaltmayı ve mükelleflerin vergi sistemine yönelik kurumsal güvenini güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Türkiye'de idari aşamada en yaygın kullanılan çözüm mekanizması uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma sistemi, geleneksel olarak tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki aşamada uygulanmıştır (Toker & Tekin, 2022, s. 2142). Ancak 7524 sayılı Kanun ile bu mekanizmanın kapsamı önemli ölçüde değiştirilmiş ve vergi aslı uzlaşma kapsamının dışına çıkarılmıştır (Yiğit, 2025, s. 11). Böylece uzlaşma müessesesi, yalnızca vergi cezaları için uygulanabilir hâle gelmiştir.

Vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen verginin kanuniliği ilkesine uyum sağlamayı amaçlamaktadır (Yiğit, 2025, s. 14). Önceki uygulamada, vergilendirmenin temel unsurlarının idari bir pazarlığa konu edilmesi nedeniyle uzlaşma komisyonlarının vergi aslı üzerindeki geniş takdir yetkisi, kanunilik ve eşitlik bağlamında önemli eleştirilere konu olmaktadır (Kaba & Beşel, 2023, s. 57). Bununla birlikte yeni düzenleme, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların yargıya daha sık taşınabilmesi ihtimali nedeniyle yargı mercilerinin dava yükünü artırma potansiyeli de taşımaktadır (Yiğit, 2025, s. 22).

Bir diğer uyuşmazlık çözüm yöntemi olan izaha davet mekanizması, uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını önlemeyi amaçlayan önemli bir idari araçtır. Bu mekanizma, bir vergi incelemesi başlatılmadan önce mükelleflere idarenin ön bulgularına ilişkin açıklama yapma imkânı tanımaktadır (Çiçek & Güneş, 2019, s. 24). Literatürde bu tür önleyici mekanizmalar, erken uyuşmazlık çözüm

yaklaşımının bir parçası olarak değerlendirilmekte ve uyuşmazlıkların mahkemeye taşınmadan çözülmesini teşvik eden önemli kurumsal araçlar olarak kabul edilmektedir (OECD, 2021b, s. 144). Bu sayede, olayların gerçek mahiyeti çok daha erken bir aşamada ortaya çıkarılabilmekte ve vergi incelemelerinde idari kaynakların daha verimli kullanılmasına katkı sağlanmaktadır (Buyrukoğlu & Toparlak, 2018, s. 62–63). Ancak ampirik çalışmalar, izaha davet mekanizmasının mükellefler tarafından henüz yeterince bilinmediğini ve uygulama kapasitesinin artırılması gerektiğini göstermektedir (Şanver & Demirtaş, 2022, s. 18).

Usul adaleti perspektifinden incelendiğinde, Türkiye'nin yargı dışı vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmaları belirli güçlü yönleri sahip olmakla birlikte yapısal sınırlamalar da içermektedir. Tutarlılık açısından, uyuşmazlık çözüm süreçlerinin temel çerçevesi Vergi Usul Kanunu aracılığıyla belirli usul kurallarıyla belirlenmiş ve standartlaştırılmıştır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaların Vergi Denetim Kurulu bünyesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmaların ise Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yürütülmesi, benzer durumdaki mükellefler için farklı uygulamalara yol açabilmektedir (Yiğit, 2025, s. 17). Ayrıca, farklı bölgelerde faaliyet gösteren uzlaşma komisyonlarının uyguladığı indirim oranlarındaki farklılıklar, sistemin öngörülebilirliğini zayıflatan bir faktör olarak değerlendirilmektedir (Kaba & Beşel, 2023, s. 59).

Tarafsızlık açısından, Türkiye'deki idari çözüm mekanizmalarının en çok tartışılan yönlerinden biri, uzlaşma ve izaha davet komisyonlarının tamamen idari hiyerarşi içerisinde görev yapan kamu görevlilerinden oluşmasıdır. Bu durum, mükellefler nezdinde idarenin hem uyuşmazlığın tarafı hem de karar verici makam olduğu yönünde bir algı yaratabilmektedir (Arslaner, 2016, s. 280–281). Literatürde bu durum, tarafsızlık açısından önemli bir kurumsal eksiklik olarak değerlendirilmektedir (Hocaoğlu, 2015, s. 500). Bu bağlamda, kurumsal olarak 2020 yılında kurulan ancak henüz faaliyete geçmeyen Mükellef Hakları Kurulu, tarafsızlık açığını azaltmak ve hesap verebilirlik ilkelerini güçlendirmek adına önemli bir kurumsal reform işlevi görme potansiyeli taşımaktadır (Yiğit, 2025, s. 17).

Doğruluk açısından izaha davet mekanizması önemli bir işlev görmektedir. Bu mekanizma, vergilendirmenin olayların gerçek mahiyetine dayanması gerektiği ilkesinin idari aşamada uygulanmasına katkıda bulunmaktadır (Çiçek & Güneş, 2019, s. 24–25). İnceleme süreci başlamadan önce mükelleflerin idarenin ön bulgularını açıklayabilmesi ve kendi delillerini sunabilmesi, kararların varsayımlardan ziyade somut bilgi ve belgelere dayanmasını kolaylaştırmaktadır (Sarılı, 2020, s. 76).

Erişilebilirlik açısından, Türkiye'deki idari çözüm yöntemlerinin önemli bir avantajı, bu mekanizmalara erişimin ücretsiz olmasıdır (Toker & Tekin, 2022, s. 2150). Mükelleflerin uzlaşma veya izaha davet gibi idari süreçlere başvururken herhangi bir harç ödemeleri veya teminat göstermeleri gerekmemektedir (Yiğit, 2025, s. 23). Bu durum, idari çözüm yöntemlerini özellikle küçük ve orta ölçekli mükellefler açısından görece erişilebilir kılmaktadır (Kaba & Beşel, 2023, s. 46–47). Bu tür düşük maliyetli idari mekanizmalar, ekonomik aktörler için işlem maliyetlerini düşüren ve hukuki belirsizlik riskini sınırlandıran kurumsal düzenlemeler olarak kabul edilmektedir (North, 1990, s. 33). Ancak, finansal avantajların dava açılmaması veya açılmış bir davadan feragat edilmesi şartına bağlanması, mahkemeye erişimin dolaylı olarak kısıtlanabileceği yönünde tartışmalara da yol açmaktadır (Şentürk, 2024, s. 180).

Etik standartlara bağlılık açısından son yıllarda dijital dönüşüm yönünde önemli adımlar atılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen İnteraktif Vergi Dairesi sistemi ve yayımlanan rehber dokümanlar, mükelleflerin vergi süreçlerini çevrimiçi olarak takip edebilmelerini ve idari süreçler hakkında bilgiye daha kolay erişebilmelerini sağlamaktadır (Çiçek & Güneş, 2019, s. 21–23). Ancak, uzlaşma komisyonu kararlarının ayrıntılı gerekçelerinin ve uygulanan indirim oranlarının kamuya açık veri tabanlarında yayımlanmaması, sistemin kurumsal şeffaflık düzeyinde sınırlamalara neden olmaktadır (Demir, 2023, s. 22).

