

Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisi: Manisa İli Örneği Üzerine Bir Araştırma¹

Ali Rıza Gökbunar², Muhammet Emin Coşkun^{3,4}

ÖZET

Bu araştırmada, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal aşamada çözüm yollarının Manisa İli örneğinde vergi uyumuna etkisi incelenmektedir. Araştırmanın yöntem kısmında 275 SMMM'den anket verileri toplanmıştır. Elde edilen sonuçlar çerçevesinde politika yapıcılara vergi uyumunu geliştirici tavsiyelerde bulunulması amaçlanmıştır. Araştırmada yapı geçerliliğini test etmek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi, araştırmaya konu olan ölçeklerin birbirleriyle olan ilişkisini sınamak amacıyla korelasyon analizi ve araştırmanın hipotezlerini test etmek amacıyla yapısal eşitlik modellemesi yapılmıştır. Elde edilen bulgular incelendiğinde uyuşmazlıkların çözümünde prosedürel adalet ve dağıtım adaleti ölçekleri vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Araştırmaya konu olan ceza adaleti ve yargı yoluna başvuru ölçeklerinin, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde anlamlı etkileri gözlemlenememiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyuşmazlıkları, Vergi uyumu, Yargı yoluna başvuru.

Analysis of the Effect of Tax Dispute Resolution Methods on Tax Compliance: A Research on the Manisa Province Example

ABSTRACT

In this research, it is examined whether the methods of solving tax disputes at the administrative and judicial stages have an effect on tax compliance in the case of Manisa province. In the method part of the research, survey data was collected from 275 CPA. The results obtained were aimed to provide recommendations to policy makers to improve tax compliance. In the research, confirmatory factor analysis was used to test the construct validity, correlation analysis was used to test the relationship between the scales subject to the research, and structural equation modeling was used to test the hypotheses of the research. The findings show that procedural and distributive justice in resolving disputes positively affects tax compliance. No significant effect was

¹ Bu araştırma, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi: Manisa İli Örneği” başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

² Prof. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, aliriza.gokbunar@cbu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7955-832X.

³ İletişim Yazarı: muhammetemin.coskun@cbu.edu.tr

⁴ Öğr. Gör. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi Kula Meslek Yüksekokulu, muhammetemin.coskun@cbu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6071-2200.

(Makale Gönderim Tarihi: 06.01.2025 / Yayın Tarihi:27.06.2025)

Doi Numarası: 10.18026/cbayarsos.1614695

Makale Türü: Araştırma Makalesi

observed in the resolution of tax disputes in the criminal justice and judicial administration application scales that were the subject of the research.

Keywords: *Tax disputes, Tax compliance, Recourse to judicial remedies.*

1. GİRİŞ

Vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresinin hazineci yaklaşımı, mükelleflerin gelir kayıpları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları etkin mali sistemin önündeki engellerden biridir. Devlet gelir kaybına uğramakta vatandaş ise vergiye gönüllü uyum noktasından uzaklaşmaktadır. Çok değişkenli bu yapı çözülmesi gereken mali sorunların başında gelmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresi ve mükellef arasında geçen uyuş(a)mama durumunu ifade etmektedir. Uyuşmazlıkların temel nedeni incelendiğinde vergi idaresinin uygulamış olduğu tutarsız uygulamalar, mükellef tarafından açık ve anlaşılır bulunmayan vergi politikaları, karmaşık olarak ifade edilebilecek yönetim süreçleri, vergi hukukunun (genel mevzuatın) sorunların çözümünde yetersiz kalması, sınırlı mali şeffaflık ve diğer faktörler vergi uyuşmazlığının nedenleri olarak ifade edilebilir (Thomas vd., 2019: 80-91).

Vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkış aşaması incelendiğinde, hukuk devleti gereği devletin vergilendirme sürecinde uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar Anayasa ve vergi kanunlarında belirlenmiştir. Kurallarda düzenlenen hükümlere uyulmaması vergi idaresi ve mükellefler arasında uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İdare ve mükellef arasında uygulamada vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler ve bu yükümlülüklerle bağlı olan zam, cezalar, tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında usul ve esasa ilişkin maddi ve şekli hatalar veya diğer bir ifadeyle eksik işlemler nedeniyle uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 111).

