

## VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI (İZAHA DAVET MÜESSESESİ VE MÜKELLEF HAKLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRMELER)

### ALTERNATIVE RESOLUTION IN TAX DISPUTES (ANALYSIS OF THE INVITATION TO EXPLANATION AND RIGHTS OF TAXPAYERS)

Engin HEPAKSAZ\*, Orçun AVCI\*\*

\* Doç. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
engin.hepaksaz@ikc.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4383-4091>

\*\* Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
orcun.avci@outlook.com, <https://orcid.org/0000-0002-7917-9802>

#### ÖZ

İdari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu, maksat unsurları bakımından idare ile mükellefler arasında uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar farklı sebeplerden dolayı vergi idaresinden kaynaklanabileceği gibi vergi mükelleflerinden de kaynaklanabilmektedir. Mükellefler yönüyle yükümlülüklerine aykırı hareketler sebebiyle de çoğu zaman vergi kayıpları gündeme gelmektedir. Verginin kasten veya hataen hiç ödenmemesi ya da eksik ödenmesi, vergi kanunlarını uygulamak durumunda olan vergi idaresi ile mükellefler arasında mevzuatın yorumundan kaynaklanan görüş farklılıkları gibi hususlar uyuşmazlıklarının ana sebeplerini oluşturmaktadır. Her ne sebeple olursa olsun tüm durumlarda bir uyuşmazlık gündeme gelse de, gerek idare ve gerekse de mükellefler yönüyle bunun kısa sürede çözümü arzulanan bir durumdur. Bu çözüm yolları da idari ve yargı çözüm yolları ile sınırlı kalmamaktadır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının tartışıldığı günümüzde, bu aşamadaki mükellef hakları da büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple de çalışmada, alternatif uyuşmazlık çözüm yolları ve bu aşamada ortaya çıkabilecek mükellef hakları değerlendirilmiş, ayrıca Türk vergi hukukuna yeni bir uygulama olarak giren “izaha davet” müessesesi alternatif bir çözüm yolu olarak tartışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Uyuşmazlığı, Alternatif Çözüm Yolları, İzaha Davet, Mükellef Hakları.

**Jel Kodları:** K34, H20, H29.

#### ABSTRACT

Disputes between the administration and the taxpayers may be the subject in terms of authority, form, reason, subject and purpose of the administrative transactions. These disputes may cause from tax authorities as well as taxpayers due to different reasons. In terms of taxpayers, tax losses are on the agenda when they do not obey obligations most of the time. The main reason of the tax disputes are the delinquent or incomplete payment or incompleteness of the tax constitutes, differences of opinion arising from the interpretation of legislation between the tax administration and taxpayers who are obliged to apply tax laws and so on. Whatever the reason, when a dispute comes in all cases, both the administration and the taxpayers are in a position to find a solution in a short term. These remedies are not limited with administrative and judicial remedies. The alternative dispute resolution methods which are discussed nowadays, the taxpayer rights at this stage are also of great importance. For this reason, in this study alternative dispute resolution methods and taxpayers' rights that may arise at this stage have been evaluated. Furthermore, “invitation to explanation”, which is a new practice for Turkish tax law, has been discussed as an alternative resolution.

**Keywords:** Tax Dispute, Alternative Dispute Resolution, Invitation to Explanation, Taxpayer Rights.

**Jel Codes:** K34, H20, H29.

## 1. GİRİŞ

Vergilendirme sürecinde idari işlemler tesis edilirken ortaya çıkan uyuşmazlıkların en az maliyetle ve kısa sürede çözüme ulaştırılması arzulanan durumdur. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde çeşitli idari çözüm yolları bulunduğu gibi, yargı yolu da tercih edilebilir. Diğer taraftan son yıllarda birtakım yeni müesseselerin de tartışıldığı yeni bakış açılarının gündeme geldiği söylenebilir. Belirtmek gerekir ki, uyuşmazlıkların çözümü için geliştirilen öneriler vergi hukukunun da bir parçası olduğu kamu hukuku alanında uygulanma özelliği arz ederken, bazı önerilerin ise özel hukuk alanında uygulama kabiliyeti bulunduğu görülmektedir. Özellikle yargı sisteminin ve mevcut idari çözüm mekanizmalarının karmaşık ve uzun bir süreç gerektirmesinden ve diğer tartışılacak dezavantajlarından dolayı yeni önerilerin bazı avantajları ön plana çıkmalıdır ki, uygulama kabiliyeti bulabilsinler. Ancak bu önerileri sadece mevcut önerilere bir alternatif olarak düşünmek yanıltıcı olabilir. Bazı durumlarda mevcut sistemin tamamlayıcısı, sistemin belli bir sürecinde devreye girici veya sonuç yaratıcı olması durumları da ayrı birer alternatif olarak düşünülebilir.

Sonuç olarak mevcut sistemde işlevsel olmayan bir müessesenin yerine yeni bir çözüm yolu önerilebileceği gibi, mevcut sistemin işlevselliğine katkı sağlayan, onu tamamlayan kısmi uygulamalar da ayrı birer öneri olarak düşünülebilir. Bu çalışmanın bir amacı genel olarak vergi hukuku bakımından uyuşmazlıkların çözümünde bazı alternatif veya tamamlayıcı tartışma alanlarını ortaya koymak olmakla birlikte, özel hukuk alanında geliştirilen bazı müesseselere de yer verilmesinin faydalı olabileceği düşünülmüştür. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari ve yargısal çözüm yolları açısından önemli bir hususun belirtilmesi gerekir. İdari çözüm yolları uyuşmazlıkların çözümünde değişmez nitelikli değildir. Zamanın koşullarına göre bu çözüm yollarında değişiklikler, rehabilitasyonlar, iyileştirmeler yapılarak sistemin daha işler

hale getirilmesi sağlanabilir. Hatta artık işlevselliğini yitirdiği gerekçesiyle bazı idari mekanizmalar yürürlükten kaldırılabilir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı sürecinde çözülmesi ise, hukuk devletinin bir gereğidir. Bu husus gerek Anayasa ve gerekse de kanunlarla güvence altına alınmış bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi uyuşmazlıkları bakımından ilgili koşullar mevcut olduğunda yargı yoluna başvurmaları en temel anayasal haklarından birisidir. Dolayısıyla uyuşmazlıkların çözümünde alternatif yollar denildiğinde yargı yolunun kaldırılması değil, ancak yargı yoluna gerek kalmadan ve ona yardımcı olacak ve onu tamamlayacak şekilde diğer mekanizmaların işletilebilmesi anlaşılmalıdır. Bu bilgiler ışığında çalışmanın ilerleyen kısımlarında Alternatif Çözüm Yolları (Alternative Dispute Resolution, ADR) olarak anılacak bu yöntemlerin uyuşmazlıkların çözümüne katkı sağlayan öneriler olarak ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif bir çözüm yolu olarak Türk vergi mevzuatına yeni girmiş olan “İzaha Davet” müessesesi ayrı bir başlık altında incelenmiştir. Çalışmanın son başlığı olarak, alternatif çözüm yolları esnasında hangi mükellef haklarının söz konusu olabileceği hususu ayrıca ele alınmaya çalışılmıştır.