Tablo 9. Vergi İdaresi Temel Performans Göstergeleri - Türkiye (2018–2023)

Gösterge	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Elektronik ortamda tamamen önceden doldurulmuş GV beyannamesi (yalnızca onay gerektiren)	0.00	0.00	10.24	0.00	-	-
BMM tarafından yürütülen işlevler – Vergi uyumsuzluğu çözümü	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Küçük mükellefler için basitleştirilmiş GV rejimi mevcuttur	X	X	X	-	✓	-
Mükellef hizmet başvurularının kanallara göre sayısı – Çevrimiçi mükellef hesabı üzerinden veya çevrimiçi mükellef hesabı aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet işlemlerinin sayısı	-	-	0.00	22,153	26,704	26,153
İç idari itiraz yolunun bulunduğu durumlarda mükelleflerin öncelikle bu yola başvurusu zorunludur.	X	X	X	✓	X	X
Vergi idaresi mükellef hizmet başvurularını kayıt altına almaktadır.	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Vergi idaresi bünyesinde idari inceleme (iç itiraz)	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Tarhiyata itiraz mekanizması – Bağımsız dış merci tarafından inceleme	X	X	X	✓	✓	✓

“GV” Kişisel Gelir Vergisi, “BMM” Büyük Mükellefler Birimi, “✓” Var/Evet, “X” Yok/Hayır, “-” veri bulunmamaktadır.

Kaynak: IMF (2026) ISORA Veri Bankası kullanılarak yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 5, İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden gerçekleşen yüksek hacimli dijital etkileşimlerin ve ücretsiz idari başvuru kanallarının desteklediği Türkiye’nin erişilebilirlik ve doğruluk boyutlarındaki güçlü performansını göstermektedir. Çoğu yılda zorunlu bir iç inceleme şartının bulunmaması, izaha davet gibi önleyici araçlarla birleştiğinde, mükellefler için adalet arayışının doğrudan maliyetlerini azaltmaktadır. Bu özellikler kurumsal güveni desteklese de uzlaşma komisyonlarının idari hiyerarşi içerisinde yer alması tam tarafsızlık açısından sınırlayıcı bir faktör olmaya devam etmektedir.

Temel olarak, Türkiye’deki vergi uyumsuzluk yönetim sistemi, güçlü idari çözüm mekanizmalarını yargısal denetimle birleştiren hibrit bir modele dayanmaktadır. Uzlaşma, izaha davet ve vergi hatalarının düzeltilmesi gibi mekanizmalar, uyumsuzlukların önemli bir bölümünün yargı aşamasına ulaşmadan çözülmesine olanak tanımaktadır. Ücretsiz idari başvuru yöntemleri ve önleyici mekanizmalar, erişilebilirlik ve doğruluk açısından güçlü bir performansa katkıda bulunmaktadır. Ancak uzlaşma ve izaha davet komisyonlarının tamamen idari hiyerarşi içerisinde faaliyet göstermesi, idarenin hem taraf hem de karar verici olduğu algısını yaratabilmekte; bu da tarafsızlık ve tutarlılık açısından belirli kurumsal sınırlamalara yol açmaktadır.

Kurumsal iktisat perspektifinden bakıldığında, Türkiye’de uyumsuzluk çözüm yöntemlerinin ücretsiz olması ve izaha davet gibi önleyici mekanizmaların varlığı, mükellefler için hak aramanın doğrudan maliyetlerini önemli ölçüde azaltmaktadır. Ancak karar mercilerinin sınırlı düzeydeki kurumsal bağımsızlığı, mükellefler için bir güven maliyeti yaratabilmekte ve sistemin toplam işlem maliyetlerini düşürme potansiyelini kısmen sınırlandırabilmektedir (North, 1990, s. 58–60). Bu bağlamda Türkiye’nin vergi sistemi, analitik matris içerisinde özellikle erişilebilirlik ve doğruluk açısından güçlü, ancak tarafsızlık ve tutarlılık boyutlarında kurumsal tasarıma dayalı sınırlamalar içeren dengeli bir model olarak değerlendirilebilir.

Karşılaştırmalı Bulgular ve Tartışma

MINT ülkelerindeki yargı dışı vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmaları üzerine yürütülen kurumsal analiz, usul adaleti kriterlerinin yalnızca hukuki güvenceler sağlamakla kalmadığını; aynı zamanda devlet ile mükellefler arasındaki güvenin inşasında belirleyici rol oynayan kurumsal mekanizmalar teşkil ettiğini göstermektedir. Bu bölüm, ülke düzeyindeki bulguları karşılaştırmalı ve analitik bir çerçevede sentezlemektedir. Analiz, öncelikle ülkelerin usul adaleti performanslarının karşılaştırmalı bir matris aracılığıyla incelenmesiyle ilerlemekte; ardından söz konusu kurumsal

tasarımların mükellef-idare ilişkisini nasıl etkilediğine yönelik bir tartışmayla devam etmektedir. Son aşamada ise bulgular, ‘yeni kurumsal iktisat’ ve kalkınma literatürü çerçevesinde bütüncül olarak değerlendirilmektedir.

Usul Adaleti Matrisinin Karşılaştırmalı Analizi

Beşinci bölümde yürütülen ülke analizlerinden elde edilen nitel bulgular, bu bölümde sistematik ve karşılaştırmalı bir çerçeveye dönüştürülmektedir. Aşağıda sunulan karşılaştırmalı matris, MINT ülkelerindeki yargı dışı vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarını usul adaleti kriterleri temelinde sınıflandırmaktadır. Matrisin amacı nicel bir endeks oluşturmak değildir; aksine, ülkelerin yasal yapılarına, kurumsal bağımsızlık düzeylerine ve uygulama kapasitelerine dayanan nitel ve analitik bir değerlendirme sunmaktır.

Tablo 10. MINT Ülkelerinde Karşılaştırmalı Usul Adaleti Matrisi

Kriter	Meksika	Endonezya	Nijerya	Türkiye
1. Tutarlılık	✓	✓	-	✓
2. Tarafsızlık	✓✓	✓	-	✓
3. Doğruluk	✓✓	✓	-	✓✓
4. Düzeltilebilirlik	✓✓	✓	-	✓
5. Temsil Edilebilirlik	✓✓	✓	-	✓
6. Etik Standartlara Bağlılık	✓	✓	-	✓
7. Erişilebilirlik	✓✓	-	-	✓✓
8. Ölçülülük	✓	-	-	✓

“✓✓” güçlü, “✓” orta ve “-” zayıf usul adaleti performansını göstermektedir.

Kaynak: Bulguların ülkelere özgü analizine dayanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Karşılaştırmalı matris, incelenen ülkeler arasında önemli kurumsal farklılıklar bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bu farklılıklar, vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımının, ülkelerin yönetim kapasitesi ve idari gelenekleriyle yakından ilişkili olduğuna işaret etmektedir. Söz konusu farklılıklar, kurumsal iktisat literatüründe Acemoglu ve Robinson (2012) tarafından geliştirilen kapsayıcı kurumlar ile sömürücü kurumlar ayrımı çerçevesinde değerlendirilebilmektedir.