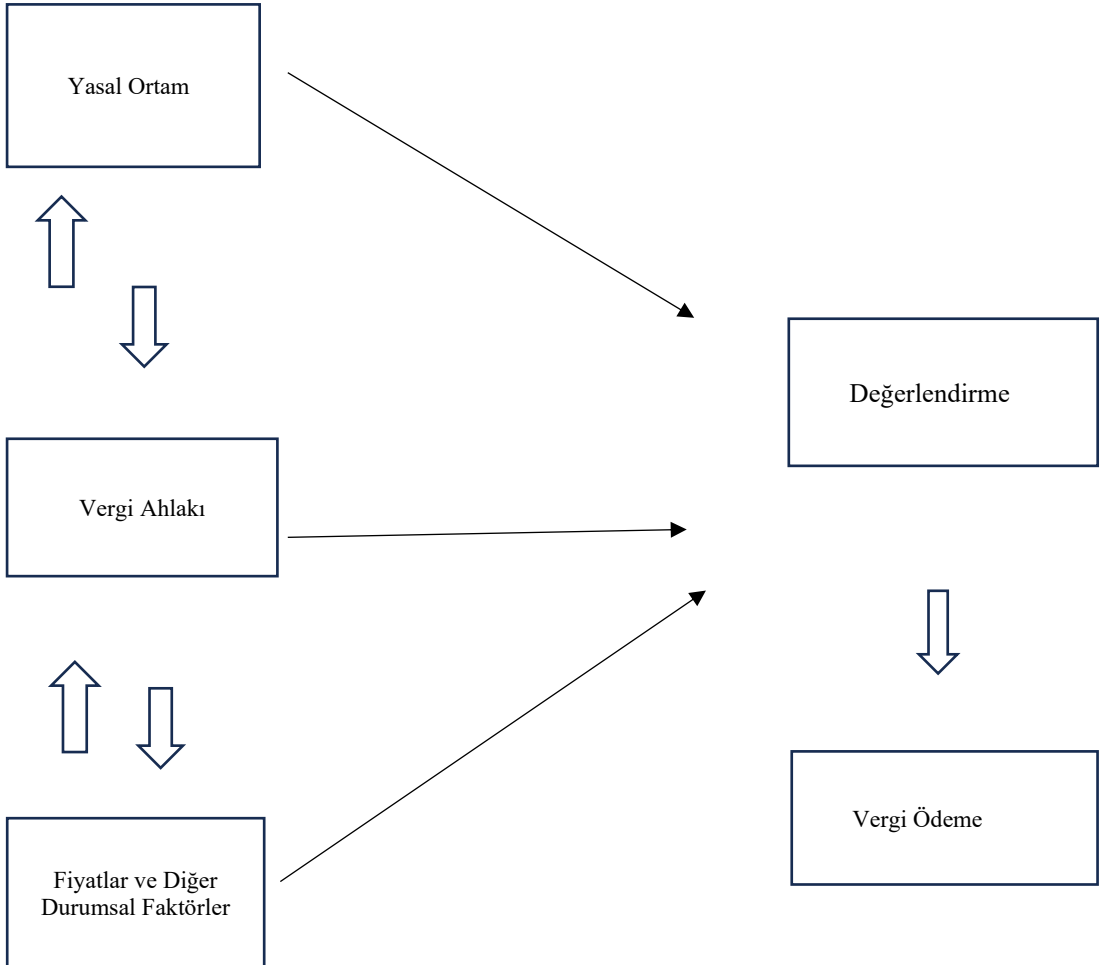
Vergi uyuşmazlıkları taraflar arasında anlaş(a)mama hali vergi uyumu sorununu da beraberinde getirmektedir. Vergi uyumu, mükelleflerin vergisel ödev ve sorumluklarını eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesini ifade etmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin maddi ve şekli ödevleri olarak ifade edilen vergi beyannamelerinin, vergi kanunlarından doğan diğer sorumluluklarının yerine getirilmesi vergi uyumu açısından önem taşımaktadır (Bişgin ve Ünlüer, 2019: 47-56).

Her ne kadar vergi uyumu belirli sorumlulukların zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesini içeren bir kavram olsa da özü itibarıyla karmaşık bir olgudur. Çok değişkenli bir boyut olarak yazında tartışılmaktadır. Vergi uyumunu etkileyen boyutlar incelendiğinde mükelleflerin içinde bulunmuş oldukları durum, kamuya karşı olan tavır, vergilerin algılanan adaleti, sosyal normlar, vergi uyumsuzluklarının idare tarafından tespit edilip cezalandırılması gibi unsurlar vergi uyumunun boyutlarını oluşturmaktadır (Franzoni, 1998: 2).

Vergi uyumu literatürü incelendiğinde birçok disiplinin iç içe geçtiği gözlemlenebilir. Vergi uyumu kavramı açıklanırken neo-klasik iktisat yaklaşımıyla paralel cezalar ve

denetimler üzerinden vergi uyumu incelenmektedir. Bu yaklaşım suç ekonomisi ve modeli olarak ta ifade edilebilir. Bu modelde Becker (1968), Allingham ve Sandmo (1972), Sivrinivasan (1973) yaklaşımları ekseninde birey cezalandırılma olasılığı karşılığında vergi uyumunu tercih etmektedir. Diğer bir ifadeyle cezalandırma sonucunda katlanacağı maliyetler yüksek olan mükellef vergi uyumunu tercih edecektir. Vergi uyumunda ikinci yaklaşımın davranışsal iktisat perspektifinden olduğu söylenebilir. Bu çerçevede birey tercihlerinin altında yatan unsurların incelenmesi olarak ifade edilebilecek yaklaşımdır. Psikolojik yaklaşım olarak ta ifade edilen bu bakış açısının temel sorusu ise insan neden vergi öder? Bu soruya salt cezai müeyyidelerle açıklamak yetersiz kalmaktadır. Burada vergi ahlakına ilişkin unsurların modele eklenmesi gerekmektedir (Çevik, 2012: 259-261 Alm, 2019: 354, Torgler, 2003:3).

Şekil 1. Mükellef vergi uyumu davranış modeli



Kaynak: Song ve Yarbrough, 1978: 444.

Literatürde sıklıkla referans gösterilen vergi uyumu mükellef davranış modeli olarak ifade edilen yaklaşım incelendiğinde mükelleflerin vergi ödeme diğer bir ifadeyle vergi uyumu davranışları oldukça kompleks gözükmemektedir. Mükellefler vergi uyumunda yasal ortam, vergi ahlakı ve diğer faktörler ekseninde değerlendirme yapıp verginin maddi ödevini yerine getirmektedir.

Vergi uyumsuzluklarının çözümünde idari ve yargısal aşamada çözüm yolları değerlendirildiğinde uyumsuzlukların idari aşamada çözülmesinde, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve izaha davet gibi müesseseler bulunmaktadır. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözülmesinde vergi uyumu konusunda olumlu katkısı beklenmektedir. Mükelleflerin vergi uyumsuzlukları noktasında karşılarında muhatap bir vergi idaresi görmeleri ve bu idareyle kuracakları hızlı ve etkin uyumsuzluk çözüm yolları mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu destekler niteliktedir. İdari aşamada çözülmeyen vergi uyumsuzlukları vergi yargısına konu edilebilir. Vergi uyumsuzluklarının çözümünde uyumsuzlukların vergi yargısına konu edilmesinin teorik olarak faydası beklenmektedir. Örneğin içtihat ve yorum yoluyla vergi uyumsuzluklarının çözüme ulaştığı söylenebilir. Vergi uyumsuzluklarının vergi yargısına konu edilmesinin doğrudan amacı vergi uyumunu arttırmak olduğu söylenememektedir. Fakat bu çerçevede idari aşamada çözüm elde edilemeyen uyumsuzluklar ve idarenin davranışları vergi yargısına konu edilip çözüme ulaştığı taktirde vergi uyumuna ilişkin algı ve tutumun değişmesi beklenir (Coşkun, 2024: 45-85, Öncel vd., 2013: 184-185).