## 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI

Vergilendirme işlemlerine baktığımızda doğası gereği, uyuşmazlık çıkarmaya elverişli işlemler olduğu görülmektedir. Devlet; kamusal mal ve hizmet üretimi için kaynak temin etmek zorunda olduğundan, özel ekonomiden olabildiğince çok artık ürünü kamu kesimine aktarmaya çalışmaktadır. Buna karşılık bireyler de doğal olarak ellerinden geldiğince az vergi ödemeyi istemektedir. İşte bu çelişkili tutumlar, vergi uyuşmazlıklarının doğumuna etki eden temel faktörleri oluşturmaktadır (Taştan, 2007). Vergi uyuşmazlıklarını çözüme

kavuşturmak esas olarak devlete ait bir görevdir. Ancak uyuşmazlığa giren taraflar, aralarındaki uyuşmazlığı çeşitli yollarla giderebilmektedir. Bu yollar, sürecin ne kadar resmiyet taşıdığı, tarafların süreç içindeki etkinliği gibi bir takım hususlar ile birbirinden farklılık göstermektedir (Bulur, 2007: 31). Burada vergi uyuşmazlıkları için geleneksel yöntemler olan idari ve yargı aşamasındaki çözüm yollarından farklı bir mekanizmanın önerilme sebebi her konunun yargıya intikal etmesinden ziyade çözümünü daha kolay gerçekleştirebilme niyetindedir. Burada ayrıca esas olarak zamandan tasarruf etmek de amaçlanmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle uyuşmazlık ve vergi uyuşmazlığı kavramına değinildikten sonra genel olarak alternatif çözüm yollarından bahsedilecektir.

### **2.1. Uyuşmazlık ve Vergi Uyuşmazlığı Kavramları**

Uyuşmazlık kavramı, günlük konuşma ve yazı dilinde anlaşmazlığı ifade etmektedir. Hukuk dilindeki karşılığı da farklılık göstermemektedir. Genel tanımlama ile uyuşmazlık, *“karşılıklı bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlık”* olarak ifade edilebilir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 3). Uyuşmazlık hukuk sözlüğüne göre; niza, ihtilaf, çekişme, dava, kavga anlamlarına gelmektedir (Yılmaz, 2006: 716). Başka bir deyişle uyuşmazlık; *“iki ya da daha fazla tarafın bir konuda ihtilaf yaşaması, anlaşamaması hali”* dir. Vergi hukukunun dinamik ve değişken yapısı sebebiyle, yönetsel işlemleri gerçekleştiren gelir idaresi ile bu işlemlere muhatap olan mükellefler, adına ceza kesilenler ve kimi zaman vergi sorumluları arasında uyuşmazlık yaşanması normal bir durumdur (Arslaner, 2016: 275).

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu, iştirakçi ya da ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisi münasebetiyle ortaya çıkan ve barışçıl yollarla çözülmesi mümkün olmayan anlaşmazlıklardır (Yüce,

2015: 81). Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır. Her türlü uyuşmazlıkta olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarında da biri davacı diğeri davalı olmak üzere iki taraf vardır. Bu taraflardan davacı taraf olanlar, talepleri vergi dairesi müdürlüğü/ vergi dairesi başkanlığı, Gelir İdaresi veya Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmeyen, adına ceza kesilen veya hakkında takibat yapılan uyuşmazlığın edilgen sujesi olan mükellefler; davalı pozisyonunda ise yukarıda sayılan vergi dairesi müdürlüğü/ vergi dairesi başkanlığı, Gelir İdaresi veya Maliye Bakanlığı’dır (Bilgin ve Bayar, 2016).

Vergi uyuşmazlıklarına yol açan nedenlerden birisi, vergi mevzuatında yapılan sık değişikliklerden, mevzuatın karışık, muğlak ve birbiriyle çelişir olmasıdır. Bu durum hem idare hem de mükelleflerin mevzuatı yanlış anlama ve yorumlamalarına sebebiyet verebilmektedir. Vergi memurlarının hazineci yaklaşımları, mükelleflerin ödemeleri gereken vergileri ödememeleri veya daha az ödeme eğiliminde olmaları gibi olasılıklar da taraflar arasında uyuşmazlık doğumuna yol açabilmektedir (Oktar, 2016: 395-396). Bu uyuşmazlıklar esas olarak yargı mercileri tarafından çözüme kavuşturulmakla birlikte, yargıya gidilmeksizin idari çözüm yollarına başvurularak da çözülebilmektedir. Yargı yolunun, idari çözüm yollarından farkı, vergi idaresinin yargı denetimine tabi olmasının hukuk devletinin zorunlu bir gereği olmasıdır. Bu denetim enstrümanının etkili bir şekilde kullanılabilmesi ise, ancak *“tarafların haklarının korunması”* ile mümkündür (Özkan, 2008).

Vergi uyuşmazlığının çıkmaması için idarenin başlangıçta atacağı bazı önleyici adımlar söz konusu olabilir. Bu kapsamda gereksinimleri en iyi karşılayacak yasal önlemleri alarak, mükellefleri aydınlatarak ve istikrarlı bir uygulamayla bu uyuşmazlıkları azaltabilir. Tüm bu

önlemlerin alınmasına rağmen uyuşmazlıklar yine de çıkabilecektir. Burada da idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog, hem kısa sürede anlaşmanın çözülmesini hem de masrafları minimize etmeyi sağlayacaktır. Mükellef bu yolla çözemediği takdirde ise, yargı yoluna başvurabilecektir. Bu durum da bir mükellef hakkı olarak mükellefin güvencesidir. Mükellefe yüklenen ödevler karşısında, mükellefin sahip olduğu en önemli haktır (Kırbaş, 2015: 190).

## 2.2. Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (ADR)

ADR, uyuşmazlıkların tarafsız üçüncü kişi veya kişilerin katılımı ile çözümlenmeye çalışıldığı, başvurunun zorunlu veya ihtiyari olabildiği ancak, ulaşılan çözümün kural olarak bağlayıcı olmadığı yargılama süreci haricinde ya da yargılama süreci içinde başvurulabilen yöntemlerdir. Başka bir deyişle ADR, tarafların resmi bir yargılama usulüne gerek duymaksızın, aralarındaki uyuşmazlığı çözmeleri için kullandıkları bir dizi usuller topluluğunu ifade etmektedir (Ferhatoğlu ve Poyraz Ferhatoğlu, 2010: 151-152). ADR, esasen eski bir yöntemdir. Uzlaştırma, tahkim veya arabuluculuk usulleri tarih boyunca kullanılmıştır. Ancak burada esas ADR'nin günümüzde yeni gerekçelere dayanılarak geliştirilmiş ve yaygınlaştırılmış olmasıdır (Özbek, 2002: 135).