Meksika ve Türkiye, uyumsuzlukların idari aşamada çözülmesini teşvik eden görece kapsayıcı kurumsal yapılar geliştirmişlerdir. Özellikle Meksika, neredeyse tüm boyutlarda en güçlü usul adaleti performansını sergilemektedir. PRODECON’un kurumsal bağımsızlığı; zorunlu idari engelleri ortadan kaldırması ve ücretsiz hukuki savunma sağlaması sayesinde doğruluk ve temsil edilebilirliğin yanı sıra tarafsızlık ve erişilebilirlik boyutlarında da güçlü (✓✓) bir derecelendirme elde edilmesini güvence altına almaktadır (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, s. 21). Bu yapı, devlet ile mükellef arasındaki güç dengesizliğini aktif olarak en aza indirmekte; böylece Meksika sistemini örnek bir kapsayıcı model ve gelişmekte olan ekonomiler için önemli bir referans hâline getirmektedir (United Nations, 2021, s. 100).

Türkiye’de, uyumsuzlukları ortaya çıkmadan önce çözmeyi amaçlayan izaha davet mekanizması ve uyumsuzlukların esasına odaklanan idari yaklaşım, doğruluk açısından güçlü bir kurumsal performans sergilemektedir (Çiçek & Güneş, 2019, s. 25). Buna ek olarak, idari başvuru yollarının ücretsiz niteliği (Toker & Tekin, 2022, s. 2150) ve başta İnteraktif Vergi Dairesi olmak üzere dijital başvuru kanallarının yaygın kullanımı (Çiçek & Güneş, 2019, s. 24), erişilebilirlik açısından yüksek bir performans sağlamaktadır. Ancak uzlaşma komisyonlarının vergi idaresinin hiyerarşik yapısı içerisinde faaliyet göstermesi, tarafsızlık ve tutarlılık kriterlerinin orta düzeyde kalmasına yol açmaktadır (Arslaner, 2016, s. 275; Yiğit, 2025, s. 17).

Endonezya, dijitalleşme ve devam eden örgütsel modernizasyon çabaları aracılığıyla tutarlılık boyutunda ilerleme kaydetmiş olsa da (OECD, 2013, s. 73), ölçülülük açısından zayıf (-)

kategorisinde yer almaktadır. Yaptırım rejimlerine ilişkin karşılaştırmalı analizde detaylandırıldığı üzere; başarısız idari itirazlar ve mahkeme başvuruları için sırasıyla %30 ve %60'a ulaşabilen ağır mali yaptırımların uygulanması, mükellefleri orantısız biçimde cezalandıran caydırıcı bir unsur olarak işlev görmektedir ve dolayısıyla kurumsal kopuş riskini artırmaktadır (Tjahjadi vd., 2025, s. 142). Dahası, idari itirazların kurum içinde karara bağlanması, denetim ve tahsilat işlevlerinden bağımsız bir inceleme biriminin bulunmamasının ilk kararı verenlerin sonucu etkilemesine olanak tanıyabilmesi nedeniyle tarafsızlık açısından kurumsal riskler yaratmaktadır (OECD, 2021b, s. 310; United Nations, 2021, s. 104). Ek olarak, gelişmekte olan altyapılarda coğrafi kısıtlılıklar ile resmî itiraz süreçlerinin finansal yükleri, erişilebilirlik bakımından önemli sınırlamalar yaratmaya devam etmektedir (Bentley, 2007, s. 49; Bird & Zolt, 2008, s. 815).

İncelenen ülkeler arasında Nijerya, usul adaleti açısından en zayıf performansı sergilemektedir. Federal hükümet ile yerel yönetimler arasındaki yetki çatışmaları kurumsal tutarlılığı zayıflatırken, TAT üyelerinin atanma yöntemi tarafsızlık algılarını olumsuz etkilemektedir (Richards, 2019, s. 46). Ayrıca Nijerya'nın performansı, doğruluk kriterindeki zayıf (-) derecelendirmesiyle daha da zedelenmektedir. Gerçek finansal veriler yerine varsayımsal kabullere dayanan götürü kazanç tespiti yönteminin yaygın kullanımı, vergi tarhiyatlarının doğruluğunu temelden sarsan sömürücü bir ortam yaratmaktadır (Oladele vd., 2022, s. 162). Ancak sistemdeki en büyük adalet sorunu, itiraz hakkını kullanabilmek için uyuşmazlık konusu tutarın %50'sinin teminat olarak yatırılmasını zorunlu kılan düzenlemedir. Söz konusu kural, erişilebilirlik ve ölçülülük ilkelerini ciddi şekilde zayıflatarak düzeltilebilirlik mekanizmalarının işleyişini fiilen sınırlandırmaktadır (Chime vd., 2024, s. 9; Uwa vd., 2022, s. 235). Bu ağır finansal engel, Nijerya'yı MINT grubu içerisinde en yüksek işlem maliyetlerine sahip model olarak doğrulamaktadır. Literatürde bu tür düzenlemeler, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının yüksek finansal yükler aracılığıyla mükellefleri caydırdığı kurumsal örnekler arasında değerlendirilmektedir (Bingham, 2004, s. 238).

Bulgular; komisyonların idari hiyerarşisi nedeniyle tarafsızlığın Türkiye ve Endonezya için bir sorun olmaya devam ettiğini, Meksika'nın ise bu boşluğu PRODECON modeli aracılığıyla başarıyla kapattığını göstermektedir. Türkiye ve Endonezya'da idarenin hem taraf hem de karar mercii olarak hareket ettiği algısı, önemli bir kurumsal darboğaz teşkil etmeyi sürdürmektedir (Arslaner, 2016, s. 275; Dany, 2025, s. 3). Ancak temel performans göstergeleri verilerinin de doğruladığı üzere, Türkiye'deki yüksek dijital etkileşim hacimleri, Endonezya ve Nijerya modellerinde eksik olan erişilebilirlik boyutunda telafi edici bir güç sağlamaktadır. Bu durum, uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesini zorlaştırabilmekte ve temel olarak mahkeme süreçleriyle ilişkili caydırıcı maliyetler nedeniyle mükelleflerin yargı organlarına başvurma eğilimini artırmaktadır (Bentley, 2007, s. 126; United Nations, 2021, s. 100). Endonezya örneğinde görüldüğü üzere, dijital altyapıdaki gelişmeler şeffaflığı artırmakta; ancak idari hiyerarşiden kaynaklanan yapısal tarafsızlık sorunlarını tek başına ortadan kaldırmak için yeterli olmamaktadır (Bird & Zolt, 2008, s. 796; United Nations, 2021, s. 100). Ayrıca, ağır mali yaptırımların yarattığı erişim engelleri idarenin algılanan meşruiyetini zayıflatmakta ve uyumdan ziyade sistemden kurumsal kopuşa yol açabilmektedir (Murphy, 2005, s. 588; Tjahjadi vd., 2025, s. 142).