Vergi uyumsuzluklarının çözümünde prosedürel adalet, dağıtım adaleti, ceza adaleti, yargı yoluna başvuru ve vergi uyumu ölçekleri ile Manisa İli'nde vergi uyumuna yönelik araştırma gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede prosedürel adalet ölçeği, (Murphy, 2011) vergi idaresinin uyumsuzlukların çözümünde adil, mükellef haklarına ve görüşlerine saygılı davranmasını ifade etmektedir. Dağıtım adaleti (Verboon ve Dijke, 2007) ölçeği ise, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını ifade ettiği söylenebilir. Ceza adaleti (Topal, 2016) ölçeği, vergi uyumsuzluğu gösteren mükellefe yönelik cezai sorumlulukları içeren ölçektir. Yargı yoluna başvuru (Kaplan, 2023) ise vergi uyumsuzluklarının vergi yargısına konu edilmesidir. Vergi Uyumu (Biyen vd. 2021) ölçeği ise mükelleflerin vergisel ödev ve sorumluluklarını eksiksiz olarak gönüllü veya cebri olarak yerine getirmesidir.

2. YÖNTEM

2.1 Literatür Özeti

Tablo 1. Literatür Özeti

Yazar	Yöntem	Örneklem	Ülke	Bulgular
-------	--------	----------	------	----------

Savaşan vd. (2012)	Nitel Yöntem (Mülakat-Örnek Olay Çalışması)	3	Türkiye	Uyuşmazlığın çözüm yolları mükellefleri etkilemektedir.
Yardımcıoğlu ve Kütükçü (2014)	Veri Analizi	-	Türkiye	Vergi mevzuatının karmaşıklığı uyuşmazlığını etkiler
Armağan (2009)	Veri Analizi	-	Türkiye	Vergi mevzuatı, yorum farklılıkları uyuşmazlıkları etkilemektedir.
Kızıltoprak (2020)	Soyut Model	-	Türkiye	Fayda Maksimizasyonu uyuşmazlıkların çözümünü etkilemektedir.
Eroğlu ve Cibo (2019)	Anket	401	Türkiye	Uzlaşma vergi uyumunu etkilememektedir.
Biyan vd. (2021)	Anket	300	Türkiye	Vergi uyum düzeyi arttıkça izaha davete uyumunda artmaktadır.
İpek ve Kaynar (2009)	Anket	409	Türkiye	Vergi uyumu ile demografik faktörler arasında ilişki bulunmaktadır.
Akbelen vd. (2021)	Anket	320	Türkiye	Sosyal normlar ve dağıtım adaleti ile vergi uyumu arasında anlamlı ilişki vardır.
Göksu ve Saruç (2012)	Mülakat	15	Türkiye	Vergi adaleti, eğitim, vergi bilinci gibi değişkenler uyumu etkiler.
Güzel ve Özer (2023)	Anket	392	Türkiye	Norm, vergi ahlaki vergi sistemine olan güven vergi uyumunu etkiler.

Ayas ve Saruç (2015)	Anket	480	Türkiye-İtalya	Kamu harcamaları, cinsiyet ve yaş vergi ahlakını etkilemektedir.
Çelik (2022)	Anket	177	Türkiye	İş tecrübesi, nüfus ve risk alma vergi uyumunu etkiler
Bişgin ve Ünlüer (2019)	Nitel Yöntem	40	Türkiye	Muhasebe meslek mensupları mükellefi etkilemektedir.
Torgler vd. (2008)	Veri Analizi	2003	Türkiye-ABD	Vergi ahlakı vergi kaçakçılığı üzerinde anlamlı etkisi olduğu görülmektedir.
Vogel (1974)	Anket	1976	İsveç	Eğitim, Cinsiyet ve Yaş Uyumu etkiler
Torgler vd. (2007)	Deneyssel ve Anket	239 (Deneyssel) 1000 (anket)	İsviçre- Avustralya- Kosta Rika	Vergi ahlakı vergi uyumunu etkilemektedir.
Baeli (2021)	Anket	100	Endonezya	Vergi bilinci, mali durum ve hizmet ödemeyi belirler
Cummings vd. (2005)	Deneyssel ve Anket	3059 kişi	Afrika	Devlet ve vergi idaresi uyumu etkilemektedir.
Kasipillai ve Abdul-Jabbar (2006)	Anket	156	Malezya	Etnik köken vergi uyumunu etkilemektedir.
Alm vd. (2015)	Deneyssel	347	ABD	Benzer Grup davranışı tespit olduğu ifade edilmektedir.
Mahangila (2017)	Deneyssel	75	Tanzanya	Vergi uyum maliyetleri artıkça uyum azalır

Gangi vd. (2013)	Anket	2184	Hollanda	Algılanan hizmet vergi uyumunu etkilediği söylenebilir
Wahl vd. (2010)	Deneyisel	247 (Deneyler Toplamı)	Deneyisel	İdareye güven ve güce dayalı politikalar vergi uyumunu etkilemektedir.
Murphy (2008)	Anket	652	Avustralya	Otorite ile vergi uyumu arasında ilişki vardır.
Blaufus vd (2014)	Anket	894	Almanya	Bireysel vergi yükü ile vergi uyumu arasında ilişki bulunmaktadır.
Faizal vd. (2017)	Anket	300	Malezya	Prosedürel adalet vergi uyumunu etkilediği ifade edilmektedir.
Budiarto vd. (2018)	Anket	207	Endonezya	Dine yönelik tutumların vergi uyumu üzerinde etkisi bulunmamaktadır
Coleman (1996)	Deneyisel	47.000	ABD	Denetimler farklı gelir gruplarında farklı tepkilere neden olur. Hizmet kalitesinin etkisi yoktur.

Kaynak: Literatür verilerinden tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergi uyumu literatürü yerli ve yabancı araştırmalar üzerinden incelendiğinde anket, veri analizi, deneyisel olmak üzere birçok çalışmaya rastlanılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarından, vergi mevzuatına, vergi ahlakı, eğitim, yaş, cinsiyet, vergi bilinci ve vergi idaresine güven olmak üzere çeşitli değişkenlerin vergi uyumu üzerinde etkisinin olduğu ifade edilebilir.