ADR, ilk olarak Anglo-Sakson hukuk anlayışını benimseyen ve uygulayan ülkelerde ortaya çıkmıştır. Esas gelişim hareketleri, 1980'li yıllarda meydana gelmiştir. İngiltere'deki geçmişine baktığımızda özellikle son 30 yılda önemli bir ilerleme kaydettiği gözlemlenmektedir. Kıta Avrupası ülkelerinde ise, küreselleşmenin de önemli etkisiyle son yıllarda hızlı bir şekilde ilerleme göstererek, uygulanmaya başlanmıştır. ADR yöntemlerinin en önemli karakteristik özelliğinin süreç bitiminde bağlayıcı olmayan tavsiyelerde bulunulması ve yine süreç neticesinde uzlaşma sağlanamaması durumunda yargıya başvuru hakkının korunuyor olmasıdır (Bulur, 2007: 31).

ADR'ye ihtiyacın duyulması yargı mekanizmasının artan iş yüküyle beraber uzayıp giden davalara çoğu kez taraflara adalet dağıtmaktan uzak kalınmasından kaynaklanmaktadır. ADR yolları ile mahkemelerin yükü belli bir nebze de olsa azalmakta ve genel yargı giderleri düşmektedir. Ayrıca genellikle, yargı karşısındaki zıtlasma ve inatlaşmalar azaltılarak, kurulan diyaloglar barışa katkı sağlamaktadır. Böylelikle katı ve şekli bir çözüm yerine esnek, ılımlı ve tarafları zaman ve para kaybetmeyen bir çözüm yoluna ulaşılır. ADR'de asıl olan kazanmak ve kaybetmekten ziyade tatminkar bir sonuç almaktır (Özbek, 1999: 191-192).

Günümüzde ADR yöntemleri ile giderilen uyuşmazlık sayısı hiç de az değildir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de uyuşmazlıkların %80'den fazlası ADR ile çözümlenmektedir. İlaveten uluslararası ticarete de önemli bir rolü bulunan uluslararası yatırım anlaşmalarında da ADR yöntemlerine sıkça başvurulmaktadır. Burada temel gaye, hukuki meselelerin karşılıklı görüşülerek, menfaat açısından orta yolun bulunmasının sağlanmasıdır. Böylelikle gerçekleşen çözümde, kazanan ve kaybeden bir taraf yoktur. Belirli kıstaslarla ödünler vererek kazanan iki taraf bulunmaktadır (Ersen Perçin, 2012: 180).

Birçok mükellef için ADR, geleneksel yargılama yoluyla kendilerine sağlanamayan menfaatleri veya fırsatları sağlamaktadır. Örneğin, dava neticesinde tek bir tarafın kazanacağı bir vakada arabuluculuk yöntemi ile taraflar karşılıklı tatmin edici sonuçlar ile ayrılabilir. Bu da karşımıza yargı yolunun katı, arabuluculuğun ise esnek olduğu neticesini çıkartmaktadır. İşte böylelikle uyuşmazlığın giderilmesi hususunda taraflar yargı yoluna göre çok daha fazla söz sahibi olabilmektedir (Stienstra ve Willging, 1995: 14). Bu durum da ADR'ye verilmesi gereken önemi artırmaktadır.

### 2.3. Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından ADR Yöntemleri

ADR yöntemlerinin sağladığı önemli avantajlardan bir tanesi, uyuşmazlık taraflarının aralarındaki uyuşmazlığı dostça çözebilmesini sağlamasıdır. Tarafsız üçüncü kişilerin, ADR yöntemleri konusunda bilgili, pratik düşünebilme yeteneğine sahip ve aynı zamanda uyuşmazlık konusunda uzman kişiler arasından oluşturulması, özellikle bilirkişiye başvurmayı gereksiz kılmakta ve zaman kaybını önleyerek büyük bir avantaj sağlanmasına sebep olmaktadır. Uyuşmazlık taraflarının, seçilen ADR yönteminin henüz başlangıç aşamasında, uzman kişiler üzerinde anlaşmaları ise, ulaşılması olası çözümü kolaylaştırmaktadır. Kısa ve biçimsel olmayan bir çözüm mekanizmasının maliyeti de düşük olmaktadır (İlçir, 2004: 289). Tüm bu sebeplerle de ADR tercih edilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarında uygulanabilecek ADR yöntemlerine örnek olarak müzakere, arabuluculuk, tahkim, erken tarafsız ön değerlendirme, vakıaların tespiti ve kısa duruşma sayılabilir.

#### 2.3.1. Müzakere

Müzakere “*tarafların, üçüncü bir kişinin herhangi bir yardım veya desteğini görmeden, zaman zaman avukatlarını da yanlarına alarak, bir araya gelip, görüşüp, karşılıklı olarak fikir alışverişinde bulunmak ve birbirlerini tartmak suretiyle bir anlaşmaya varmalarını hedefleyen en klasik alternatif uyuşmazlık yöntemi*” olarak tanımlanabilir (Tanrıver, 2006: 160).

Müzakerenin başarılı olabilmesi için bazı hallerde müzakere ve uzlaşma yeteneklerine sahip tarafsız üçüncü bir kişi müzakere sürecine katkıda bulunabilmektedir. İnsanların kendilerine yardım etmesine yardımcı olmak “(*helping people help themselves*)” deyiimiyle ifade edilen üçüncü kişinin müzakere sürecine katılımı tamamen iletişimin artırılarak görüşmelerin etkinliğini sağlamaya yönelik bir süreçtir. Uyuşmazlığın tarafları çoğunlukla tecrübeli birer müzakereci olmadıkları ve aralarındaki olaylarda doğal olarak subjektif

davranabilecekleri için, müzakereleri soruna odaklı objektif bir müzakerecinin yürütmesinde büyük fayda bulunmaktadır. Ayrıca bu durum ciddi bir şekilde zamandan tasarrufu da gündeme getirecektir (Erdem, 2012: 56).

Müzakere yönteminde anlamlı iletişim büyük bir önem arz etmektedir. Ayrıca, anlamlı iletişimin haricinde esas olan unsur uzlaşma isteğidir. Uzlaşma isteği, anlaşmama riskini ortadan kaldıracak ve tarafların hiçbir baskı altında kalmadan karşılıklı tatmin sağlayan bir anlaşmaya varmasını sağlayacaktır. Ayrıca belirtilmesi gereken başka bir husus ise, alternatif uyuşmazlık çözümüne hakim olan gizlilik prensibinin kendisini müzakere yönteminde de göstermesidir. Buna göre süreç boyunca ileri sürülen hiçbir beyan ve ikrar müzakerelerin başarısızlıkla sonuçlanması durumunda dahi, daha sonra mahkemede kullanılamaz. Diğer bir önemli husus ise, müzakere sonucunda ulaşılan çözümün taraflar için bağlayıcı olmamasıdır. Taraflar anlaşmaya varsalar bile yargı yoluna gidebileceklerdir. Müzakere neticesinde anlaşmaya varılması durumunda taraflardan biri, diğer tarafın anlaşma hükümlerine uymaması sebebiyle de mahkemede dava açabilecektir (Konuralp, 2011: 25).