Karşılaştırmalı temel performans göstergeleri verileri; bağımsız denetim organlarına (Meksika) ve yüksek dijital etkileşim hacimlerine (Türkiye) sahip ülkelerin, yüksek finansal engellere ve zorunlu iç inceleme süreçlerine sahip ülkelere (Nijerya ve Endonezya) kıyasla daha düşük işlem maliyetleri sergilediğini doğrulamaktadır.

Sonuç olarak, karşılaştırmalı matris, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımı ortaya çıkan süreçsel eksiklikleri görünür kılmaktadır. Söz konusu eksikliklerin giderilmesi yalnızca hukuki bir reform meselesi değildir. Aynı zamanda, vergi idaresine duyulan

güveni güçlendirecek daha geniş çaplı kurumsal dönüşümleri de gerektirmektedir (Bentley, 2007, s. 447; Cane, 2011, s. 394; Kirchler, 2007, s. 201).

Usul Adaletinden Kurumsal Güvene

Usul adaleti teorisinin temel varsayımı; bireylerin genellikle kararların sonuçlarından ziyade karar alma süreçlerinin adil olup olmadığına daha fazla önem atfettiğidir (Tyler, 2006, s. 6–7). Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin süreçlerin adil olduğuna yönelik algı, mükelleflerin vergi idaresinin meşruiyetine dair algılarını doğrudan etkilemektedir (Murphy, 2005, s. 586). Bu nedenle uyuşmazlık çözüm mekanizmaları, yalnızca borç tasfiyesine yönelik teknik araçlar olarak değil, aynı zamanda idare ile mükellefler arasındaki güven ilişkisinin yeniden üretildiği kurumsal platformlar olarak değerlendirilmelidir (Tyler & Lind, 1992, s. 160).

Ampirik çalışmalar bu teorik çerçeveyi desteklemektedir. Türkiye’de mali müşavirler üzerinde yürütülen araştırmalar, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarındaki usul adaleti algısının vergi idaresine duyulan güveni ve gönüllü vergi uyumunu artırdığını göstermektedir (Günay & Gürdal, 2022, s. 130). Benzer şekilde, Avustralya ve Meksika’dan elde edilen örnekler; vergi idaresinin mükelleflere yönelik tarafsız ve saygılı yaklaşımının mükellef davranışları üzerinde dönüştürücü bir etki yarattığını kanıtlamaktadır (Braithwaite, 2003, s. 15; Murphy, 2005, s. 566; United Nations, 2021, s. 100). Bu tür uygulamalar, mükellefleri idareye karşı direnç gösteren bir konumdan kurumsal iş birliği eğilimine yöneltmektedir.

Buna karşılık, yüksek mali yaptırımların ve işlem maliyetlerinin hâkim olduğu sistemlerde mükellefler, kendileriyle vergi idaresi arasına daha belirgin bir sosyal mesafe koyma eğilimi göstermektedir (Hartner vd., 2008, s. 140–141). Finansal engeller ve kurumsal belirsizlikler, özellikle Endonezya’da gözlemlenen ağır yaptırım rejimleri (Tjahjadi vd., 2025, s. 142) ve Nijerya’daki karmaşık ödeme yükümlülükleri (Fritz, 2018, s. 186), mükelleflerin sistemle olan ilişkisini zayıflatabilmekte ve kurumsal kopuş eğilimlerini pekiştirebilmektedir. Bu bağlamda, uyuşmazlık çözüm süreçleri yalnızca idari bir prosedürü değil; aynı zamanda vergi idaresi tarafından mükelleflere kendi statüleri ve idarenin güvenilirliği hakkında iletilen ilişkisel bir mesajı temsil etmektedir (Tyler & Lind, 1992, s. 140).

Usul Adaleti ve Kalkınma Dinamikleri

‘Yeni kurumsal iktisat’ yaklaşımı, hukuki ve idari kurumların ekonomik performans üzerindeki belirleyici rolünü vurgulamaktadır. Bu perspektife göre, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarındaki aksaklıklar, ekonomideki toplam işlem maliyetlerini artıran önemli bir kurumsal faktör oluşturmaktadır (North, 1990, s. 27–30). Örneğin, Nijerya’da itiraz için aranan yüksek teminat şartları veya Endonezya’da uzayan uyuşmazlık süreçleri, mülkiyet haklarının korunmasına ilişkin belirsizliği artırarak yatırım ortamını olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Bu çerçevede, vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımı yalnızca mali idarenin etkinliğiyle değil, aynı zamanda ekonomik kalkınmanın kurumsal temelleriyle de yakından ilişkilidir. Kurumsal iktisat literatüründe belirtildiği üzere; bireyleri karar alma süreçlerine dâhil eden, hataların şeffaf bir biçimde düzeltilmesini sağlayan ve tarafsızlık güvencesi sunan sistemler, kapsayıcı kurumların temel özelliklerini yansıtmaktadır (Acemoglu & Robinson, 2012, s. 304–305). Buna karşılık, mükellefleri yalnızca kaynak transferinin nesnesi olarak gören ve itiraz mekanizmalarını yüksek finansal engellerle kısıtlayan sistemler, sömürücü kurumlara daha yakın bir yapı sergilemektedir (Acemoglu & Robinson, 2012, s. 76–81).

Bu çalışmada incelenen MINT ülkeleri bağlamında, vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının kurumsal tasarımı yalnızca hukuki süreçlerin işleyişini değil, aynı zamanda vergi idaresi ile mükellefler arasındaki güvene dayalı ilişkinin doğasını da doğrudan belirlemektedir. Uyuşmazlık yönetimine yönelik güven temelli ve hizmet odaklı bir yaklaşım, mükellefler arasında işbirlikçi davranışı teşvik ederek vergi sisteminin etkinliğini artırma potansiyeline sahiptir (Kirchler,

2007, s. 210). Bu bulgular, vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının sadece hukuki süreçler olarak değil, aynı zamanda kurumsal güven üretim süreçlerinin bir parçası olarak değerlendirilmesi gerektiğine işaret etmektedir (Murphy, 2005, s. 563; United Nations, 2021, s. 90). Aksine, yüksek erişim maliyetlerine sahip cezalandırıcı sistemler mükelleflerin kopuşuna yol açabilmekte ve kayıt dışı ekonomik davranışları güçlendirebilmektedir (Bentley, 2007, s. 126; Hartner vd., 2008, s. 137).

Sonuç olarak, usul adaleti ilkelerine dayalı bir uyuşmazlık çözüm sistemi; işlem maliyetlerini düşüren, belirsizliği sınırlandıran ve idari meşruiyeti güçlendiren önemli bir kurumsal sermaye biçimi olarak değerlendirilebilir (North, 1990, s. 54–55; Tyler, 2001, s. 391). MINT ülkelerinde yargı dışı uyuşmazlık çözüm mekanizmalarında gerçekleştirilecek kurumsal iyileştirmeler, yalnızca vergi idaresinin etkinliğini artırmakla kalmayacak, aynı zamanda yönetim kalitesi ve ekonomik performans üzerinde de olumlu etkiler yaratacaktır.