2.2 Araştırmanın Hipotezleri

H₁: Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumunu pozitif etkiler.
H₂: Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumunu pozitif etkiler.
H₃: Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.

H₄: Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ceza adaleti vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.
H₅: Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.

H₆: Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.

H₇: Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.

H₈: Vergi uyum düzeyi cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

H₉: Eğitim seviyesi arttıkça vergi uyum düzeyi artmaktadır.

2.3 Araştırma Evreni ve Örneklem

Manisa İli araştırma evreninde SMMM olarak hizmet veren 932 (Türmob, 03.07.2023) meslek mensubu hedef alınmıştır. Söz konusu araştırma evreninden basit tesadüfi örneklem seçimi gerçekleştirilmiş yine bu çerçevede örneklem seçiminde sıklıkla kullanılan formülasyon kapsamında (Cochran, 1977: 75-76):

$$n = [N \cdot t^2 \cdot p \cdot q] / [d^2 \cdot (N - 1) + t^2 \cdot p \cdot q]$$

Formülde;

N: Araştırma Evrenindeki Kişi Sayısı

n: Örneklem Konu Olacak Meslek Mensubu Sayısı

p: Olayın Gerçekleşme Olasılığı

q: Olayın Gerçekleşmeme Olasılığı

t: Anlamlılık Düzeyinde Bulunan t Tablosuna Göre Teorik Değer

d: Olayın Gerçekleşme Olasılığına Göre Kabul Gören Örneklem Hatası

Bu çerçevede gerçekleşme olasılığı % 50 yine örneklem hata payı % 5 güven seviyesi % 95 olarak kabul edilen t değeri 1,96 kabul edilip ilgili değerler yerine konulduğunda ilgili sonuç,

$$n = [(932) \cdot (1,962) \cdot (0,5) \cdot (0,5)] / [(0,052) \cdot (932 - 1) + (1,962) \cdot (0,5) \cdot (0,5)] = 272,2384$$

olarak bulunmuştur.

Araştırma evreninde 932 olan SMMM sayısı araştırma örneklemini için formül kapsamında 272 olarak belirlenmiş kayıp değerler vd. yöntemsel sorunlar göz önünde tutularak 275 SMMM ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

2.4 Veri Toplama Araçları ve Ölçekler

Araştırma verileri anket yöntemiyle online olarak toplanmıştır. 5’li likert tipi ölçekle katılımcılara 1 kesinlikle katılmıyorum ifadesinden başlayarak 5’e kadar kesinlikle katılıyorum aralığında değişen ifadeler yöneltmiştir. Araştırma toplamda 35 ifadeden oluşmaktadır. Bunlardan 7’si demografik ve mesleki olup 28’i ise ölçeklere ilişkin ifadelerdir.

Araştırmanın ölçekleri incelendiğinde, Prosedürel Adalet (Murphy, 2011) ölçeği, Cronbach’s Alfa Güvenirlik değeri ($\alpha=0.61$) Yargı yoluna başvuru (Kaplan, 2023) Cronbach’s Alfa Güvenirlik değeri ($\alpha=0.63$) Ceza adaleti (Topal, 2016) Cronbach’s Alfa Güvenirlik değeri ($\alpha=0.55$) Dağıtım adaleti (Verboon ve Dijke, 2007) ölçeği ise, Cronbach’s Alfa Güvenirlik değeri ($\alpha=0.74$) Vergi Uyum (Biyan vd. 2021) ölçeği Cronbach’s Alfa Güvenirlik değeri ise ($\alpha=0.88$). Araştırma ölçeklerinin toplam güvenirlik değeri ise ($\alpha=0.83$)’dür.

3. BULGULAR

3.1 Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan 275 SMMM’nin cinsiyet, eğitim, mesleki tecrübe, mükellef sayısı, uyuşmazlıkların çözümünde tercih ettikleri çözüm yolları, tercih edilen idari çözüm yolu, uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının zorunlu olmasına yönelik ifadeler tablo 2’de değerlendirilmiştir.

Tablo 2. Araştırmanın Demografik Frekans ve Yüzdeleri

	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Erkek	200	72.7
Kadın	75	27.3
Eğitim		
Lise	2	0.7
Ön Lisans	6	2.2
Lisans	202	73.5
Yüksek Lisans	60	21.8

Doktora	5	1.8
Mesleki Tecrübe		
0-5 Yıl	24	8.7
5-10 Yıl	53	19.3
10-15 Yıl	121	44.0
15+ Yıl	77	28.0
Mükellef Sayısı		
1-30 Kişi	57	20.7
30-50 Kişi	71	25.8
50-100 Kişi	111	40.4
100+ Kişi	36	13.1
Çözüm Tercihi		
İdari Çözüm Yolu	231	84.0
Yargısal Çözüm Yolu	44	16.0
Tercih Edilen İdari Çözüm Yolu		
Uzlaşma	195	70.9
Cezalarda İndirim	30	10.9
Hata Düzeltme	17	6.2
Pişmanlık ve Islah	21	7.6
İzaha Davet	12	4.4
İdari Çözüm Yolu Zorunluluğu		
Evet	184	66.9
Hayır	91	33.1
Toplam	275	100

Araştırmaya katılan SMMM'lerin 200'ü erkek 75'i kadın katılımcılardan oluşmaktadır. Eğitim durumu Lisans mezuniyeti olan katılımcı % 73.5'le 202 kişidir. Mesleki tecrübe 10-15 yıl arasında olanların sayısı katılımcıların % 44'ünü oluşturmaktadır. Mükellef sayısı bakımından 50-100 kişiden sorumlu SMMM sayısı 111 ile % 44'dür. SMMM'lerin % 84'ü yani 231 kişi çözüm yollarından idari çözüm yolunu tercih etmektedir. İdari çözüm

yollarından ise uzlaşma müessesesi katılımcıların en çok tercih ettiği çözüm yolunu oluşturmaktadır. Katılımcıların % 70.9'u uzlaşma müessesini diğer idari çözüm yollarına oranla daha çok tercih etmektedir. İdari çözüm yollarının etkinliğini arttırmaya yönelik idari çözüm yollarının tüketilme zorunluluğu katılımcıların % 66.9 tarafından tercih edilmektedir.