#### 2.3.2. Arabuluculuk

BM tarafından arabuluculuğun etkinliği için hazırlanan rehberde arabuluculuk kavramı, “*üçüncü bir kişinin, iki veya daha fazla kişi arasındaki bir çatışmayı önleme, yönetme veya çözüme konusunda, onların karşılıklı olarak anlaşmalarına yardım etmesi*”, şeklinde gönüllü bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple de arabuluculuk, tüm çatışma döngüsü boyunca kullanılabilen bir araçtır (Federal Foreign Office, 2017: 1). Diğer bir ifadeyle arabuluculuk; “*taraflara, sorunları belirleme ve açıklığa kavuşturma, farklı bakış açılarını anlama, çıkarlarını tanımlama, muhtemel çözümleri ortaya koyma ve değerlendirme; arzu edildiği durumda karşılıklı olarak doyum sağlayan anlaşmalara varma olanağını sunan*

*amaçlara yönelik bir kavram*” olarak da bakılabilir (Erol, 2013: 19).

Arabuluculuk, bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak insanlık tarihi kadar eski olmasına karşılık, hukuk sistemiyle bütünleşmesi itibarıyla yeni bir yöntem olduğu söylenebilir. Çağdaş arabuluculuk, 1970’li yıllarda ABD’de, 1980’li yıllarda Avustralya ve Birleşik Krallık’ta, 1990’lı yıllarda birçok Kıta Avrupası ve Güney Afrika ülkesinde ivme kazanan ve günümüzde Avrupa Birliği hukukunun temel çalışma konularından biri konumuna gelen bir akımı temsil etmektedir. Çağdaş arabuluculuk denilince genelde kast edilen, “menfaat temelli” veya “kolaylaştırıcı” arabuluculuktur (Özbek, 2012: 107).

Arabuluculuk yöntemi, en yaygın kullanılan yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Doğrudan tarafların uzlaşma isteğini ifade eden bir yöntemdir. Bu yöntemi uygulayacak merkeze, taraflar birlikte başvurabilecekleri gibi, yalnız bir tanesi de başvurabilir. Bu durumda, karşı tarafın ikna olması durumunda yöntemin süreci devreye girmektedir. Genellikle, yargılamanın maliyeti ve iyi iş ilişkilerinin sürdürülmesi isteği karşı tarafın ikna olmasında etkili olmaktadır. Merkez bu konudaki bilgilerini sunarak veya bir ön değerlendirme yaparak, arabuluculuğa karşı tarafı ikna edebilir. Bundan sonra bir dizi belge imzalanır ve yöntem üzerinde anlaşmaya varılır ve yöntem uygulanmaya başlanır. Uygulamada önemli uyuşmazlıklar da bu yöntemle çözümlenmektedir (İldır, 2004: 392). Bu yüzden arabuluculuk esas itibarıyla hukukun tüm alanlarında uygulanabilmektedir. Arabuluculuğun yaygın olarak uygulanabilir ve gelecek odaklı bir mahkeme dışı uyuşmazlık çözüm yöntemi olması, arabuluculuğun karşı koyulmaması gereken en önemli faydaları arasındadır. Uyuşmazlığa neden olan asıl ve temel sorunların araştırıldığı; katılımcıların, ilişkinin temelini uzanan menfaatlerinin dikkate alındığı ve ilişkinin temelinde yatan sorunların çözümüne yönelik tamamen kendine has bir çözüm arayışına dayanan arabuluculuk yöntemleri daha fazla memnuniyetle karşılanır. Ancak bu gibi

yöntemler gerekli olmakla birlikte, fazla zaman ve masrafa sebebiyet vermektedir. Bu yüzden aslında, arabuluculuk her uyuşmazlık türü için global bir yöntemi ifade etmemektedir (Prütting, 2010: 250).

Arabuluculuk, uyuşmazlıkların çözümünde hak temelli (rights-based) bir yaklaşımdan ziyade menfaat temelli (interest-based) bir yaklaşım gözetmektedir. Bu sebeple de haklı veya haksızın araştırılmasından ziyade arabuluculuk süreci uyuşmazlığın, tarafların tamamının menfaatini dengeleyecek şekilde çözümüne odaklanmaktadır. Bu tarafla değerlendirdiğimizde zaman zaman bir sonuca ulaşılması pahasına taraflar tamamen ya da kısmi bir hak veya yetkiden vazgeçebilmektedir. Ancak arabulucunun katkılarıyla taraflar hak iddia ve taleplerini karşı tarafın talep ve savunmasıyla, karşılıklı menfaat dengesini sağlayacak şekilde orta noktayı bulmayı sağlamaktadır (Erdem, 2012: 60-61).

Arabulucu, uyuşmazlık hakkında direkt herhangi bir karar vermemektedir. O sadece sistematik bir biçimde iletişim teknikleri uygulamak suretiyle, taraflar arasında iletişimin kurulmasını kolaylaştırır ve bir diyalog sürecinin işlerlik kazanmasına ve bunun canlı tutulmasına katkı sağlar; onlara rahat ve özgür bir müzakere ortamı yaratarak, sorumlulukları tümüyle kendilerine ait olmak üzere, kendi çözümlerini kendilerinin bulmasına yardımcı olmaktadır. Bir başka deyişle, arabulucu, uyuşmazlığı bir karar vermek suretiyle çözmeyi değil; ikna ve telkin ile tarafların yeniden müzakerelere girişmelerine ve bir anlaşma sağlamalarına imkan veren bir ortamı oluşturmayı hedeflemektedir. Arabulucu, haklıyı veya haksızı bulmaya veya belirlemeye yönelik değil; tarafların her ikisinin de menfaatlerinin optimal bir şekilde dengelenmesini öngören bir anlaşma zemininin bulunmasına çaba sarf ederek, uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasına katkı sağlamaktadır (Tanrıver, 2006: 165-166).

Arabuluculuk müessesine başvurulması, diğer hak arama yöntemlerine başvurmayı engellemeyeceğinden, süreç sonunda bir anlaşmaya varılmasından daha önemlisi her iki tarafı da tatmin eden ve ihtilafı kesin olarak sonlandıran bir anlaşmaya varılmasıdır. Bu yüzden hem tarafların etkin bir şekilde görüşmelerde yer alması hem de konunun uzmanlarının sürece dahil olması arabuluculuğun olumlu özellikleri arasında yer almaktadır (Bozdağ, 2016: 110).