Sonuç ve Politika Önerileri

Bu çalışma, yargı dışı vergi uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının teknik bürokratik prosedürlerden çok daha fazlası olduğunu; devlet ile mükellefler arasındaki güvenin korunmasında, mülkiyet haklarının güvence altına alınmasında ve ekonomik yönetişimin geliştirilmesinde hayati kurumsal dayanaklar olarak işlev gördüğünü kanıtlamaktadır. Araştırma, ‘yeni kurumsal iktisat’ çerçevesi ile usul adaleti teorisi arasında güçlü bir analitik bağ kurarak, bu mekanizmaları kurumsal güven ve işlem maliyetleri ekseninde ikili bir perspektiften değerlendirmektedir. Geliştirilen sekiz boyutlu analitik matris, kurumsal tasarımın somut usul özelliklerine dayalı olarak değerlendirilmesi için sistematik bir araç sunmaktadır. Daha da önemlisi, IMF (2026) temel performans göstergelerinin analize entegrasyonu, nitel bulguların ampirik olarak doğrulanmasına olanak tanımakta; biçimsel yasal kuralları, idari uygulamadaki pratik yansımalarıyla etkili bir şekilde bağdaştırmaktadır.

MINT ülkeleri arasında gerçekleştirilen karşılaştırmalı analiz, farklı düzeylerde usul adaleti barındıran kurumsal modellerden oluşan bir yelpaze ortaya koymaktadır. Meksika’nın bağımsız ombudsman kurumu PRODECON ve Türkiye’nin önleyici izaha davet mekanizması, mülkiyet haklarına ilişkin belirsizlikleri azaltarak güveni güçlendiren kapsayıcı kurumsal yapıları temsil etmektedir. IMF verileri, Meksika’nın tarafsızlık konusundaki yüksek performansının ve Türkiye’nin dijital erişilebilirliğinin, yüksek çevrimiçi hizmet hacimlerine ve zorunlu iç idari engellerin bulunmamasına yansıyan operasyonel gerçekler olduğunu doğrulamaktadır. Buna karşılık, Nijerya’nın %50 teminat zorunluluğu ile karakterize edilen “önce öde, sonra itiraz et” kuralı ile Endonezya’nın idari hiyerarşiye bağlı karar alma süreçleri ve ağır mali yaptırımları, sömürücü kurumsal özelliklere işaret etmektedir. Bu tür tasarımlar, işlem maliyetlerini önemli ölçüde artırmakta ve adalete erişimi engelleyerek mükellefler arasında sistemden kurumsal kopuşa yol açabilmektedir.

Söz konusu kurumsal darboğazları gidermek ve vergi yönetişimini usul adaleti ilkeleriyle uyumlu hâle getirmek amacıyla bir dizi stratejik politika müdahalesi gereklidir. Öncelikle, tarafsızlığı idari bir temenni olmaktan çıkarıp yapısal bir gerçekliğe dönüştürmek için uyuşmazlık çözüm organlarının işlevsel ve bütçesel özerkliği sağlanmalıdır. Meksika modeli örnek alınarak, kendi tüzel kişiliği ve teknik kadrosu bulunan ademi merkeziyetçi kurumların oluşturulması, idarenin hem taraf hem de karar verici mercii olarak hareket ettiği algısıyla ilişkili güven maliyetini hafifletebilir. Ayrıca, Nijerya’daki gibi yüksek ve sabit teminat zorunluluklarının yerine “Kademeli Teminat” sistemi getirilerek finansal erişilebilirliğe öncelik verilmelidir. Mükellefin uyum geçmişine ve uyuşmazlığın hukuki karmaşıklığına dayanan bu çok katmanlı model, sisteme girişin önündeki finansal engelleri en aza indirecek ve hak arama hürriyetinin mükellefin anlık likidite durumuna bağlı olmamasını güvence altına alacaktır.

Yapısal reformlara paralel olarak, vergi yönetişiminin geleceği, dijitalleşme ile önleyici yönetim araçlarının entegrasyonunda yatmaktadır. Türkiye’nin izaha davet müessesesi gibi

mekanizmalar, yapay zekâ destekli risk analizleri ve şeffaf dijital portallarla desteklenmeli; böylece resmî incelemeler başlamadan önce hataların düzeltilmesine olanak tanınmalıdır. Bu durum, yalnızca idari iş yükünü azaltmakla kalmayıp, aynı zamanda mükelleflerin karşılaştığı dayatma maliyetlerini de düşürmektedir. Dahası, anonimleştirilmiş ve aranabilir emsal karar veri tabanlarının yayımlanması yoluyla şeffaflığın artırılması, bilgi asimetrisini ve yargı yetkisi uyumsuzluklarını azaltabilir. Son olarak, yönetişimin insan boyutu, idari personelin usul adaleti ilkeleri konusunda zorunlu bir sertifikasyona tabi tutulmasını gerektirmektedir. Tarafsız iletişim ve aktif dinleme gibi nitel yetkinliklerin personel performans göstergelerine entegre edilmesiyle vergi idareleri, uzun vadeli kurumsal güveni ve gönüllü uyumu besleyen hizmet odaklı bir kültür geliştirebilirler.

References

- Acemoglu, D., & Robinson, J. A. (2012). *Why nations fail: The origins of power, prosperity and poverty*. Crown Publishers.
- Adamu, J. S. (2022). Taxation challenges in Nigeria in 21st century: A review of related literature. *Journal of Contemporary Issues in Accounting*, 3(3), 143–155.
- Akano, N. M., & Ahmad, H. (2025). Reconceptualising commercial dispute resolution: The role of alternative dispute resolution in avoiding contentious litigation. *AEFUNAI Law Journal of Public and Private Law*, 1(2), 189–207.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3), 323–338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21–38. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90040-M](https://doi.org/10.1016/0047-2727(92)90040-M)
- Anyebe, P. A. (2019). Tax disputes resolution in Nigeria: Going beyond the traditional court and administrative resolution system. *Advances in Social Sciences Research Journal*, 6(12), 236–252. <https://doi.org/10.14738/assrj.612.7574>
- Apalı, İ. (2017). Vergi Usul Kanununa göre pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulaması ve faydaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 27, 211–220.
- Arslaner, H. (2016). Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde uzlaşma müessesesi ve etkinliği sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 273–300. <https://doi.org/10.18092/ijemas.36589>
- Ashim, S. O. (2025). Alternative dispute resolution and transfer pricing in Nigeria. *AEFUNAI Law Journal of Public and Private Law*, 1(2), 219–228.
- Axel, C., & Hendricks, M. (2019). Germany. In S. Whitehead (Ed.), *The tax disputes and litigation review* (7th ed., pp. 101–115). Law Business Research Ltd.
- Baker McKenzie. (2023). *Tax dispute resolution timelines—Mexico*. Retrieved February 17, 2026, from <https://resourcehub.bakermckenzie.com/en/resources/tax-dispute-resolution-timelines/latin-america/mexico/topics/national-procedures>
- Bamwa, B., Omokehinde, J. O., Akinyomi, O. J., & Olurin, E. O. (2026). A doctrinal and institutional review of personal income tax laws in Nigeria (1960–2025). *Imo State University Business & Finance Journal*, 17(1), 1–34.
- Benavides, J. E. D., Navarro, J. A. L., & Cons, G. M. (2024). A review of the legal tax framework for digital platforms in Mexico. *Mexican Law Review*, 17, 129–157. <https://doi.org/10.22201/ijj.24485306e.2024.1.19228>
- Bentley, D. (2007). *Taxpayers' rights theory, origin and implementation*. Kluwer Law International.
- Bingham, L. B. (2004). Control over dispute-system design and mandatory commercial arbitration. *Law and Contemporary Problems*, 67(1), 221–252.