3.2 Araştırmanın Hipotezine İlişkin Bulgular

Tablo 3. Korelasyon Analizi

Boyutlar	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Prosedürel Adalet	1				
Yargı Yoluna Başvuru	0.260**	1			
Ceza Adaleti	0.316**	0.106	1		
Dağıtım Adaleti	0.676**	0.281**	0.398**	1	
Vergi Uyum	0.633**	0.223**	0.280**	0.704**	1

** $p < 0.01$ * $p < 0.05$ (1) Prosedürel Adalet, (2) Yargı Yoluna Başvuru, (3) Ceza Adaleti, (4) Dağıtım Adaleti, (5) Vergi Uyum

Araştırmanın Pearson korelasyon analizi sonuçları iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Korelasyon analizi iki değişken arasında neden sonuç ilişkisini yansıtmamakla beraber değişkenler arasındaki ilişkiyi tanımlar. Prosedürel adalet diğer ölçekler arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($p < 0.01$). Yargı yoluna başvuru ölçeğinin ise prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve vergi uyumu arasında pozitif yönlü anlamlı ilişkisi bulunmaktadır ($p < 0.01$). Araştırma ölçeklerinden yargı yoluna başvuru ile ceza adaleti arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p > 0.05$). Ceza adaleti ölçeği ile prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve vergi uyumu ölçeği arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenmektedir ($p < 0.01$). Dağıtım adaleti ve vergi uyumu ölçeği ile diğer ölçekler arasında anlamlı bir ilişki söz konusudur ($p < 0.01$).

Araştırmanın hipotezlerini test etmeden önce doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede model uyum iyiliğine ilişkin katsayılar değerlendirilmiştir. CMIN (x2) / DF, CFI, NFI ve RMSEA katsayıları incelenmiştir.

Tablo 4. Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum Katsayıları

Uyum Göstergesi	Değerler	Uyum
-----------------	----------	------

CMIN (χ^2/DF)	2.204	İyi Uyum
CFI	0.911	Kabul Edilebilir
RMSEA	0.066	Kabul Edilebilir
NFI	0.90	Kabul Edilebilir

Yapılan analiz sonuçlarına göre model fit değerleri olarak kabul edilen değerler CMIN, CFI, NFI ve RMSA değerlerin araştırma modeli için uygun olduğu ifade edilebilir.

Tablo 5. Yapısal Eşitlik Modellemesi Sonuç

İlişki	B	S.E	C. R.	P
VU <----- PA	0.336	0.282	3.497	0.000
VU<-----DA	0.739	0.294	5.694	0.000
VU<-----YY	-0.098	0.104	-1.662	0.096
VU<-----CA	-0.072	0.437	-0.939	0.348

(B: Standartlaştırılmış Regresyon Ağırlıkları, S.E: Standart Hata, C.R: Kritik Oran P: Hipotez)

Yapısal eşitlik modellemesi çerçevesinde uyuşmazlıkların çözümünde prosedürel adaletin ile vergi uyumu arasında pozitif anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Araştırmanın H_1 hipotezinde prosedürel adalet çerçevesinde uyuşmazlıkların çözümünde mükellef haklarına adil ve saygılı vergi idaresi davranışı vergi uyum düzeyini arttırdığı söylenebilir ($\beta=0.336$, $p=0.000$). H_1 'deki prosedürel adalet vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu literatürdeki çalışmalarla benzer şekilde ifade edilmektedir. Faizal vd. (2017) yaptıkları çalışmada prosedürel adalet ve vergi uyumu arasında anlamlı ilişki olduğunu ifade

etmişlerdir. Gangi vd. (2013) vergi idaresi hizmetlerinin vergi uyumunu etkilediğini ifade etmişlerdir. Wahl vd. (2010) göre idareye güven vergi uyumunu arttırmaktadır.

Uyuşmazlıkların çözümünde dağıtım adaleti ile vergi uyumu arasında pozitif anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. **H₂**'deki vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumunu etkilemektedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı algısı vergi uyum düzeyini arttırdığı araştırma kapsamında ifade edilebilir ($\beta=0.739$, $p=0.000$). Akbelen vd. (2021) yaptıkları çalışmalarında vergi uyumu niyetinin dağıtım adaleti faktörleri tarafından etkilendiğini ifade etmişlerdir. Ayas ve Saruç (2015) yaptıkları çalışmada kamu kaynaklarının kullanımı ve algılanan vergi yükü vergi ahlakının belirleyici faktörü olarak değerlendirilmiştir. Çalışma çerçevesindeki bulgular literatürle benzer sonuçlanmıştır.

Araştırmanın **H₃**'deki hipotezi olan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna başvuru ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır ($\beta=-0.098$, $p=0.096$). Beklenin aksine vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargısal süreç vergi uyumu ile anlamlı bir ilişki kurulamamıştır. Uzun süren yargısal süreç, yargı masrafları araştırma örneklemini çerçevesinde vergi uyumu noktasından uzaklaştırıldığı söylenebilir. Literatürde yargı yoluna başvuru vergi uyumu ilişkisine yönelik görgül çalışmalar tespit edilememiştir.

H₄ hipotezinde uyuşmazlıkların çözümünde ceza adaleti vergi uyumunu pozitif etkiler beklentisi karşılanmamıştır. Bu çerçevede ceza adaleti vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenmemiştir ($\beta=-0.072$, $p=0.348$). Murphy (2008) cezalar, ikna ve iş birliğinin vergi uyumu yönündeki karşılaştırmalarının yaptığı çalışmada mükelleflerin otoriteye göstermiş olduğu tavırların olumsuz olması vergi uyumundan uzaklaştırırken olumlu ilişkilerin vergi uyumunu arttırdığı ifade edilmektedir. Baeli (2021) yapmış olduğu çalışmada ceza sisteminin varlığı ödeme isteğinin arttığını gözlemlemiştir. Faizal vd. (2017) yapmış olduğu çalışmada güven boyutunun ceza adaleti unsuru ile ilişkisi ifade edilmiştir. Literatürdeki örneklerin aksine çalışma örnekleminde vergi uyumu ceza adaleti arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenememiştir.