### 2.3.3. Tahkim

Bir hak üzerinde uyuşmazlığa düşmüş olan tarafların, bu uyuşmazlığın özel kişiler tarafından incelenip karara bağlanması konusunda anlaşmalarına “tahkim”, uyuşmazlığın çözümü kendilerine bırakılan özel kişilere ise “hakem” adı verilmektedir (Cerit, 2008). Tahkim müessesesi, dava sürecine en yakın alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dava sürecinden farkı, uyuşmazlıkla ilgili hüküm verecek üçüncü tarafın (hakem ya da hakemlerden oluşan tahkim kurulu) uyuşmazlığın taraflarınca karşılıklı anlaşarak belirlenmesidir. Tarafların uyuşmazlıkla ilgili düşüncelerini ve iddialarını belirlenen hakem ya da tahkim kuruluna sunması ise, tahkimin yargılama sürecine benzeyen kısmıdır. Fakat tahkimde yargılamadan farklı olarak, hakem ya da tahkim kurulu hüküm vermede belirli bir hukuk normuna bağlı kalmak durumunda değildir (Ferhatoğlu ve Poyraz Ferhatoğlu, 2010: 154).

Tahkimin hukuki niteliği, doktrinde tartışmalı bir husustur. Bir görüşe göre; tahkim, alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden biri olup bu yöntemlerin en etkin ve yaygın olarak işlerlik kazananı pozisyonundadır. Ancak, doktrindeki diğer görüşe göre ise, tahkim alternatif bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olmayıp devlet mahkemelerinde cereyan eden yargılamanın yerine ikame edilen ve ona nazaran istisnai bir yargısal yol konumundadır. Bir hukuki uyuşmazlık genel olarak devlet mahkemeleri aracılığıyla çözüme kavuşturulur. Haklarının ihlal edildiği

inancında olan kişilerin mahkemelere müracaat etme kuralının istisnası ise, tahkim’dir. Bir uyuşmazlığın devlet mahkemelerine müracaat edilmeden çözüme kavuşturulmasına yönelik olan tahkim, devletin yargı yetkisinin yerine geçen bir yargılama türüdür ve bu anlamda devletin genel yargı yetkisi yanında istisnai bir nitelik taşımaktadır. Bu açıdan tahkime bakıldığında, hukuki niteliği itibarıyla, alternatif bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olmayıp; istisnai bir yargısal yol pozisyonundadır (Erdem, 2017: 27-28).

Daha önce ifade ettiğimiz üzere, vergi uyuşmazlıklarında tahkimin bir alternatif çözüm yolu olarak elverişli olduğunu ifade eden görüşler de bulunmaktadır. Hakem tamamen tarafsız bir üçüncü kişi olduğu için vergi uyuşmazlıklarının çözümünde objektif bir karar verme şansı mevcuttur. Ayrıca, karar sürecinin hızlı olması, gizlilik içermesi, daha ucuz olması ve yargılama sürecinden daha az prosedür içermesi nedeniyle de tahkim oldukça ilgi çekmektedir (Biniş, 2013: 20).

### 2.3.4. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme

Uyuşmazlığın henüz başında deneyimli, tarafsız, üçüncü kişilerin, tarafların uyuşmazlığı özetleyen kısa ifadelerinden hareketle, uyuşmazlığın nerede ve nasıl çıktığı ve gelecekte hangi yöne gideceği konusunda taraflara farklı bir bakış açısı kazandıran kişiye “erken tarafsız ön değerlendirici” denir (Özbay, 2006: 467). İlk celsede isteğe bağlı olarak gizliliğe dikkat eden erken tarafsız ön değerlendirici, dava dosyasını naklederek tarafların meselelerinin duyulmasını sağlar. Bununla birlikte ihtilafın başlıca çıkma sebeplerini tespit ederek söz konusu olabilecek çözüm şekillerini, talep ve iddialarının kapsamını da göz önünde tutarak araştırma yapar. Çözüm alternatiflerinin zayıf kalması halinde kendi planını ya da buluşunu önerebilir ve düşünceleri faydalı olursa toplantı neticesinde uygulamaya geçirilir (Özbek, 1999: 201).

Tarafsız ön değerlendirme yönteminde izlenmesi gereken zorunlu bir şekil bulunmamaktadır. İzlenmesi gerekenleri

taraf lar belirleyebileceği gibi tarafların belirlemedikleri hallerde tarafsız ön değerlendirici belirlemektedir. Değerlendirmeyi yapan tarafsız üçüncü kişi, taraflarla ve varsa tarafların avukatlarıyla bir toplantı düzenler. Eğer taraflar katılmıyorsa karar alma yetkisiyle temsilcileri ile de görüşülebilmektedir (Karyağdı, 2007: 956).

### 2.3.5. Vakıaların Tespiti

Vakıaların saptanması, *“uyuşmazlığın tanımlanıp somutlaştırılması; özellikle uyuşmazlığın temelini teşkil eden maddi olguların, tarafların üzerinde mutabakata varmış oldukları tarafsız, bağımsız, deneyimli ve çoğunlukla uzman kimliği bulunan üçüncü bir kişi aracılığıyla açıklığa kavuşturulmasını hedefleyen bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemi”*dir. Tarafsız ön değerlendirme yöntemi ile benzerlik gösterse de, uyuşmazlığın başlangıcında değil, ileriki aşamasında işlerlik kazanması ve daha geniş kapsamlı araştırma yapılması hasebiyle farklılaşmaktadır (Tanrıver, 2006: 161-162). Vakıaların tespiti yöntemi öncelikle uyuşmazlığın temelini teşkil eden maddi olguların açıklığa kavuşturulmasını sağlamaktadır. Böylelikle uyuşmazlık tanımlanıp somutlaştırılabilecektir. Bu yönüyle değerlendirdiğimizde çözüme ulaşılmasa da diğer alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleriyle; örneğin arabuluculuk, tahkim ve kısa duruşma; birleştirildiğinde bu yöntemleri tamamlayarak çözüme ulaşılmasında kolaylık sağlayacağı kanaatine varılmaktadır (Konuralp, 2011: 38).

Vakıaların tespiti yöntemi neticesinde vakıa tespiti yapan kişi bir rapor hazırlar. Bu rapor taraflar için bağlayıcı değildir. Ancak taraflar, bağlayıcı olması kararına varabilmektedirler.

### 2.3.6. Kısa Duruşma

Kısa duruşma yöntemi, özel olarak veya mahkeme tarafından gerçekleştirilen ihtiyari bir çözüm yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısa duruşma yönteminde ihtilafı çözmeye yetkili kişi tarafları temsil

etmektedir (Özbek, 1999: 200). Kısa duruşma yöntemi, mahkemelerde yapılan yargılamaya oldukça benzetilmektedir. Ancak yargılamaya kıyasla daha az şekli kurallar içermesi hasebiyle yargılamadan ayrılmaktadır. Ayrıca, kısa duruşma yöntemi tarafların gönüllü olarak tercih edebilecekleri bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Bundan dolayı taraflar istedikleri zaman bu yöntemi sonlandırabileceklerdir. Taraflar isterlerse, uyuşmazlığın kısa duruşma yöntemiyle çözüleceğine dair bir anlaşma yaparak bu yöntemin uygulanmasını da sağlayabileceklerdir. Bu anlaşmada taraflar ilk olarak, kısa duruşma yönteminin usulüyle ilgili temel kuralları saptayabileceklerdir. Taraflar mevcut uyuşmazlığa has bir usul yaratabileceklerdir. Bu durumda ise taraflar yöntemin kapsamını, hangi aşamaları içereceğini, sürece kimlerin katılacağını ve oturumda yer alacak kurulun kimlerden oluşacağını belirleyebileceklerdir. Yine bu anlaşmada oturum öncesi yapılacak bilgi değişimi sürecine, oturumun zamanına ve biçimine, oturumu yönetecek kurulun görevlerine yer verilebilecektir (Konuralp, 2011: 43).