- Bird, R. M., & Zolt, E. M. (2008). Technology and taxation in developing countries: From hand to mouse. *National Tax Journal*, 61(4), 791–821. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1086853>
- Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion* (pp. 15–39). Routledge.
- Buyrukoğlu, S., & Toparlak, E. (2018). Avantaj ve dezavantajlarıyla izaha davet müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 57–68. <https://doi.org/10.17541/optimum.356318>
- Cabezut Uribe, A. (2023). Los métodos alternos de solución de controversias (MASC) en el derecho fiscal mexicano. In *Mecanismos alternativos de solución de controversias en el ámbito federal* (pp. 103–114). Universidad Nacional Autónoma de México – Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Cahyadi, A., Hutagalung, J. I. G., & Muttaqin, Z. (2023). The urgency of reforming Indonesia's tax law in the face of economic digitalization. *Cogent Social Sciences*, 9(2), 2285242. <https://doi.org/10.1080/23311886.2023.2285242>
- Cane, P. (2011). *Administrative law* (P. Craig, Ed.; 5th ed.). Oxford University Press.
- Chávez, R. S., Vida, V. P. R., & Aguilar, R. C. R. (2023). Acuerdos conclusivos: La coyuntura entre la autoridad fiscalizadora y el contribuyente en México. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, 7(3), 4729–4742. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v7i3.6510
- Chime, I., Nwatu, S., Nwogu-Ikojo, A., Obiefuna, O., & Onyeabor, E. (2024). Re-examining tax dispute resolution mechanisms in Nigeria. *IKENGA: International Journal of Institute of African Studies*, 25(1), 1–22.
- Çiçek, H. G., & Güneş, B. (2019). Vergi uyumsuzluklarını önlemeye yönelik yeni bir yöntem: İzaha davet müessesesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 6(17), 12–29.
- Daly, S. (2020). *Tax authority advice and the public*. Hart Publishing.
- Dany, B. E. (2025). Efforts to settle tax disputes through the submission of objections by taxpayers based on the regulation of the Minister of Finance of the Republic of Indonesia Number 202 / PMK.03 / 2015. *EBJESMA: Journal of Law and Human Rights*, 1(1), 1–3.
- De Anda Anaya, A. (2023). *Procedimiento del acuerdo conclusivo como instrumento efectivo para desvirtuar las observaciones en visitas domiciliarias del Instituto Mexicano* [Master's thesis, Universidad de Guadalajara].
- Demir, H. İ. (2023). İzaha davet müessesesinin gelişimi ve değerlendirilmesi. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 17–27. <https://doi.org/10.47257/busad.1301955>
- Dwiputri, I. N. (2012). Hidden action in the case of tax disputes in Indonesia. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 27(3), 373–389.
- Edori, D. S., Edori, I. S., & Idatoru, A. R. (2017). Issues and challenges inherent in the Nigerian tax system. *American Journal of Management Science and Engineering*, 2(4), 52–57. <https://doi.org/10.11648/j.ajmse.20170204.11>
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3(2), 87–99. <https://doi.org/10.1007/s101010100032>
- Frey, B. S. (1997). *Not just for the money: An economic theory of personal motivation*. Edward Elgar.

- Fritz, C. (2018). Payment obligations of taxpayers pending dispute resolution: Approaches of South Africa and Nigeria. *African Human Rights Law Journal*, 18(1), 171–188. <https://doi.org/10.17159/1996-2096/2018/v18n1a8>
- Günay, H. F., & Gürdal, T. (2022). Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünde usul adaletinin gönüllü vergi uyumuna etkisi. *Maliye Dergisi*, 182, 130–159.
- Hartanto, A. (2024). Economic analysis of legal certainty in taxation: Regulatory impact assessment of Indonesia's tax dispute resolution mechanisms. *Scientia Business Law Review (SBLR)*, 3(3), 11–18. <https://doi.org/10.56282/sblr.v3i3.579>
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., & Schabmann, A. (2008). Procedural fairness and tax compliance. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 137–152. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50010-5](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50010-5)
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi hukukunda uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 5, 491–515. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdergi/article/175810>
- Hutagalung, H. (2025). Reconstruction of the tax dispute resolution system to achieve legal justice in Indonesia. *Priviet Social Sciences Journal*, 5(11), 332–338. <https://doi.org/10.55942/pssj.v5i11.979>
- IBFD. (2018). *Observatory on the protection of taxpayers' rights: 2015–2017 general report on the protection of taxpayers' rights*. International Bureau of Fiscal Documentation. <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/publications/observatory-protection-taxpayers-rights-opttr>
- Ibnususilo, E., Shalihah, F., Istiani, N., & Azizah, F. N. (2025). Legal discovery in Indonesia's tax dispute framework. *Journal of Human Rights, Culture and Legal System*, 5(1), 319–350. <https://doi.org/10.53955/jhels.v5i1.496>
- IMF. (2026). *IMF DATA (ISORA latest data)*. [https://data.imf.org/en/Data-Explorer?datasetUrn=ISORA:ISORA_LATEST_DATA_PUB\(5.0.0\)](https://data.imf.org/en/Data-Explorer?datasetUrn=ISORA:ISORA_LATEST_DATA_PUB(5.0.0))
- Ispriyarso, B., & Saadah, N. (2019). Independence and procedures of tax dispute resolution institutions in Indonesia and East Asian countries. *International Journal of Innovation*, 10(2), 109–117.
- Kaba, H., & Beşel, F. (2023). Türk vergi hukukunda idari çözüm yolları: Uzlaşma müessesesinin güncel veriler ile değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 9(2), 45–61.
- Karataş Durmuş, N. (2016). Vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözüm yolları: Fransa örneği. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1, 47–76.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
- Kossick, R. M. (2000). Litigation in the United States and Mexico: A comparative overview. *The University of Miami Inter-American Law Review*, 31(1), 23–91.
- Köstekçi, A., & Sandalcı, U. (2020). Vergi denetiminin vergi tahsilatına etkisi: Türkiye için bir zaman serisi analizi [The impact of tax audit on tax collection: A time series analysis for Turkey]. *Turkish Studies*, 15(8), 3609–3627. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.45894>
- Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory? In K. J. Gergen, M. S. Greenberg, & R. H. Willis (Eds.), *Social exchange: Advances in theory and research* (pp. 27–55). Springer US. https://doi.org/10.1007/978-1-4613-3087-5_2