Araştırmanın diğer hipotezleri olan **H₅**, **H₆** ve **H₇** test etmek amacıyla aracı etki analizi yapılmıştır. Bu çerçevede ceza adaleti, prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve yargı yoluna başvurunun vergi uyumu arasında aracı etkisi olup olmadığı incelenmiştir. YEM kapsamında standart dolaylı etkiler, hatalar ve bootstrap yöntemiyle %95 güvenilirlik aralığında 5000 yeniden örnekleme (sample) alınmıştır.

Tablo 6. Aracı Etki Analizi

Aracı Değişken	İlişki	Standart Dolaylı Etki (β)	S.E	Bootstrap Alt-Üst Sınır	Aracı Etki
	VU←CA←PA	0.004	0.046	-0.066, 0.140	-
Ceza Adaleti	VU←CA←DA	0.618	0.096	-0.535, 0.097	-

VU←CA←YY	-0.122	0.090	-0.023, 0.111	-
----------	--------	-------	---------------	---

H₅'nolu hipotezde iddia edilen prosedürel adalet ile vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin anlamlı aracı etkisi gözlemlenmemiştir ($\beta=0.004$, -0.066, 0.140). **H₆** Dağıtım adaleti vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin aracılık etkisi Bootstrap güven aralığı yine sıfırı kapsadığı için anlamlı bir etki gözlemlenmemiştir ($\beta=0.618$, -0.535, 0.097). **H₇** hipotezi çerçevesinde yargı yoluna başvuru ile vergi uyumu arasında ceza adaleti algısının aracı etkisi gözlemlenmemiştir ($\beta=-0.122$, -0.023, 0.111).

H₈, **H₉**, hipotezleri olan demografik değişkenler için T Testi ve ANOVA analizi yapılmıştır. Bu çerçevede vergi uyumu açısından kadınların erkeklere oranla vergi uyumu anlamlı farklılıkları bulunmamaktadır ($p>0.05$) Bu çerçevede **H₈** hipotezi kabul edilmiştir. Vergi uyumu noktasında cinsiyetler açısından farklılık bulunmamaktadır. **H₉** vergi uyumu eğitim ilişkisi reddedilmiştir ($p>0.05$).

Çalışma örneklemini için eğitim seviyesi arttıkça vergi uyumuna yönelik davranışların arttığı ifade edilmemektedir. İpek ve Kaynar (2009), yaptıkları çalışmada kadınların erkeklere oranla vergi uyumu yönünde davranışlarının olduğu, eğitim seviyesi ile vergi uyumu arasında ifadeler bakımından anlamlı farklılığın olduğunu ifade etmişlerdir. Göksu ve Saruç (2012) farklı meslek gruplarına yönelik yapmış oldukları mülakat çalışmasında eğitim sisteminin vergi ödeme bilinci içerecek biçimde şekillendirilmesinin vergi ödeme çabasının arttırılacağı yönünde katılımcılar görüş bildirmiştir. Vogel (1974) eğitimin eşitsizliğe neden olduğu kadınların erkeklere oranla vergi uyumu yönünde davranışları olduğunu ifade etmiştir. Ayas ve Saruç (2015) Türkiye ve İtalya'yı karşılaştırdıkları çalışmalarında Türkiye'deki erkekler kadınlara oranla daha yüksek vergi ahlakına sahipken İtalya'da kadınların erkeklerden daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğu ifade edilmiştir. Blaufus vd. (2014) yapmış oldukları çalışmalarında vergi uyumu ile eğitim düzeyleri arasında olumlu ve anlamlı bir ilişki gözlemlenmemişlerdir.

Tablo 7. Araştırma Hipotezleri

Hipotez No:	Hipotez	Durum
H₁	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumunu pozitif etkiler.	Kabul edildi.
H₂	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumunu pozitif etkiler	Kabul edildi.
H₃	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.	Reddedildi.

H₄	Vergi uyuşmazlıkların çözümünde ceza adaleti vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.	Reddedildi.
H₅	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.	Reddedildi.
H₆	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.	Reddedildi.
H₇	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.	Reddedildi.
H₈	Vergi uyum düzeyi cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	Kabul edildi.
H₉	Eğitim seviyesi arttıkça vergi uyum düzeyi artmaktadır.	Reddedildi.

Araştırma hipotezlerinin sonucu değerlendirildiğinde araştırma ölçeklerinden prosedürel adalet ve dağıtım adaleti uyuşmazlıkların çözümünde vergi uyumunu pozitif yönde etkiler. Yargı yoluna başvuru ve ceza adaleti ise uyuşmazlıkların çözümünde vergi uyumu ilişkisinde anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Yapılan yapısal eşitlik modellemesi çerçevesinde ceza adaletinin prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve yargı yoluna başvuru ile vergi uyumu arasında aracı etkisi söz konusu değildir. Demografik değişkenler olan cinsiyet ve eğitimin literatürdeki bulguların aksine çalışma örnekleminde farklı sonuçlar bulunmuştur. Kadınların erkeklere oranla daha yüksek vergi uyumu düzeyine sahip oldukları çalışma çerçevesinde gözlemlenememektedir. Eğitim düzeyi ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenememiştir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi uyuşmazlıkları kamu mali yönetiminde etkinsizliklere neden olmaktadır. Taraflar arası yaşanan uyuşmazlıklar kamu alacağının hazineye geç intikaline neden olmaktadır. Uyuşmazlıkların kamusal mal ve hizmet üretiminden tutup makro ekonomik indikatörlere kadar birçok olumsuz sonucu olmaktadır. Ekonomik ve sosyal hayatın olağan akışı içinde sürdürülebilmesi için vergilerin hukuki zeminde hazineye en kısa sürede iletilmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal aşamada çözümü bu çerçevede oldukça önemlidir. Uyuşmazlıkların çözümü ile vergi gelirlerinin idare tarafından geç tahsil edilmesini ifade eden zaman maliyeti ortadan kalkmaktadır. Mükellef açısından üzerindeki psikolojik baskı uyuşmazlıkların çözümü ile minimize edilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna etkisi bulunmaktadır. Vergilere karşı ödev ve sorumlulukları salt cezai müeyyideler ile yerine getirilmesi oldukça güçtür. Burada birçok değişken devreye girmektedir. Örneğin vergi idaresi mükellefin içinde bulunmuş olduğu durumu göz önünde bulundurması, yaşanan uyuşmazlıkların çözümü

sırasında mükellef haklarına adil, saygılı ve tarafsız davranması mükelleflerin davranışsal açıdan vergi uyumuna katkı sağlamaktadır.