## 3. İZAHA DAVET MÜESSESESİ

Çalışmanın bu bölümünde ADR yöntemleriyle karşılaştırılması bakımından faydalı olacağını düşündüğümüz ve Türk vergi mevzuatına yeni girmiş olan “izaha davet” müessesesine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 370. maddesinde yapılan düzenlemeyle yürürlüğe sokulan izaha davet müessesesinin yukarıda anlatılan ADR yöntemlerinden tam olarak hangisine uyduğunu belirlemek gibi bir çabaya girilmemiştir. Bunun yerine, yeni bir müessese olarak getirilen izaha davetin bir ADR yöntemi olarak kabul edilebileceğidir. Bu yönüyle izaha davet, ADR yöntemlerinin biri, birkaçı veya tümüyle kısmen veya tamamen benzerlikler içerebilir veya alternatif bir çözüm yolu olarak da değerlendirilebilir.



İzahata davet müessesesinin getiriliş amaçlarından en temeli ve ilk olarak belirtilmesi gereken husus, bu müessese ile mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamaya yönelik olması izlenimi vermesidir. Müessese, Türk vergi mevzuatında halihazırda idari bir çözüm yolu olarak uygulanmakta olan “pişmanlık müessesesi”nin farklı bir alternatifi olarak uygulanabilme özelliği arz etmektedir. Pişmanlıkta öncelikle mükelleften aktif olması beklenirken, izaha davette öncelikle ilgili komisyonun aktif olması beklenir. Pişmanlıkta mükellef idareyi haberdar etmekle birlikte, izaha davette ilk aşamada henüz tam bir kanıt olduğu kesin olarak söylenemeyecek bazı emare ya da karinelerden yola çıkılarak, buna mükellefin yapacağı değerlendirme sonucunda gönüllülük esasına dayalı olarak karar verilmesi amaçlanmaktadır.

Burada VUK md. 370’in temel koşullarından birisi ilgili komisyonların, vergi kaybına işaret eden ve çeşitli emarelere dayanan tespitleri, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden belirlemiş olmalarıdır (Safran, 2018: 39). Yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini engellenmekte, vergi ziyası söz konusu ise belirtilen şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanarak mükelleflerin ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları önlenmektedir (Çelik, 2018: 41).

ADR yöntemleriyle karşılaştırıldığında belirtilmesi gereken diğer bir husus, ADR yöntemlerinde genellikle çözüm bulucu üçüncü kişiler söz konusu olmakla birlikte, izaha davet uygulamasında Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde “izah değerlendirme komisyonu”nun kurulmuş olmasıdır. Komisyonun görevi çeşitli emare ve karinelerden hareketle verginin kayba uğramış olabileceğine ilişkin ön tespitleri yapıp, mükelleflere izaha davet tebliğinin yapılması ve yapılan izahları değerlendirmesidir. Yapılan

değerlendirmeler sonucunda izahatın yeterli bulunmaması durumunda beyanname aracılığıyla eksikliğin tamamlanması durumunda vergi ziyasının % 20 oranında uygulanması imkanı getirilmiştir. İzahatın yeterli bulunmaması ve mükelleflerin yine de bir eylemde bulunmaması durumunda inceleme veya takdire sevk işlemleri yapılması gündeme gelmektedir. Yapılan izahın yeterli bulunması durumunda ise, mükellef hakkında vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaması söz konusu olmaktadır.

İzaha davet konusunda yetki verilen bir diğer kurum, izaha davetin kapsamını belirleme konusunda yetkilendirilmiş olan Maliye Bakanlığı’dır. VUK md. 340 hükmüne göre Maliye Bakanlığı ön tespit niteliği, izaha davetin şekli ve kapsamı, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merci, davet yapılacak olanlar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetkili kılınmıştır. Nitekim Temmuz/2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 482 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği uyarınca, Maliye Bakanlığı tarafından izaha davet kapsamına alınan konular 16 başlık halinde belirlenmiş bulunmaktadır<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Söz konusu Tebliğ kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından izaha davet kapsamına alınan konular şu şekildedir; (i) Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi, (ii) Kredi kartı satış bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması, (iii) Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması, (iv) Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması, (v) Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimlerin, kanuni oranları aşması, (vi) Dağıttığı kar üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenler, (vii) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden, (viii) İştirak kazançlarının ilgili hesapta gösterilmemesi, (ix) Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e maddesindeki istisna durumu, (x) Örtülü sermaye yönünden, (xi) Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden, (xii) Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortakları, (xiii) Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanlar, (xiv) Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden, (xv) Gayrimenkul sermaye iratlarının beyan

İzaha davetin bazı konular açısından içerik bakımından sınırlandırıldığı görülmektedir. Örneğin, mükelleflerin “*kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL’yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla*” izaha davet edilmesi mümkün bulunmaktadır. VUK sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge konusunda belirli tutar ve oran dahilinde istisna getirirken, tebliğ de kendi içinde kimi istisna durumların olabileceği ihtimalini göz önünde bulundurmıştır (Özmen, 2018: 76).

Genel olarak değerlendirdiğimizde izaha davet müessesesi alternatif bir idari bir çözüm yolu olarak kabul edilebilir. Sistemin faydalı olabilecek bir yönü, vergi alacağının tahsilinin yargı yoluna kıyasla daha kısa sürede gerçekleşmesi, diğer bir yönü ise yargı organlarının yükünün artmasını engelleyici etki yapmasıdır. VUK md. 370 hükmü genel olarak değerlendirildiğinde Maliye Bakanlığı’na verilen düzenleme yetkisinden de anlaşılacağı üzere izaha davet uygulamasının hem kapsamı ve sınırları belirli bir uygulama olduğu, hem de zaman içerisinde Maliye Bakanlığı’nın yetkisi çerçevesinde uygulamanın kapsam bakımından değişiklikler gösterebileceği söylenebilir.

#### **4. MÜKELLEFLERİN HAKLARI BAĞLAMINDA ADR’İN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Mükellef hakları kavramı olarak vergilendirme ile ilgili süreçlerde devlet ve mükelleflerin hukuki ilişkilerinde mükellefe sağlanan haklar şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu haklara OECD ülkeleri, kanunlarında ya da bildirelerinde ayrıntılı bir şekilde yer vermektedirler. Son yıllarda bu ülkeler mükellef odaklı anlayışı benimsemeleri ile birlikte mükellef

haklarını genişleterek yenilemişlerdir. Mükellef hakları konusu hem mükellefler açısından hem de vergi idaresi çalışanları açısından önemli ve bir o kadar can alıcı bir konu olmaktadır. Bu nedenle de hükümetler bu konu üzerinde çokça durmakta ve bu konu ile ilgili projeler hazırlamaktadırlar (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2016: 1997-1998).