- Lind, E. A., & Tyler, T. R. (1988). *The social psychology of procedural justice*. Plenum Press.
- Mozart, S., & Winoto, A. (2025). Analysis of the influence of perception of the use of the e-tax court system on the effectiveness of tax dispute resolution. *Proceedings of RSU International Research Conference (RSUCON-2025)*, 298–307. https://rsucon.rsu.ac.th/files/proceedings/RSUSOC2025/3571_20250512210425.pdf
- Murphy, K. (2003). The importance of procedural justice in securing compliance: A study of tax scheme investors. *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), 365–390. <https://doi.org/10.1002/j.1839-4655.2003.tb01151.x>
- Murphy, K. (2004). *Procedural justice and tax compliance* (Working Paper No. 135836). Australian National University. <https://openresearch-repository.anu.edu.au/server/api/core/bitstreams/d85cbcc6-b519-42e6-af61-49ed200a5780/content>
- Murphy, K. (2005). Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance. *Journal of Law and Society*, 32(4), 562–589. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6478.2005.00338.x>
- Murphy, K., & Tyler, T. (2008). Procedural justice and compliance behaviour: The mediating role of emotions. *European Journal of Social Psychology*, 38(4), 652–668. <https://doi.org/10.1002/ejsp.502>
- Mushawirya, R. (2020). The tax dispute settlement according to justice and court system in Indonesia. *Nurani Hukum*, 2(2), 62–69.
- Nar, M. (2014). Küresel Forum çalışmaları: Vergilemede bilgi değişimi üzerine güncel bir değerlendirme. *Turkish Studies – Social Sciences*, 9(8), 1631–1649. <https://doi.org/10.7827/TurkishStudies.6608>
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511808678>
- OECD. (2013). *Tax administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264200814-en>
- OECD. (2021a). *Making dispute resolution more effective – MAP peer review report, Mexico (Stage 2): Inclusive framework on BEPS: Action 14*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/26bc3948-en>
- OECD. (2021b). *Tax administration 2021: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>
- OECD. (2025). *Tax administration 2025: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/cc015ce8-en>
- Ogbu, E., & Echefu, P. (2023). A critical appraisal of the arbitrability of tax disputes in Nigeria: The Esso's case in perspective. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4581437>
- Oladele, O. O., Aidonjio, P. A., Uzualu, J. E., Ikubanni, O. O., & Oyedeji, A. I. (2022). An empirical study of criminalizing minor infractions of tax laws in Nigeria: The need for negotiated punishments. *NIU Journal of Humanities*, 7(2), 157–168. <https://doi.org/10.58709/niu.jhu.v7i2.1481>
- Ortiz Gómez, G., Yáñez Alegría, C., Ramírez Morales, P., & Paulina Edith, C. R. (2025, May 15). Tax controversy law and practice in Mexico. *Tax Controversy 2025*. <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/comparison/1023/15869/25242-25243-25244-25245-25246-25247-25248-25249-25250-25251-25252-25253-25254>

- Pablo, J. (2024). Effectiveness of mediation and arbitration as alternative dispute resolution methods in Mexico. *Journal of Conflict Management*, 4(1), 38–50. <https://doi.org/10.47604/jcm.2383>
- Prabowo, B. H. (2025). Paradigmatic study of the regulation for acceleration of information technology-based tax dispute resolution in Indonesia. *Global Legal Review*, 5(2), 101–127. <https://doi.org/10.19166/glr.v5i2.7497>
- Priyono, A. P., & Sinaga, H. D. (2022). Is administrative justice a problem-solving of tax dispute? *Journal of Tax Law and Policy*, 1(1), 57–70. <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.63>
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014). *Acuerdos conclusivos: Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64602/XIV_Acuerdos_conclusivos_primer_medio_alternativo_de_soluci_n_de_controversias_en_auditor_as_fiscales.pdf
- Richards, N. U. (2017). An examination of tax dispute resolution mechanisms in Nigeria: A case for the adoption of alternative dispute resolution methods. *UNIPOINT Law Review*, 1, 195–211.
- Richards, N. U. (2019). Overview of the national tax policy and its implication for tax administration in Nigeria. *Nnamdi Azikiwe University Journal of International Law and Jurisprudence*, 10(2), 42–50.
- Rosid, A., & Yulianto, I. (2023). *Can we predict tax dispute outcomes? The case of promotional expenses in Indonesia* (SSRN Scholarly Paper No. 4719013). Social Science Research Network. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4719013>
- Sa'adah, N. (2019). Mekanisme penyelesaian sengketa pajak dalam sistem peradilan di Indonesia. *Administrative Law and Governance Journal*, 2(1), 19–33. <https://doi.org/10.14710/alj.v2i1.19-33>
- Şanver, C., & Demirtaş, N. (2022). İzaha davet komisyonu üyelerinin izaha davet müessesesine bakışı: Ankara örneği. *Vergi Dünyası*, 42(495), 7–26.
- Saptono, P. B., Khozen, I., & Ayudia, C. (2021). Main issues of value-added tax dispute in Indonesia: A note from 2019 tax court decrees. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 5(2), 225–242.
- Sarılı, Ö. (2020). Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yolu olarak izaha davet uygulaması. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 7(22), 72–85.
- Şentürk, E. (2024). Vergi anlaşmazlıklarının önlenmesi ve çözüm yöntemleri: Mükelleflere tanınan bir hak mı? Mahkemeye erişim önünde bir engel mi? *Yaşar Hukuk Dergisi*, 6(1), 103–197.
- Silalahi, H., Maulana, N., Ana, L., & Kurnia, B. (2025). Tax dispute resolution mechanisms: Legal contributions of tax consultants and tax attorneys in Indonesia. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 6(1), 25–52. <https://doi.org/10.61194/ijtc.v6i1.1597>
- Sitorus, R., & Mulyaningrum, E. R. (2024). Effectiveness of objection institutions in resolving tax disputes. *Jurnal Meta-Yuridis*, 7(2), 35–44. <https://doi.org/10.26877/m-y.v7i2.19996>
- Thibaut, J. W., & Walker, L. (1975). *Procedural justice: A psychological analysis*. Lawrence Erlbaum Associates.
- Tjahjadi, H., Suhariyanto, D., & Iryani, D. (2025). Taxpayer protection against administrative sanctions in the fair tax dispute objection and appeal process. *Ilmu Hukum Prima*, 8(2), 140–147. <https://doi.org/10.34012/jihp.v8i2.7667>