Araştırmaya konu olan ölçekler sırasıyla prosedürel adalet, dağıtım adaleti, yargı yoluna başvuru ve ceza adaletidir. Manisa İli araştırma evreninde 275 SMMM ile yapılan anket çalışması sonucunda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde adil, tarafsız hizmet, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı algısı vergi uyumu yönünde olumlu anlamlı ilişkiye sahiptir. Araştırma bulgusu çerçevesinde idare-mükellef ilişkisi ve mükelleflerin algıladığı psikolojik ve maddi vergi yükü uyuşmazlıklarının çözümünde vergi uyumunu etkilemektedir. Araştırmanın hipotezleri değerlendirildiğinde prosedürel adalet ve dağıtım adaletinin vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği kabul edilmiştir.

Araştırmanın diğer ölçekleri olan Yargı yoluna başvuru ve ceza adaleti ilişkin bulgular değerlendirildiğinde yargı yoluna başvuru ve ceza adaletinin vergi uyumunda anlamlı bir etkisi gözlemlenememiştir. Yargı yolunun uzun sürmesi ve maddi külfeti, salt cezai tedbirlerin uyuşmazlıkların çözümünde yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Bu çerçevede yargı yoluna başvuru ve ceza adaleti ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenememiştir.

Ceza adaletinin uyuşmazlıkların çözümünde aracı etkisine yönelik bulgular incelendiğinde prosedürel adalet vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin aracı etkisi gözlemlenememiştir. Dağıtım adaleti vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin aracılık etkisi söz konusu değildir. Yine bu kapsamda yargı yoluna başvuru vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin aracılık etkisi bulunmamaktadır. Araştırmanın hipotezlerinden prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve yargı yoluna başvurunun vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin aracılık etkisi anlamlı değildir. Araştırmanın bu safhasında kurulan hipotezler reddedilmiştir.

Uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının vergi uyumunu arttırdığı hem teorik hem de ampirik bulgularla desteklenmektedir. Cezai tedbirlerin yanı sıra davranışçı ve mali sosyolojik gerçekleri göz önüne alınarak yeni bir çözüm mekanizması vergi uyumu konusunda etkin ve verimli olacaktır. Araştırma bulgularının ilgi çekici noktalarından bir diğeri uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna başvurunun vergi uyumu noktasında anlamlı bir etkisi gözlemlenememektedir. Bu çerçevede yargısal sürecin bizzat kendisi maddi ve psikolojik külfet olarak algılandığı ifade edilebilir. Araştırmanın demografik ve mesleki bölümünde sorulan ifadeler çerçevesinde katılımcıların %66.9'u uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının tüketilmesini zorunlu olması gerektiğini ifade etmiştir. Bu açıdan vergi uyuşmazlıkların çözümünde politika yapıcılar idari çözüm yolunun tüketilmesini uluslararası uygulamalarda olduğu gibi zorunlu kılabilir. Böylelikle hazine alacağı kısa sürede intikal edecektir. Yine bu çerçevede mükellefler maddi ve psikolojik külfetten kurtulacak ve vergi yargısının iş yükü azalacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü kamu mali yönetiminde çözülmesi gereken önemli sorunlardan biridir. Uyuşmazlıkların çözümünde araştırma bulguları göze alınarak değerlendirildiğinde cezai sorumlulukların tek başına yeterli olmadığı gözlemlenmektedir.

Gerçekten uyuşmazlıkların çözümünde prosedürel adalet ve dağıtım adaleti yönünde atılacak adımlar hukukun ıslah edici unsurlarından da faydalanılmasını sağlayacaktır. Uyuşmazlıkların çözümü dürüst mükellefler açısından haksızlık duygusu oluşturmaması için çözüm mekanizmasında ödev ve sorumluluklarını zamanında yerine getirenlere yönelik uygulamalar ihdas edilmelidir. Bu durum hem dürüst mükelleflerin hem de uyuşmazlık yaşayan mükelleflerin vergi uyumu zeminine çekilmesiyle sonuçlanacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolunun vergi uyumuna etkisi meslek mensupları tarafından önemli bulunsa da çözüm sırasında belirli sınırlar dahilinde kalması ve esnetilmemesi uyuşmazlıkların çözümünde etkinsizliğe neden olmaktadır. Bu çerçevede vergilendirmede adalet ilkesi gözetilerek gelire oranlı vergi uyumuna hizmet edecek vergi uyuşmazlıkları çözüm modelleri inşa edilmelidir. Vergi idaresinin çağın dijital ihtiyaçları göz önüne alınarak idarenin dijital altyapısı uyuşmazlık çözümü için güncellenmelidir. Uyuşmazlıkların çözümünde vergi idaresi kaynaklı birçok usul hatası meydana gelmektedir. Bu çerçevede vergi idaresi personeli kurum içi eğitim mekanizmalarıyla desteklenmelidir.

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Makalenin tüm süreçlerinde Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi'nin araştırma ve yayın etiği ilkelerine uygun olarak hareket edilmiştir.

Yazarların Makaleye Katkı Oranları

Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Çıkar Beyanı

Yazarın herhangi bir kişi ya da kuruluş ile çıkar çatışması yoktur.