Mükellef hakları ve ödevlerini bir madalyonun iki yüzü şeklinde düşünmek gerekmektedir. Bundan dolayı, devlet vergi toplama yetkisini yani mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini istemenin yanı sıra hukuk kurallarına uymalı ve aynı hassasiyeti vergi ödemekle yükümlü olanların haklarını da kullanabilmeleri konusunda göstermelidir. Mükellef haklarına riayet, kayıtsız şartsız mükellefin her dediğinin kabul edilmesi anlamına gelmemektedir. Buradan, sorunun çözümüne ulaşmak için riayet edilmesi gereken hususların göz önüne alınmasını anlamalıyız. Fakat devletin üstünlüğü, çalışan personelin güç gösterisi olarak değil vergi kanunlarının iyi uygulanması ve iyi hizmet verme yönünde kullanılmalıdır (Türkay, 2013: 153).

Anglo-Sakson kökenli bir müessese olan ADR yolları, küreselleşmeyle beraber Kıta Avrupası ülkelerinde de uygulanmaya başlanmaktadır. ADR’yi değerlendirdiğimizde kural olarak, bağlayıcı olmayan çözümler getirdiği görülmektedir. Ancak, taraflar seçtikleri ADR yönteminin bağlayıcı olmasını aralarında kararlaştırmaları söz konusudur. Bu anlamda tarafların çözüme ilişkin yaptıkları anlaşmalarda ulaşılan çözümün, dava neticesinde alacakları bir hüküm ile aynı etkiye sahip olacağı kararlaştırılabilir. Hatta anlaşmaya aykırı davranan tarafın aleyhinde, anlaşmaya uyması için mahkemeye başvurabileceği kararı alınabilmektedir (İldır, 2004: 396). Görüldüğü üzere mükellefler, ADR yöntemlerinde de aksi kararlaştırılmadıkça mükellef hakkı olarak yargı yoluna başvurabilmektedir. Bu yüzden bir hak kaybı söz konusu değildir.

edilmemesi veya eksik/hatalı beyan edilmesi, (xvi) Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumu.

Bir diğer husus ise, yargılamada uyuşmazlık konusu çekişmeli bir hal alabilmektedir. Mükellef ile idare bu süreçte birbirine karşı cephe almaktadır. Bu durum ise mükellef ile idare arasındaki ilişkileri zedeleyebilmekte ve mükellefin vergiye gönüllü uyumunda olumsuz bir etki oluşmasına sebep olmaktadır. Ancak ADR yöntemleri ile birlikte bu husus büyük çoğunlukta ortadan kalkmaktadır. Çünkü mükellefler açısından bir vergi uyuşmazlığının nerede zmleneceğine ilişkin verecekleri kararlarında göz önünde tutulan önemli faktörlerden biri, işlem maliyetleridir. Mükelleflerin uyuşmazlık konusu zmleninceye kadar katlanacakları maliyetleri dikkate almaları gerekmektedir (Biniş, 2013: 25). Ancak mükellef hakları açısından konuya baktığımızda ciddi sıkıntılar söz konusudur. Bunun da en büyük sebebi belirsizliktir. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili süreç prosedürleri açık değildir. ADR yollarından hangisinin optimal olacağı hususunda belirsizlikler mevcuttur. Bu durum da sistemin cazibesini azaltmaktadır.

Mükellef haklarının tesisi açısından değerlendirildiğinde, ADR yöntemlerinin hepsi için bu sylenilecek olan şey, yöntemlerin tek başına mükemmel zm yolları olmak yerine, yargı ile birlikte yürüyen ve ona yardımcı yöntemler olarak algılanmalarıdır (Bulur, 2007: 45). Bu anlamda mükellefin hak arama özgürlüğü ve başvuru hakkı tabii ki saklıdır. Hak arama özgürlüğünü adaleti arama kapsamında mükellef her zaman kullanabilir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı da bulunmaktadır. Konu değerlendirildiğinde başvuru hakkının zaten açık ve akla ilk gelen hak olduğu görülmektedir.

Mükellef hakları kapsamında değerlendirilmesi gereken başka bir husus ise, mahremiyet konusudur. Bazı uyuşmazlıklarda mahremiyet ön plandadır. Taraflar mahremiyetin sağlanması için dava yolunu ikame edebilecek ADR yöntemlerine başvurabilmektedir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde mahremiyetin ön planda olmadığı kimi

uyuşmazlıklarda bile tarafların vekilleri sonuçla ilgili anlaşmaya mahremiyetin sağlanması ile ilgili hükümler ekleyebilmektedirler (Ferhatoğlu ve Poyraz Ferhatoğlu, 2010:153). Bu sebeptendir ki mahremiyet açısından mükellefin herhangi bir hak kaybı bulunmamaktadır.

## 5. SONUÇ

Günümüzde yargı yolunun aksaklıkları sebebiyle ADR yolları sıkça gündeme gelmektedir. Durum sadece yargı yolunun aksaklıklarıyla kalmayıp zaman ve para tasarrufu da olunca bu yöntemler sıkça tartışırlı hale gelmiştir. Taraflar arasında meydana gelen uyuşmazlıklar esnasında tarafları bir araya getirmek bazen sorunun üzümünde büyük bir kolaylık sağlamaktadır. Her uyuşmazlıkta olmasa da daha barışçıl ve prosedürün az olduğu yöntemler hem idarenin hem mükellefin işine gelmektedir. Böylelikle anlaşmaya varıldığı taktirde ciddi bir bürokrasiden de kurtulmuş olunacaktır. Özellikle iş yükü düşünüldüğünde resmi yollarda büyük bir rahatlama da söz konusu olacaktır. Bu noktada konuya sadece idare tarafından bakılmaması gerekir, mükellefler açısından da ortaya çıkacak faydalar birlikte değerlendirilmelidir. Ayrıca vergiye gönüllü uyumun sıkça tartışıldığı ve gündeme geldiği şu zamanlarda ADR yollarının buna hizmet ettiği kanaatini de gtmekteyiz. Bu sebeple de beyan esasının esas olduğu vergi sistemlerinde bu mekanizma çok daha fazla önem arz etmektedir. Mükellefi vergi sisteminin içine dahil edip, kazanabilmek işin ciddi bir boyutudur.

Vergi mevzuatımıza son iki yıllık dönemde girmiş yeni bir uygulama olan izaha davet müessesesi, uyuşmazlıkların idari aşamada zm bakımından alternatif bir zm yolu olarak düşünülebilir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasının amaçlandığı izlenimini veren uygulama, pişmanlık müessesesinin farklı bir alternatifi olarak uygulanabilme özelliği arz etmektedir. Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna

sevk edilmeden önce, mükellefler hakkında vergi kaybına yol açtığı düşünülen emarelerin verilen izahat sonucunda varlığı veya yokluğunun ortaya konulmasına göre, mükellefler sistemden özellikle cezalar ve vergi denetimine tabi olmama gibi avantajlı sonuçlar elde etme imkanına sahip olmaktadır. Yine de sistemin tam olarak kavranabilmesi ve doğru değerlendirmelerin yapılabilmesi zaman içerisinde netlik kazanacak gibi görünmektedir.