- Toker, A., & Tekin, A. (2022). Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi ve OECD üyesi seçilmiş ülke örnekleri ile karşılaştırılması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 11(4), 2138–2161. <https://doi.org/10.15869/itobiad.1154054>
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Edward Elgar Publishing.
- Torres, A., & Moran, J. M. (2025, July 16). *Alternative mechanisms for tax dispute resolution in Mexico: A strategic approach amid judicial uncertainty*. International Bar Association. <https://www.ibanet.org/alternative-mechanisms-tax-dispute-resolution-in-mexico-a-strategic-approach-amid-judicial-uncertainty>
- Tyler, T. R. (1990). *Justice, self-interest, and the legitimacy of legal and political authority*. University of Chicago Press.
- Tyler, T. R. (1997). The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities. *Personality and Social Psychology Review*, 1(4), 323–345. https://doi.org/10.1207/s15327957pspr0104_4
- Tyler, T. R. (2001). Trust and law abidingness: A proactive model of social regulation. *Boston University Law Review*, 81, 361–406.
- Tyler, T. R. (2006). *Why people obey the law*. Princeton University Press.
- Tyler, T. R., & Lind, E. A. (1992). A relational model of authority in groups. In M. P. Zanna (Ed.), *Advances in experimental social psychology* (Vol. 25, pp. 115–191). Academic Press.
- Umenweke, M. N. (2024a). A critical examination of tax offences, enforcement mechanisms, and prosecution under Nigeria’s emerging tax regulatory framework. *International Journal of Comparative Law and Legal Philosophy (IJOCLLEP)*, 6(3), 67–73.
- Umenweke, M. N. (2024b). The ombudsman mechanism in tax disputes: Safeguarding transparency and accountability. *International Journal of Comparative Law and Legal Philosophy*, 6(3), 10–14.
- United Nations. (2021). *United Nations handbook on the avoidance and resolution of tax disputes*. United Nations. https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-04/DAR-Sept-21-Final-Cover_Back_ISBN_update-2Aug22.pdf
- Uwa, E., Aderemi, A., Okoh, E. M., & Owor, V. (2022). Nigeria. In D. Pickstone (Ed.), *The tax disputes and litigation review* (11th ed., pp. 233–292). Law Business Research Ltd.
- Vázquez, L. (2020). Mexico. In S. Whitehead (Ed.), *The tax disputes and litigation review* (8th ed., pp. 196–204). Law Business Research Ltd.
- Wenzel, M. (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers’ identity. *Journal of Applied Psychology*, 87(4), 629–645. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.87.4.629>
- Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism: Firms, markets, relational contracting*. The Free Press.
- World Bank Group. (2019). *The administrative review process for tax disputes: Tax objections and appeals in Latin America and the Caribbean: A toolkit* (Working Paper No. 135836). <https://documents1.worldbank.org/curated/en/197591554404274707/pdf/The-Administrative-Review-Process-for-Tax-Disputes-Tax-Objections-and-Appeals-in-Latin-America-and-the-Caribbean-A-Toolkit.pdf>

Yiğit, S. (2025). Vergi adaleti bağlamında uzlaşma müessesesi: 7524 sayılı kanun sonrası uygulamalar ve öneriler. *Vergi Raporu*, 308, 7–26.

ETHICAL DECLARATIONS

Research and Publication Ethics

The author(s) declare that this manuscript is an original work prepared in accordance with the principles of scientific research and publication ethics. The manuscript has not been previously published and is not currently under consideration for publication elsewhere.

All sources used in the preparation of this study have been properly cited and referenced. The author(s) confirm that the work contains no plagiarism, fabrication, falsification, or manipulation of data. The research findings are presented honestly and transparently in accordance with the principles of academic integrity.

Author Contributions

All authors have significantly contributed to the conception, design, analysis, and preparation of the manuscript. All authors have read and approved the final version of the manuscript and agree to its submission and publication.

Conflict of Interest

The author(s) declare that there is no conflict of interest regarding the publication of this manuscript.

Funding

This research did not receive any specific grant, financial support, or funding from any public, commercial, or non-profit funding agencies.

Artificial Intelligence (AI) Usage Disclosure

During the preparation of this manuscript, artificial intelligence tools may have been used solely for limited purposes such as language editing, translation assistance, and stylistic improvement. Any AI-assisted translations or language corrections were carefully reviewed and verified by the author(s). Artificial intelligence tools were not used to generate the core scientific content, research design, analysis, or scholarly conclusions. All academic responsibility for the content of the manuscript rests entirely with the author(s).

Copyright and Permissions

The author(s) confirm that all necessary permissions for copyrighted materials have been obtained where required and that the manuscript does not violate any intellectual property rights.

Author Approval

All authors confirm that they have read and approved the final version of the manuscript and consent to its submission and publication.

ETİK BEYANLAR

Araştırma ve Yayın Etiği

Yazar(lar), bu makalenin özgün bir çalışma olduğunu ve bilimsel araştırma ve yayın etiği ilkelerine uygun olarak hazırlandığını beyan eder. Makale daha önce herhangi bir yerde yayımlanmamış olup başka bir dergide değerlendirme sürecinde değildir.

Çalışmada kullanılan tüm kaynaklar akademik kurallara uygun biçimde atıflanmıştır. Yazar(lar), çalışmanın intihal, veri uydurma, veri tahrifi veya manipölasyon içermediğini; araştırma bulgularının bilimsel dürüstlük ilkelerine uygun şekilde sunulduğunu beyan eder.

Yazar Katkısı

Tüm yazarlar çalışmanın tasarlanması, yürütülmesi, analizi ve makalenin hazırlanmasına önemli ölçüde katkı sağlamıştır. Tüm yazarlar makalenin son hâlini okuyup onaylamış ve yayımlanmasını kabul etmiştir.

Çıkar Çatışması

Yazar(lar), bu makalenin yayımlanmasına ilişkin herhangi bir çıkar çatışması bulunmadığını beyan eder.

Finansal Destek

Bu araştırma herhangi bir kamu kurumu, ticari kuruluş veya kâr amacı gütmeyen kuruluş tarafından finansal olarak desteklenmemiştir.

Yapay Zekâ Kullanım Beyanı

Makalenin hazırlanması sürecinde yapay zekâ araçlarından yalnızca dil düzenleme, çeviri desteği ve anlatım iyileştirmesi amacıyla sınırlı ölçüde yararlanılmış olabilir. Yapay zekâ araçları tarafından yapılan çeviri ve dil düzenlemeleri yazar(lar) tarafından dikkatle kontrol edilmiştir. Yapay zekâ araçları çalışmanın bilimsel içeriğinin, araştırma tasarımının, analizlerinin veya akademik sonuçlarının oluşturulmasında kullanılmamıştır. Makalenin içeriğine ilişkin tüm akademik sorumluluk yazar(lar)a aittir.

Telif Hakları ve İzinler

Yazar(lar), telif hakkı gerektiren materyaller kullanılmışsa gerekli izinlerin alındığını ve çalışmanın herhangi bir fikrî mülkiyet hakkını ihlal etmediğini beyan eder.

Yazar Onayı

Tüm yazarlar makalenin son hâlini okuduklarını, onayladıklarını ve yayımlanmasını kabul ettiklerini beyan eder.