KAYNAKÇA

- Akbelen, Z., Arlı, B., N. Leba., R., ve Aydemir, M. (2021). Sosyal Normlar ve Dağıtım Adaleti Algısının Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkileri. *International Journal of Social Inquiry*. 14(1): 1- 25.
- Alm, J., Bloomquist, M., ve McKee, M. (2015). On The External Validity of Laboratory Tax Compliance Experiments. *Economic Inquiry*. 53(2): 1170–1186.
- Alm, J. (2019). What Motivates Tax Compliance?. *Journal of Economic Surveys*. 33(2): 353- 388.
- Armağan, R. (2009). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*. 156: 199- 218.
- AYAS, İ. ve Saruç, T. N. (2015). Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2): 179-188.

- Baeli, J. (2021). Analysis Of Tax Compliance Based On Psychological Factors And Tax Administration. *AKADEMİK: Journal Mahasiswa Ekonomi&Bisnis*. 1(3): 87-94.
- Bişgin, A. ve Ünlüer, S. (2019). Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumuna Bağlamında İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi*. 1(1): 45-57.
- Bıyan, Ö., Bıyan, N., A., ve Ötgen, Z. (2021). İzaha Davet Müessesinin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği. *International Journal Of Puplic Finance*. 6(2): 332-352.
- Blaufus, K., Eichfelder, S., ve Hundsdoerfer, J. (2014). Income Tax Compliance Costs of Working Individuals: Empirical Evidence From Germany. *Puplic Finance Review*. 42(6):800- 829.
- Budiarto, S. D. ve Yennisa, R. W. (2018). Does Religiosity Improve Tax Compliance? An empirical research based from gender. *JDA*. 10(1):82-90.
- Çelik, E. (2022). Neoklasik İktisattan Davranışsal İktisada Doğru Vergi Uyumuna: Ampirik Bir Analiz. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*. 4(3): 232-243.
- Cochran, W. G. (1977). *Sampling Techniques*. Canada: John Wiley&Sons Inc.
- Coleman, S. (1996). The Minnesota Income Tax Compliance Experiment State Tax Results. *MPRA Paper No: 4827*:1-59.
- Coşkun, M. E. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi: Manisa İli Örneği. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2024.
- Cummings, R., G., Martinez, V., J., McKee, M., ve Torgler, B. (2005). Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence. *CREMA Working Paper*. No: 2005- 29: 1-35.
- Çevik, S. (2012). Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı. *Maliye Dergisi*. 163:258-289.
- Eroğlu, O. ve Cibo, H. (2019). Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi: Ankara’daki SMMM, YMM ve SM’ler Üzerine Bir Uygulama. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*. 8(15): 110-132.
- Göksu, G. G. ve Saruç, N. T. (2012). Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması. *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 176: 1-11.
- Güzel, A. S. ve Özer, G. (2023). Muhasebecilerin Vergi Ahlakının ve Vergi Uyumunun Belirleyicileri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 25(1): 213-235.
- Faizal, M. S., Palil, R. M., Maelah, R., ve Ramli, R. (2017). Perception on justice trust and tax compliance behavior in Malaysia. *Kasetsart Journal of Social Sciences*. 38(2017):226-232.
- Franzoni, L. A. (1 Eylül 1998). *Tax Evasion and Tax Compliance*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=137430> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.137430>. Erişim Tarihi: 11.04.2023.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Maliye Dergisi*. 157: 116-130.
- Kaplan, A. (2023). *Mükellef Haklarının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi: Batı Akdeniz Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kasipillai, J. ve Abdul Jabbar, H. (2006). Gender and Ethnicity Differences in Tax Compliance. *Asian Academy of Management Journal*, 11(2): 73–88.
- Kızıltoprak, Ö. (2020). Vergi Uzlaşma Görüşmelerinde Oyun Teorik Metodoloji ile Stratejik Konumlanma. *International Anatolia Academic Online Journal*. 6(1): 25-36.
- Mahangila, N. D. (2017). The Impact of Tax Complimance Costs on Tax Complimance Behaviour. *Journal of Tax Admisnistration*. 3(1): 57-76.
- Murphy, K. (2011). Procedural justice, emotions and resistance to authority. *Emotions, Crime and Justice* (ss.211-232). Editörler In S. Karstedt, I. Loader & H. Strang (Eds.). Oxford ve Portland: Hart Puplishing.
- Murphy, K. (2008). Enforcing Tax Compliance: To Punish or Pursuade?. *Economic Analysis &Policy*. 38(1): 113-135.
- Gangi, K., Muelbacher, S., Groot, M., Goslinga, S., Hofmann, E., Kogler, C., Antonides, G., ve Kirchler, E. (2013). "How can I help you?" Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 69 (4): 487-510.

- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Savaşan, F., Altundemir, M. E., ve Ulupınar, A. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*. 162: 126-144.
- Song, Y. ve Yarbrough, E. T. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*. 38(5): 442-452.
- Thomas, B., Beeky, L., ve Kyle, J. (2019). Discussion Paper on Improving Dispute Settlement Anonymity, “Belt and Road” Jurisdications in BRITACOM. *Special Edition, Building a Growth-Friendly Tax Environment in Collaboration with International Taxation in China*. April, 2019.
- Topal, H. M. (2016). Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 9(2): 149-172.
- Torgler, B. (2003). Tax Morale and Institutions. *Center For Research in Economics, Management and The Arts Working Paper*. No. 2003-09: 2-36.
- Torgler, B., Schaffner, M., ve McIntyre, A. (2007). Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality. *Center For Research in Economics Management and the Arts Working Paper No. 2007-17*: 1-41.
- Torgler, B., Demir, C., I, Macintyre, A., ve Scheffer, M. (2008). Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation. *Economic Analysis & Policy*. 38(2): 313-339.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Neşa Yayınevi
- Verboon, P. ve Dijke, M. V. (2007). A self-interest analysis of justice and tax compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability. *Journal of Economic Psychology*. 28. 704-727.
- Vogel, R. C. (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. *National Tax Journal*. 27 (4): 499-513.
- Wahl, I., Kastlunger, B., ve Kirchler, E. (2010). Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope Framework”. *LAW & POLICY*. 32(4): 383-406.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akadem*