ADR yöntemlerini mükellef hakları bağlamında değerlendirdiğimizde ise, mükelleflere seçim hakları sağlaması hasebiyle tercih edilir duruma gelmektedir. Ayrıca mükellef aksi kararlaştırılmadıkça ADR yollarına başvurmasıyla yargı yolu hakkını kaybetmemektedir. Bu yüzden de bu müessesede de mükelleflerin korunduğunu görmekteyiz. Aynı zamanda ADR yolları ile bağlayıcı olmayan kararlar veriliyormuş gibi gözükse de bunun aksine hüküm verilebildiği için tercih edilir hale gelmektedir. Yargı yolunda çekişmeli bir hal alabilecek vergi uyuşmazlığı konusunu taraflar açısından daha az sıkıntılı çözebilmek de ADR ile mümkündür. Bu sebeple de mükelleflerin vergiye uyum süreci pozitif etkilenmektedir. Bir diğer husus olan mahremiyet açısından da konuya baktığımızda herhangi olumsuz bir durumla karşılaşmamaktadır. Mükellefler açısından herhangi bir hak kaybı bulunmadığı için de bu yolların hanesine pozitif bir dönüş olmaktadır. Genel olarak konuya baktığımızda ADR yollarının mükellefler açısından olumsuz bir durum yaratmadığı kanaatindeyiz. Bu sebeple de bu alternatif yolların tercih edilebilirliğini artırmaktadır.

#### KAYNAKÇA

1. ARSLANER, H. (2016). “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu, International Journal of Economic and Administrative Studies, (17): 273-300.
2. BİLGİN, S. ve BAYAR, E. (2016). “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 283, Temmuz, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28826>, 10.02.2018.
3. BİNİŞ, M. (2013). “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 5(2): 15-30.
4. BOZDAĞ, G. G. (2016). “Arabuluculuk ve Arabuluculuğun Ebeveynler Arasındaki Uluslararası İhtilaflarda Uygulanabilirliği”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 20(2): 101-136.
5. BULUR, A. (2007). “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Arabuluculuk Yöntemi”, Ankara Barosu Dergisi, (4): 30-46.
6. CERİT, M. (2008). “Uluslararası Tahkim, ICSID ve Türkiye’de Uygulanması”, Vergi Dünyası Dergisi, (322), Haziran, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4715>, 12.02.2018.
7. ÇELİK H. (2018). “Vergi Cezalarının Kısmen veya Tamamen Kalkması”, Vergi Raporu Dergisi, (223): 37-44.
8. ERDEM, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı), Seçkin Yayıncılık, Şubat, Ankara.
9. ERDEM, T. (2017). “Vergi Hukukunda Tahkim Mümkün Mü? (Türkiye’nin Tahkim Pozisyonuna Eleştirel Bir Bakış)”, Vergi Sorunları Dergisi, (345), Haziran: 24-55.
10. EROL, A. (2013). “Arabuluculuğa İlişkin İlkeler ve Uluslararası Normlar”, Vergi Dünyası Dergisi, (377), Ocak: 18-21.
11. ERSEN PERÇİN, G. (2012). “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinden Arabuluculuğun

- Hukuksal Düzenlemelerdeki Yeri”, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 31(2): 177-201.
12. FEDERAL FOREIGN OFFICE. (2017). Basics of Mediation: Concepts and Definitions, Fact Sheet Series: Peace Mediation and Mediation Support, Germany.
13. FERHATOĞLU, E. ve POYRAZ FERHATOĞLU, G. (2010). “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, Vergi Dünyası Dergisi, (342), Şubat: 150-163.
14. ILDIR, G. (2004). “Alternatif Uyuşmazlık Çözümü ve Hak Arama Özgürlüğü”, 75. Yaş Günü için Prof. Dr. Baki Kuru Armağanı, Türkiye Barolar Birliği, Ankara: 385-401.
15. KARYAĞDI, M. (2007). “Amerika Birleşik Devletleri’nde Uygulanmakta Olan Arabuluculuğun Yasal Düzenlemesi ve Türk Hukuku ile Mukayesesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1-2), 919-964.
16. KIRBAŞ, S. (2015). Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Şubat, Ankara.
17. KONURALP, C. S. (2011). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları: Tahkim, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
18. OKTAR, S. A. (2016). Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı, Ocak, İstanbul.
19. ÖZBAY, İ. (2006), “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10(3-4): 459-475.
20. ÖZBEK, M. (1999). “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Temel Çözüm Türleri Nelerdir?”, Ankara Barosu Dergisi, (2-3): 187-204.
21. ÖZBEK, M. (2002). “Dünya Çapındaki Adalet Ulaşma Hareketiyle Ortaya Çıkan Gelişmeler ve Alternatif Uyuşmazlık Çözümü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 51(2): 121-162.
22. ÖZBEK, M. (2012). “Anayasal Hak ve Hürriyetler ile Yargılamaya Hakim Olan İlkeler Işığında Arabuluculuk”, Medeni Usul ve İcra-İflas Hukukçuları Toplantısı IX, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, (215): 107-154.
23. ÖZKAN, Ö. (2008). “Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargısı Üzerine Değerlendirmeler”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 59, (Haziran), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8855>, 11.02.2018.
24. ÖZMEN, İ. (2018). “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370. Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26(1): 63-85.
25. PRUTTING, H. Çeviren: ÇİFTÇİ, P. (2010). “Arabuluculuk ve Hukuk Devleti”, Medeni Usul ve İcra-İflas Hukukçuları Toplantısı IX, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, (215): 234-251.
26. STIENSTRA, D. ve WILLGING, T. E. (1995). “Alternatives to Litigation: Do They Have a Place in the Federal District Courts?”, Federal Judicial Center: 1-67.
27. SAFRAN S. (2018). “Vergi Hukukunda Yeni Bir Düzenleme: İzaha Davet”, İstanbul Barosu Dergisi, 92(1): 32-42.
28. TANRIVER, S. (2006). “Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, (64): 151-177.
29. TAŞTAN, Y. Z. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 221, (Şubat), <http://www.vergisorunlari.com.tr/maka>

- le/vergi-uyusmazliklarinda-cozum yontemlerinin-alternatif-degeri/2008, (erişim tarihi: 10.02.2018).
30. TEKİN, A. ve SÖKMEN GÜRÇAM, Ö. (2016). “Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5(7): 1989-1999.
31. TÜRKAY, İ. (2013). “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, (299), Ağustos: 148-163.
32. YARDIMCIOĞLU, M. ve KÜTÜKÇÜ, M. (2014), “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, (11), Kasım: 2-26.
33. YILMAZ, E. (2006). Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara.
34. YÜCE, M. (2015). Vergi Yargılama Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Güncellenmiş 4. Baskı, Ocak.